

# Betriebs Berater

20 | 2017

Recht | Wirtschaft | Steuern

15.5.2017 | 72. Jg.  
Seiten 1089–1152

## **DIE ERSTE SEITE**

**Prof. Dr. Jürgen Taeger**  
Datenschutzrecht 2018

## **WIRTSCHAFTSRECHT**

**Dr. Christian Hamann**, RA  
Europäische Datenschutz-Grundverordnung – neue Organisationspflichten für Unternehmen | 1090  
**Prof. Dr. Alfred Dierlamm**, RA, und **Dr. Saleh R. Ihwas**, RA  
Berufsheimnisträger bald in der Cloud – aber nicht alle? | 1097

## **STEUERRECHT**

**Dr. Stephan Schnorberger**, M.A., StB, **Dr. Lars H. Haverkamp**, LL.M., RA/FAStR, und **Nils Etzig**  
Entwurf des Bundesministeriums der Finanzen zur Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung vom 21.2.2017 – Erste Anmerkungen | 1111  
**Prof. Dr. Wolfgang Blumers**, RA  
Betriebsstätten und Doppelbesteuerung | 1118

## **BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT**

**Dr. Holger Seidler**, WP/StB/RA  
Fortbestandsgefährdung und Entwicklungsbeeinträchtigung von Konzernunternehmen – Informationspflichten des Abschlussprüfers im Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht | 1131

## **ARBEITSRECHT**

**Dr. iur. Alexander Eufinger**  
Die Zuverlässigkeit des Arbeitnehmers und ihre arbeitsrechtlichen Implikationen | 1141

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

# Entwurf des Bundesministeriums der Finanzen zur Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung vom 21.2.2017 – Erste Anmerkungen

Am 23.2.2017 hat das BMF einen Diskussionsentwurf zur Neufassung der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung („GAufzV“) veröffentlicht. Hiermit versucht der Verordnungsgeber, den OECD-BEPS-Aktionspunkten und der Neufassung von § 90 Abs. 3 AO gerecht zu werden. Neben positiven Einzelregelungen schießt das BMF leider über das Ziel hinaus und versucht, die staatlichen Zugriffsrechte und korrespondierend die Mitwirkungspflichten multinationaler Unternehmen auszuweiten, um so das Beweisrisiko faktisch auf den Steuerpflichtigen zu verlagern. Der Beitrag nimmt zu den wichtigsten Aspekten des Entwurfs Stellung.

## I. Einleitung

Am 23.2.2017 hat das BMF den „Diskussionsentwurf des Bundesministeriums der Finanzen: Verordnung zu Art, Inhalt und Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung“ („GAufzV-E“)<sup>1</sup> veröffentlicht.

Dieser geht zurück auf § 90 Abs. 3 S. 11 AO, dem eine Ermächtigungsgrundlage für das BMF entnommen werden kann, mit Zustimmung des Bundesrats Art, Inhalt und Umfang der Dokumentationsanforderungen nach § 90 AO Abs. 3 AO näher zu konkretisieren. Die nunmehr vorliegende Anpassung der GAufzV ist erforderlich geworden, weil der Gesetzgeber mit dem „Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinien und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen“ vom 1.12.2016 („BEPS-Umsetzungsgesetz 1“)<sup>2</sup> u. a. die Aufzeichnungspflichten nach § 90 AO Abs. 3 AO („n. F.“) umfänglich überarbeitet hat, um es an die Empfehlungen der OECD zu Aktionspunkt 13 der sogenannten BEPS-Initiative anzupassen.<sup>3</sup>

Demnach sind bei der Auslegung des Entwurfs die Ausführungen der OECD zu Aktionspunkt 13 zu berücksichtigen. Zugleich darf der Verordnungsentwurf entsprechend Art. 80 Abs. 1 S. 2 GG den Regelungsrahmen von § 90 Abs. 3 AO nicht überschreiten.

## II. Anmerkungen

Im Folgenden sollen die aus Autorensicht einschneidendsten Aspekte gewürdigt werden. Die Diskussion ist insofern nicht abschließend. Die Kommentierung des Entwurfs erfolgt in der Reihenfolge des Textes, nicht nach der systematischen oder praktischen Bedeutung der Anmerkungen.

### 1. Gegenstand der Aufzeichnungspflicht (§ 1 Abs. 1 S. 1, 2 GAufzV-E)

Nach der vorgeschlagenen Neufassung soll die Aufzeichnungspflicht „sämtliche Umstände“ umfassen, die für die Verrechnungspreise „wirt-

schafliche Bedeutung haben“. „Sie“ sollen sich nach § 1 Abs. 1 S. 2 GAufzV-E nicht auf die zivilrechtlichen Beziehungen beschränken. Unpräzise ist der Bezug des „sie“ geraten, denn das Pronomen bezieht sich grammatisch auf die „Verrechnungspreise“ oder die „Geschäftsvorfälle“ oder die „Bedingungen“ im vorhergehenden Satz. Gemeint sind aber wohl die „Umstände“, also das nahezu am weitesten entfernt stehende in Frage kommende Bezugs-Substantiv. Inhaltlich zutreffend und anerkannt ist, dass die wirtschaftlichen Umstände sich nicht auf die zivilrechtlichen Beziehungen beschränken.<sup>4</sup> Von kaum zu überschätzender Bedeutung für die Verrechnungspreisprüfung ist die Beschränkung der aufzeichnungspflichtigen Umstände auf diejenigen, die für die Vereinbarung von Verrechnungspreisen „wirtschaftliche Bedeutung“ haben.<sup>5</sup> Kritikwürdig ist allerdings die Forderung, der Steuerpflichtige müsse „sämtliche“ Umstände aufzeichnen. „Die“ Umstände und „sämtliche“ Umstände sind eine Tautologie. Sie bedeuten dasselbe, nämlich alle Umstände, die für die Verrechnungspreise wirtschaftlich bedeutsam sind. Zu befürchten ist allerdings, dass die Finanzverwaltung die Forderung nach Aufzeichnung sämtlicher Umstände zum Vorwand nehmen wird, neue, mehr oder weniger bedeutsame Umstände zu finden und deren Aufzeichnung zu verlangen. In diese Richtung formulieren bereits *Buse/Schreiber/Greil*, es sei „das gesamte für die Verrechnungspreisfestsetzung relevante wirtschaftliche Umfeld“ darzustellen.<sup>6</sup> Richtigerweise ist die Finanzbehörde damit feststellungsbelastet und muss aufzeigen, dass weitere, wirtschaftlich bedeutsame Umstände der Verrechnungspreisbestimmung bestanden haben, deren Aufzeichnung der Steuerpflichtige unterlassen hat. Bei richtiger Interpretation des Worts „sämtliche“ ändert sich somit nichts gegenüber der formalgesetzlichen Regelung nach § 90 Abs. 3 S. 2 AO.

In § 1 Abs. 1 S. 3 GAufzV-E sollen die Poolvereinbarungen und Um-lageverträge als Beispiele aufzeichnungspflichtiger Vereinbarungen gestrichen werden. Dogmatisch ist dies gerade nach dem deutschen zivilrechtlichen Verständnis einer Kostenumlage im Sinne einer GbR-Innengesellschaft<sup>7</sup> richtig. Denn eine solche Kostenumlage (Pool-Um-

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); vgl. *Lange/Roßmann*, IStR 2017, 109–113.

2 BGBl. I, 3000; vgl. *Schnitger*, IStR 2016, 637–644.

3 Kritisch *Ditz/Bärsch/Engelen*, IStR 789–798.

4 *Buse/Schreiber/Greil*, DB 2017, 514; *Roser*, in: *Beermann/Gosch*, Stand: 128. Erg.-Lfg., November 2016, § 90 AO, Rn. 118; *Wassermeyer/Leonhardt*, in: *Flick u. a.*, Außensteuerrecht, Stand: 80. Erg.-Lfg., Dezember 2016, § 1 AstG, Rn. 2730.

5 So auch die Begründung des Diskussionsentwurfs (Fn. 1), 13.

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

7 Vgl. *Schnorberger*, Intertax 1997, 415; *Engler/Elbert*, in: *Vögele/Borstell/Engler*, Verrechnungspreise, 4. Aufl. 2015, Rn. 408; *Kuckhoff/Schreiber*, IStR 2000, 346; *Baumhoff*, in: *Flick u. a.*, Außensteuerrecht, Stand: 80. Erg.-Lfg., Dezember 2016, § 1 AstG, Rn. 2073; *Rau-*

lage) stellt überwiegend eine gesellschaftsrechtliche Leistungsvereinbarung dar, keinen schuldrechtlichen Leistungsaustausch.<sup>8</sup> Da jedoch nicht zu erwarten ist, dass die Finanzverwaltung auf die Dokumentation von Kostenumlagen verzichten wird, wirft die Streichung Fragen auf. In der Abwehrberatung erleichtert sie den Vortrag, dass eine bestimmte Umlage nicht der Aufzeichnungspflicht unterlegen habe.

Selbstverständlich kann auch die Wertschöpfungskette zu den wirtschaftlichen Umständen zählen, die für die Verrechnungspreise bedeutsam und daher aufzeichnungspflichtig sind.<sup>9</sup> Dies betrifft die Wertschöpfungskette, soweit sie für die geprüfte grenzüberschreitende Geschäftsbeziehung Relevanz hat. Im Grundsatz kann es sich also nur um denjenigen Ausschnitt der Wertschöpfungskette handeln, der von den beiden Transaktionspartnern der geprüften Geschäftsbeziehung betrieben wird. Klar ist mithin auch, dass § 1 Abs. 1 GAufzV-E keine Rechtsgrundlage für das Verlangen darstellt, generell die gesamte, weltweite Wertschöpfungskette zu dokumentieren. Im Übrigen gibt es selbstverständlich auch Geschäftsbeziehungen, für die die Wertschöpfungskette in der Regel nicht von Bedeutung sein wird, etwa administrative bzw. kaufmännische Dienstleistungen.<sup>10</sup>

*Buse/Schreiber/Greil* meinen, § 1 Abs. 1 S. 2 GAufzV-E stelle klar, dass „Leistungsbeziehungen“ bzw. „wirtschaftliche Beziehungen“ auch dann aufzeichnungspflichtig seien, wenn der Steuerpflichtige zu dem betreffenden Nahestehenden keine schuldrechtlichen Beziehungen unterhalte.<sup>11</sup> Sie konstruieren dazu ein Beispiel,<sup>12</sup> in dem eine Konzerngesellschaft als Rechnungsaussteller „*zischengeschalte*“ ist, um die „indirekt bestehenden wirtschaftlichen Beziehungen“ zwischen dem inländischen Steuerpflichtigen und der Schwestergesellschaft abzuschirmen. Worin die „indirekt bestehenden wirtschaftlichen Beziehungen“ bestehen sollen, bleibt im Dunkeln. Jedenfalls lässt sich eine solche Konstruktion von Aufzeichnungspflichten nicht aus § 1 Abs. 1 S. 2 GAufzV-E herleiten. Dazu müsste zunächst ein sprachlich-grammatischer Bezug zwischen „*sie*“ und den Geschäftsbeziehungen in Satz 1 hergestellt werden. Im Übrigen entbehrte eine Einführung von Aufzeichnungspflichten losgelöst von Geschäftsbeziehungen i. S. v. § 1 Abs. 4 AStG jeglicher Rechtsgrundlage.

## 2. Zum Begriff der Geschäftsvorfälle (§ 1 Abs. 1 GAufzV-E)

Gegenstand der GAufzV-E sind gem. § 1 Abs. 1 S. 1 GAufzV-E „Aufzeichnungen über Geschäftsbeziehungen im Sinne des § 1 Abs. 4 AStG“. Insofern kommt es bei der Anwendung der GAufzV-E weiterhin entscheidend darauf an, wie der Begriff „Geschäftsbeziehung“ in § 1 Abs. 4 AStG zu verstehen ist. Zentraler Anknüpfungspunkt für Geschäftsbeziehungen nach § 1 Abs. 4 AStG sind ausweislich des Normtextes „Geschäftsvorfälle“. Der Begriff der Geschäftsvorfälle wird auch in der Verordnung durchgängig verwendet. Er ist entsprechend im Einklang mit § 1 Abs. 4 AStG zu definieren und auszulegen. Es ist nach wie vor ein erheblicher praktischer und systematischer Mangel, dass eine Klarstellung dessen fehlt, was unter „Geschäftsvorfällen“ zu verstehen ist.

Die Legaldefinition der „Geschäftsvorfälle“ in § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 AStG verlangt einzelne oder mehrere zusammenhängende wirtschaftliche Vorgänge. Wann ein wirtschaftlicher Vorgang vorliegt, bleibt offen.

Nach der Gesetzesbegründung soll ein wirtschaftlicher Vorgang alle rechtlichen Beziehungen und tatsächlichen Handlungen umfassen.<sup>13</sup> Ein solches Begriffsverständnis ist schlicht uferlos, nicht bestimmbar

und daher im Hinblick auf Art. 20 Abs. 3 GG verfassungswidrig.<sup>14</sup> Daher ist § 1 Abs. 4 AStG einschränkend auszulegen:

Mit der Legaldefinition der Geschäftsvorfälle nach § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 AStG als „wirtschaftliche Vorgänge“ soll anscheinend die Definition der Geschäftsbeziehung als schuldrechtliche Beziehung nach der Vorgängernorm des § 1 Abs. 5 AStG a. F.<sup>15</sup> ersetzt werden. Sinn und Zweck der Neuregelung ist ausweislich des parlamentarischen Gesetzgebers die Umsetzung des Authorized OECD Approach („AOA“) in nationales Recht.<sup>16</sup> Eine Änderung der Legaldefinition des Geschäftsvorfalles war insofern erforderlich geworden, weil eine schuldrechtliche Vereinbarung zwischen zwei Unternehmensteilen einer Kapitalgesellschaft nicht möglich ist.

Ob der Anwendungsbereich des Geschäftsvorfalles mithin so weit geht, wie *Buse/Schreiber/Greil* annehmen,<sup>17</sup> ist vor diesem Hintergrund durchaus fraglich. U. E. sollte auch nach neuer Rechtslage Ausgangspunkt der Auslegung weiterhin die schuldrechtliche Vereinbarung zwischen den Gruppenunternehmen sein. Gestützt wird dies durch Wortlaut und Systematik von § 1 Abs. 4 AStG: Nach S. 1 Nr. 2 GAufzV-E sind Geschäftsvorfälle zwischen dem Stammhaus eines Steuerpflichtigen und seiner in einem anderen Staat gelegenen Betriebsstätte „anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen“. Im Unterschied zu § 1 Abs. 4 S. 2 AStG spricht der Gesetzgeber von schuldrechtlichen „Beziehungen“ anstatt von „Vereinbarungen“. Dies liegt daran, dass Vereinbarungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte zivilrechtlich nicht möglich sind. Das Wort „Beziehungen“ unterstreicht jedoch nicht nur den faktischen Charakter, es zeigt auch, dass der Gesetzgeber bei der unternehmensinternen Gewinnzuordnung von dem Leitbild schuldrechtlicher Vereinbarungen ausgeht. Denn schuldrechtliche Vereinbarungen i. S. v. § 241 BGB münden zwangsläufig in schuldrechtlichen Beziehungen.

Folgerichtig heißt es auch in § 1 Abs. 4 S. 2 AStG:

„Liegt einem Geschäftsvorfall keine schuldrechtliche Vereinbarung zugrunde, ist davon auszugehen, dass voneinander unabhängige ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter eine schuldrechtliche Vereinbarung getroffen hätten oder eine bestehende Rechtsposition geltend machen würden, die der Besteuerung zugrunde zu legen ist, es sei denn, der Steuerpflichtige macht im Einzelfall etwas anderes glaubhaft.“

Daraus ergibt sich zweierlei: Erstens, dass der Gesetzgeber dem Geschäftsvorfall zumindest eine vermutete schuldrechtliche Vereinbarung zugrunde legt und zweitens, dass der Gesetzgeber davon ausgeht, dass eine schuldrechtliche Vereinbarung dem Geschäftsvorfall vorausgeht. Letzteres zeigt sich am Wortlaut („liegt [...] einem Geschäftsvorfall [...] zugrunde“).

*pach*, JbFSt 1991/92, S. 345–348; *Lechner*, Die Gewinnpooling im Ertragsteuerrecht unter Berücksichtigung der zivil- und handelsrechtlichen Grundlagen, 1986, S. 90–101.

<sup>8</sup> *Baumhoff*, in: Flick u. a., Außensteuerrecht, Stand: 80. Erg.-Lfg., Dezember 2016, § 1 AStG, Rn. 2073; zur Abgrenzung zwischen Leistungsaustausch und Gesellschafterbeiträgen siehe *Haverkamp/Binding*, ISR 2015, 85–91.

<sup>9</sup> *Buse/Schreiber/Greil*, DB 2017, 514; vgl. auch *Schreiber*, in: Kroppen, Handbuch internationale Verrechnungspreise, Stand: Dezember 2016, VerwGr.Verf., Rn. 178.

<sup>10</sup> Undifferenziert *Buse/Schreiber/Greil*, DB 2017, 514.

<sup>11</sup> *Buse/Schreiber/Greil*, DB 2017, 514, 515.

<sup>12</sup> *Buse/Schreiber/Greil*, DB 2017, 514, 515; ähnlich *Scheiber*, DB 2016, 1456, 1457.

<sup>13</sup> BT-Drs. 17/1000, 63.

<sup>14</sup> Ebenfalls kritisch *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer/Baumhoff*, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, 2014, Rn. 2.96; *Wassermeyer/Leonhardt*, in: Flick u. a., Außensteuerrecht, Stand: 80. Erg.-Lfg., Dezember 2016, § 1 AStG, Rn. 2730; *Ditz/Quilitzsch*, DStR 2013, 1917, 1918; *Schnitger*, IStR 2012, 636.

<sup>15</sup> In der Fassung des UntStRG v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912.

<sup>16</sup> BT-Drs. 17/1000, 63.

<sup>17</sup> *Buse/Schreiber/Greil*, DB 2017, 514.

In der Gesamtschau ergibt sich, dass eine tatsächliche oder angenommene schuldrechtliche Beziehung den Kern des Geschäftsvorfalles ausmacht. Der Gesetzgeber hält es gar für nötig, für Besteuerungszwecke eine schuldrechtliche Beziehung zu fingieren, sollte eine schuldrechtliche Vereinbarung z.B. unwirksam sein und mithin dem Geschäftsvorfall nicht „zugrunde liegen“. Die Wortwahl „zugrunde liegen“ lässt den Rückschluss zu, dass der wirtschaftliche Vorgang im Sinne von § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 AStG die aus der schuldrechtlichen Vereinbarung folgende, tatsächliche Erfüllungshandlung ist.

Folgendes Beispiel sollte die *Ratio* des Gesetzes verdeutlichen:

Die in Deutschland ansässige A-AG produziert Waffen im Inland. Ihre Tochtergesellschaft B ist auf den Bermudas ansässig und vertreibt Waffen weltweit in verschiedenen Bürgerkriegsgebieten. Angenommen, regulatorisch dürfte die A-AG keine Waffen an die B verkaufen, da sie weiß, dass diese in Bürgerkriegsgebiete weiterverkauft werden. Ein entsprechender Kaufvertrag verstieße gegen ein gesetzliches Verbot und wäre gemäß § 134 BGB nichtig. Es besteht folglich keine wirksame schuldrechtliche Beziehung zwischen der A-AG und B. Zum Zwecke der Besteuerung wird diese jedoch nach § 1 Abs. 4 S. 2 AStG fingiert.

Wäre es für Gewinnkorrekturen nach § 1 Abs. 1 AStG unerheblich, ob eine schuldrechtliche Vereinbarung dem Leistungsaustausch, hier der Waffenlieferung, zugrunde liegt, bedürfte es der Fiktion nach § 1 Abs. 4 S. 2 AStG nicht, denn ein wirtschaftlicher Vorgang im Sinne eines Leistungsaustauschs ist die Lieferung wohl unstrittig. Weil der Gesetzgeber aber die Definition für erforderlich hält, zeigt er, dass auch in der Zukunft solche wirtschaftlichen Vorgänge einen Geschäftsvorfall im Sinne von § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 AStG darstellen und damit einer Korrektur zugänglich sind, die als Erfüllungshandlung einer rechtlich wirksamen oder jedenfalls einer fiktiven schuldrechtlichen Vereinbarung einzuordnen sind.

Auf dieser Grundlage bietet es sich an, die Definition der Geschäftsvorfälle mit der Praxis und Zweckbestimmung der Buchführung zu verknüpfen.<sup>18</sup> Danach müsste der fragliche Vorgang den Gewinn oder die Vermögenszusammensetzung in einem Unternehmen innerhalb eines bestimmten Zeitabschnitts beeinflussen.<sup>19</sup> Im Fall der Betriebsstättengewinnabgrenzung würden auch Vorgänge als Geschäftsvorfälle definiert, die zwar nicht das handelsrechtliche Vermögen, aber die Chancen-, Risiko- und Vermögensposition der Betriebsstätte und des Stammhauses beeinflussen. Die Definition müsste daher die weitere Vermögens- und Erfolgskonzeption der BsGv und der Hilfs- und Nebenrechnung berücksichtigen. Die Definition könnte also lauten:

„Geschäftsvorfälle im Sinne der GAufzV sind entsprechend § 1 Abs. 4 AStG

- a) im Verhältnis zwischen Rechtsträgern buchhalterische Geschäftsvorfälle aufgrund schuldrechtlicher Beziehungen und
- b) zwischen Stammhaus und Betriebsstätte

1. solchen schuldrechtlichen Beziehungen entsprechende Absprachen<sup>20</sup> oder tatsächliche Vorgänge und
  2. aus vermuteten oder wirklichen schuldrechtlichen Beziehungen resultierende Erfüllungshandlungen,
- die Vermögenswerte, Chancen und Risiken einer Betriebsstätte beeinflussen.“

### 3. Ernsthafte Bemühen und Verwertbarkeit der Dokumentation (§ 2 Abs. 1 GAufzV-E)

Die Entwurfsfassung sieht vor, das Konzept der Bemühensdokumentation von § 1 Abs. 1 S. 2 GAufzV in § 2 Abs. 1 S. 3 GAufzV-E zu verschieben. Die bisherige Fassung der Verordnung führt aus:

„Die Aufzeichnungen müssen das ernsthafte Bemühen des Steuerpflichtigen belegen, seine Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu gestalten.“<sup>21</sup>

Systematisch passt diese Aussage zu § 1 GAufzV-E („Grundsätze der Aufzeichnungspflicht“), weniger zu § 2 GAufzV-E („Art, Inhalt und Umfang der Aufzeichnungen“).

Die Beibehaltung des Maßstabs der Bemühensdokumentation ist zu begrüßen. Zum einen erleichtert er es vielen Steuerpflichtigen zu verstehen, worum es bei der Verrechnungspreisdokumentation geht und wie detailliert eine Dokumentation vernünftigerweise zu erstellen ist. Zum anderen betont die Formel richtigerweise, dass es bei der Verrechnungspreisdokumentation nicht um eine absolute, objektiv unangreifbare Wahrheit geht, sondern um sorgfältig gewonnene subjektive Einschätzungen. Dies hat selbstverständlich auch die verfahrensrechtliche Konsequenz, dass die subjektiv sorgfältig erstellte Dokumentation eines unangemessenen Verrechnungspreises verwertbar ist und als solche behandelt werden muss. Die gesetzessystematische Verschiebung des Satzes von der Bemühensdokumentation nach § 2 GAufzV-E vermag diesen verfahrensrechtlichen Zusammenhang nicht abzuschaffen. Für den Rechtsfrieden in Betriebsprüfungen und bei Streitigkeiten wäre es aber wünschenswert, die Formel ihrer Bedeutung gemäß in exponierter Stellung in den „Grundsätzen der Aufzeichnungspflicht“ nach § 1 GAufzV zu belassen.

### 4. Unverwertbarkeit der Dokumentation und ihre Folgen (§ 1 Abs. 1 S. 4 GAufzV-E)

Weiterhin äußerst fragwürdig bleibt die Regelung nach § 1 Abs. 1 S. 4 GAufzV-E.<sup>22</sup> Der Satz weist den Rechtsanwender an, im Wesentlichen unverwertbare Aufzeichnungen als nicht erstellt zu behandeln. Es ist bedauerlich, dass der Ordnungsgeber die Neuregelung nicht zum Anlass genommen hat, diese problembehaftete Regelung zu reformieren. Die Rechtsverordnungsermächtigung in § 90 Abs. 3 S. 11 AO erlaubt allein die Regelung von „Art, Inhalt und Umfang der zu erstellenden Aufzeichnungen“. Dies ergibt sich schon aus der Überschrift der Verordnung. Die Regelung von Rechtsfolgen bei der Vorlage von Aufzeichnungen, die im Wesentlichen unverwertbar sind, ist hiervon nicht umfasst. Aufgrund Überschreitens des Ermächtigungsrahmens verstößt die Regelung gegen Art. 80 Abs. 1 S. 2 GG und ist mithin nichtig.<sup>23</sup>

Als Rechtsgrundlage kann sich der Ordnungsgeber auch nicht auf § 162 Abs. 3 AO berufen, dem keine entsprechende Ermächtigung entnommen werden kann.

Für die Praxis stellt die Regelung die Verhältnisse auf den Kopf: Richtigerweise ist die Grenze, ab der unvollständige oder schlecht verständliche Aufzeichnungen als im Wesentlichen unverwertbar zu behandeln sind, unter Rückgriff auf die Parallelsituation der Nichtvorlage von Aufzeichnungen zu bestimmen.<sup>24</sup> Dies ist aufgrund der in

18 Wassermeyer/Leonhardt, in: Flick u.a., Außensteuerrecht, Stand: 80. Erg.-Lfg., Dezember 2016, § 1 AStG, Rn. 2730.

19 BMF, 14.11.2014 – IV A 4 – S 0316/13/10003, BStBl. I 2014, 1450, Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD), Tz. 16.

20 Damit sind keine künstlichen Pro-Forma-Verträge ohne Tatsachengrundlage gemeint.

21 § 1 Abs. 1 S. 2 GAufzV in der Fassung v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809.

22 Bereits kritisch Schreiber, JbFSt 05/06, 647; ders., in: Kroppen, Handbuch internationale Verrechnungspreise, Stand: Dezember 2016, VerwGr. Verf., Rn. 262.1; Roser, in: Beermann/Gosch, Stand: 128. Erg.-Lfg., November 2016, § 90 AO, Rn. 96; allgemeine Kritik an der Verfassungsmäßigkeit der GAufzV, s. bereits Frotscher, in: Gocke/Gosch/Lang (Hrsg.), FS Wassermeyer, 2005, S. 391 ff., und Wassermeyer, DB 2003, 1535.

23 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: 78. Erg.-Lfg. September 2016, Art. 80 GG, Rn. 137.

24 Schnorberger, DB 2009, 2012; Frotscher, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO, Stand: Stand: November 2016, § 162 AO, Rn. 72; Lindenthal, Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen und Folgen ihrer Verletzung, 2006, S. 108; Sassmann, Verfahrensrechtliche Regelungen

§ 162 Abs. 3, 4 AO vorgesehenen drastischen Rechtsfolgen zwangsläufig. Entscheidend bleibt, wo die Grenze zu ziehen ist, wann eine Regelung „im Wesentlichen unverwertbar“ ist. In der Literatur werden verschiedene Definitionen und Mindeststandards zu dieser Frage diskutiert:

- Die Dokumentation soll nach einer Ansicht von *Frotscher* verwertbar sein, wenn eine Beschreibung von Art und Umfang der Geschäftsbeziehungen sowie Ausführungen zum Fremdvergleich vorliegen, zumindest aufgrund welcher Methode die Verrechnungspreise ermittelt wurden.<sup>25</sup>
- Nach *Seer* soll sich der Steuerpflichtige an den Maßstäben für eine formell ordnungsgemäße Buchführung orientieren.<sup>26</sup> Die Dokumentation ist erst dann unverwertbar, wenn die Mängel insgesamt so gravierend sind, dass der Dokumentation zur Legitimation des angesetzten Verrechnungspreises keine Aussagekraft zukommt.
- *Sassmann* geht nur dann von einer Unverwertbarkeit aus, wenn die Dokumentation überhaupt keine Informationen über die rechtlichen und wirtschaftlichen Grundlagen der „Ist-Beziehung“ enthält, mit deren Hilfe ein Fremdvergleich geführt werden kann.<sup>27</sup>
- *Sieker* vertritt, eine Unverwertbarkeit liege vor, wenn vorgelegte Aufzeichnungen in der Gesamtschau nicht zeigen, dass der Steuerpflichtige bei 75 % seiner grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen sich ernsthaft um die Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes bemüht hat.<sup>28</sup>
- *Cordes* stellt darauf ab, dass die Aufzeichnungen keine Informationen dafür enthalten, wie nach den geltenden Regelungen (insb. den zulässigen Verrechnungspreismethoden) ein dem Fremdvergleich entsprechender Preis zu ermitteln ist. Dazu gehören insbesondere die Erstellung einer Funktions- und Risikoanalyse sowie die Vorlage der zur Plausibilisierung der gewählten Verrechnungspreismethode erforderlichen Datensätze.<sup>29</sup>
- Die Autoren vertreten hingegen, dass aufgrund der Gesetzessystematik nur ein Mindeststandard der Verwertbarkeit erfüllt sein muss. Danach ist eine Verrechnungspreisdokumentation verwertbar, wenn sie die sog. „Viererkette“ erkennen lässt, bestehend aus
  1. einer Geschäftsbeziehungsübersicht, die ca. 50 Prozent der Transaktionen zu nahestehenden ausländischen Personen enthält,
  2. der Funktions- und Risikoanalyse des inländischen Steuerpflichtigen,
  3. einer Erläuterung darüber, wie die Verrechnungspreise zustande gekommen sind und welche Methode angewandt wurde sowie
  4. einer Darlegung des ernsthaften Bemühens zur Dokumentation angemessener Verrechnungspreise.<sup>30</sup>

Allen zitierten Auffassungen ist gemeinsam, dass eine Unverwertbarkeit auch dann eintreten kann, wenn tatsächlich bedeutende Aufzeichnungen und Belege über die Verrechnungspreise vorgelegt werden.

Eine Klarstellung seitens des Verordnungsgebers zu der Frage, wann eine Dokumentation im Wesentlichen unverwertbar ist, wäre in Anbetracht dieser Meinungsvielfalt angebracht gewesen, wenngleich ihm dafür wohl die Rechtsgrundlage *de lege lata* fehlt.

Der Ansatz, auf Rechtsfolgenseite im Wesentlichen unverwertbare Aufzeichnungen mit nicht vorgelegten Unterlagen gleichzustellen, führt darüber hinaus zu dem abstrusen Ergebnis, dass vorhandene Unterlagen im Besteuerungsverfahren nicht berücksichtigt werden dürfen.

Aus diesen Gründen ist die Regelung mit rechtsstaatlichen Grundsätzen schlechterdings unvereinbar.<sup>31</sup> Wir empfehlen, die Gelegenheit der Neuauflage zu nutzen und den Satz zu streichen.

## 5. Angemessenheitsdokumentation (§ 1 Abs. 3 S. 1 GAufzV-E)

Klar ist, dass der Gesetzgeber mit der Neufassung des § 90 Abs. 3 S. 1 AO beabsichtigt hat, eine Pflicht zur Verwendung von Fremdvergleichsdaten und eine Pflicht zur Angemessenheitsdokumentation „klarzustellen“ oder – richtigerweise – zu statuieren.<sup>32</sup> Allerdings ist bereits die Formulierung des Gesetzes verunglückt. Denn an der entscheidenden Stelle des Gesetzes in § 90 Abs. 3 S. 2 AO n.F., wonach die Aufzeichnungspflicht „auch die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen für eine den Fremdvergleichsgrundsatz beachtende Vereinbarung von [...] Verrechnungspreisen“ umfasst, gleicht die Formulierung derjenigen in § 90 Abs. 3 S. 2 AO i.d.F. des StVergAbG 2003 (a.F.).<sup>33</sup> Die Diskussion im Gefolge des § 90 Abs. 3 AO a.F. zu der Frage, inwieweit der Steuerpflichtige allgemein oder im Einzelfall die Angemessenheit der Verrechnungspreise aufzeichnen muss, bleibt unverändert triftig. Die im Weiteren in Satz 2 genannten Elemente einer Angemessenheitsdokumentation, also etwa die „verwendete Verrechnungspreismethode“ und die „verwendeten Fremdvergleichsdaten“ sind sprachlich diejenige Verrechnungspreismethode bzw. diejenigen Daten, die (faktisch) verwendet worden sind. Im Sinne der BFH-Entscheidung von 2001 („Textilvertrieb“)<sup>34</sup> handelt es sich also bei korrekter Interpretation des Wortlauts um eine historisch-faktische Dokumentation.<sup>35</sup> Mit anderen Worten, wenn historisch-faktisch Fremdvergleichsdaten für die Festsetzung der Verrechnungspreise keine Rolle gespielt haben, so gelingt es auch im Rahmen der neuen Gesetzesformulierung des § 90 Abs. 3 S. 2 AO n.F. nicht, eine originär steuerrechtliche Pflicht zur Verwendung von Fremdvergleichsdaten zu statuieren. Der verobjektivierte Regelungsgehalt des Gesetzes lässt eine darüber hinausgehende Auslegung des Ausdrucks „verwendete Fremdvergleichsdaten“ nach den Regeln der deutschen Sprache nicht zu. Der Gesetzgeber hat also zum einen mit den Worten „für eine den Fremdvergleichsgrundsatz beachtende Vereinbarung von Verrechnungspreisen“ die bisherige Gesetzesformulierung fortgeschrieben, die für die generelle Statuierung einer Angemessenheitsdokumentations-

zur Einkünfteabgrenzung zwischen nahestehenden Kapitalgesellschaften im deutschen nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, S. 226; *Cordes*, in: *Wassermeyer/Baumhoff*, *Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen*, 2014, Rn. 8.174; *Schreiber*, *JbFSt* 05/06, 647 f.; *Schreiber*, in: *Kroppen*, *Handbuch Internationale Verrechnungspreise*, Stand: Dezember 2016, *VerwGr.Verf.*, Rn. 262.1; *Kroppen/Rasch*, *IWB* 2013, 833; *Cordes/Kluge*, *Steueranwaltsmagazin* 2013, 183.

25 *Frotscher*, in: *Schwarz/Pahlke*, *AO/FGO*, Stand: Stand: November 2016, § 162 AO, Rn. 74.  
 26 *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, *AO/FGO*, Stand: Februar 2017, § 162 AO, Rn. 67; *Carlé*, *AO-StB* 2004, 360, 362; unterstützend auch *Schreiber*, in: *Kroppen*, *Handbuch Internationale Verrechnungspreise*, Stand: Dezember 2016, *VerwGr.Verf.*, Rn. 264.2.  
 27 *Sassmann*, *Verfahrensrechtliche Regelungen zur Einkünfteabgrenzung zwischen nahestehenden Kapitalgesellschaften im deutschen nationalen und internationalen Steuerrecht*, 2011, S. 226.  
 28 *Sieker*, in: *Tipke/Söhn* (Hrsg.), *GS Trzaskalik*, 2005, S. 135, 149 f.  
 29 *Cordes*, in: *Wassermeyer/Baumhoff*, *Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen*, 2014, Rn. 8.174.  
 30 *Schnorberger*, *DB* 2009, 2010, 2012; *ders.*, *DB* 2003, 1241; *Schoppe/Stumpf*, *BB* 2014, 1116.  
 31 Zu einem ähnlichen Ergebnis kommt *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, *AO/FGO*, Stand: Februar 2017, § 158 AO, Rn. 25, bezüglich formell ordnungswidriger Buchführungsunterlagen, die ihrer Ordnungswidrigkeit zum Trotz für die Besteuerung zugrunde zulegen sind.  
 32 Vgl. *BT-Drs.* 18/9536, 34 f.; kritische Würdigung der Reichweite des § 90 Abs. 3 AO a.F. bei *Schnorberger*, *DB* 2003, 1245; *ders.*, *DB* 2009, 2010.  
 33 *StVergG v. 16.5.2003*, *BGBI. I* 2003, 660.  
 34 *BFH*, 17.10.2001 – I R 103/00, *BStBl. II* 2004, 171, *BB* 2001, 2451, *RIW* 2002, 162; *Wassermeyer*, *DB* 2001, 2465; *Schnorberger*, *DB* 2002, 2474.  
 35 Vgl. schon *Schnorberger*, *DB* 2002, 2474; *ders.*, *DB* 2003, 1245.

pflicht nicht genügt.<sup>36</sup> Zum anderen hat er bei dem Versuch, durch Beispiele den Begriff der Angemessenheitsdokumentation zu definieren, ironischerweise auf tatsächlich verwendete Daten, Methoden usw. abgestellt. Vor diesem Hintergrund ist auch der Regelungsgehalt des § 1 Abs. 3 GAufzV-E, auch in der Entwurfsfassung, grundsätzlich nicht vom Gesetz gedeckt.<sup>37</sup>

Weiterhin unklar ist die zugrundeliegende verfahrensrechtliche Konzeption im Gesamtzusammenhang der Amtsermittlungspflichten der Behörde sowie der Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten des Steuerpflichtigen.<sup>38</sup> Die dazu vertretenen Meinungen lassen sich im Wesentlichen in drei Lager einteilen:

– **„Objektives Angemessenheitserfordernis“:** Eine Angemessenheitsdokumentation ist notwendig. Diese verpflichtet den Steuerpflichtigen zur Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes und verlangt, dass er die Angemessenheit festgelegter Verrechnungspreise dokumentiert.<sup>39</sup> Diese Sichtweise führt zu einer (faktischen) Beweislastumkehr zu Lasten des Steuerpflichtigen. Für eine solche fehlt jedoch jede Rechtsgrundlage. Darüber hinaus ist genau dies vom parlamentarischen Gesetzgeber nicht beabsichtigt.<sup>40</sup>

– **„Subjektives Angemessenheitserfordernis“:** Eine Angemessenheitsdokumentation ist notwendig. Der Steuerpflichtige muss die Angemessenheit seiner Verrechnungspreise subjektiv begründen. Er muss dabei ein ernsthaftes Bemühen um die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes erkennen lassen.<sup>41</sup> Zusätzlich wird regelmäßig gefordert, dass der Steuerpflichtige angehalten ist, der Finanzbehörde Fremdvergleichsdaten zur Verfügung zu stellen, denn so soll einem sachverständigen Dritten die Möglichkeit zur Angemessenheitsprüfung gegeben werden.<sup>42</sup>

– **Keine Dokumentation der Angemessenheit:** Eine Angemessenheitsdokumentation im Sinne der vorgenannten Ansichten ist nicht zu erbringen. Der Steuerpflichtige hat lediglich tatsächliche (Denk- oder Ermittlungs-)Prozesse zur Festlegung seiner Verrechnungspreise als Teil der Sachverhaltsdokumentation aufzuzeichnen.<sup>43</sup> Diese Ansicht lehnt insbesondere eine Rechtspflicht zur Beschaffung von Fremdvergleichsdaten ab, soweit der Steuerpflichtige diese nicht bereits zur Preisfindung genutzt hat. Eine Ansicht, die unter dem Begriff „Angemessenheitsdokumentation“ nur die Darlegung methodischer Aspekte der Verrechnungspreisfestsetzung erfasst,<sup>44</sup> ist hier zuzuordnen. Denn bei Lichte betrachtet ordnet sie lediglich einen Teil der historisch-faktischen Aufzeichnungen der Angemessenheitsdokumentation zu.

Ausweislich der Gesetzesbegründung entspricht § 90 Abs. 3 AO n.F. inhaltlich der Vorgängernorm.<sup>45</sup> Auf das dargestellte Meinungsspektrum kann somit zurückgegriffen werden.

Weiterhin sollen die Informationen der Angemessenheitsdokumentation erforderlich sein, um nachvollziehbar sicherzustellen, dass der Steuerpflichtige den Fremdvergleichsgrundsatz für die Bestimmung der Verrechnungspreise, insbesondere für spezifische, die Geschäftstätigkeit bestimmende Geschäftsvorfälle des Unternehmens innerhalb der Unternehmensgruppe, sachgerecht beachtet hat.<sup>46</sup>

Die Gesetzesbegründung gibt zudem Aufschluss, dass nach dem Verständnis des parlamentarischen Gesetzgebers mit der Regelung Anhang II des Abschlussberichts zur Maßnahme 13 des OECD-BEPS-Projekts umgesetzt werden sollte.<sup>47</sup> Entsprechend ist die Vorschrift auszulegen. Nach Anhang II des Abschlussberichts des OECD-BEPS-Projekts obliegt es dem Steuerpflichtigen, unter anderem auf die geeignetste Verrechnungspreismethode abzustellen und deren Auswahl

zu begründen.<sup>48</sup> Ihn trifft jedoch keine Verpflichtung, den objektiven Nachweis der Angemessenheit tatsächlich vereinbarter Verrechnungspreise zu erbringen. Der Abschlussbericht zu Maßnahme 13 verlangt nur die Vorlage von Fremdvergleichsdaten, soweit sie tatsächlich der Verrechnungspreisfestlegung zugrunde lagen.<sup>49</sup>

Vor diesem Hintergrund wäre es zu begrüßen, wenn die Verordnung klarstellte, dass nunmehr eine Angemessenheitsdokumentation entsprechend der vorstehend dargestellten „subjektiven Ansicht“ gefordert ist. Dies entspricht auch dem Grundsatz, dass der Steuerpflichtige das ernsthafte Bemühen um Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu dokumentieren hat. Auch hier wird deutlich, dass es systematisch vorzuziehen wäre, den Grundsatz von der Bemühensdokumentation in § 1 Abs. 1 S. 2 GAufzV-E zu belassen.

Positiv ist anzumerken, dass die Entwurfsverfasser sich um Zumutbarkeit und Praktikabilität bemühen, indem sie die Pflicht auf die vorhandenen oder mit zumutbarem Aufwand aus frei zugänglichen Quellen beschaffbaren Daten beschränken.

## 6. Quantifizierung von Gewichtungen und Wertschöpfungsbeiträgen (§ 1 Abs. 3 S. 4 GAufzV-E)

Mit § 1 Abs. 3 S. 4 GAufzV-E stellt der Verordnungsgeber die Forderung auf, dass Gewichtungen von Funktionen, Risiken und Vermögenswerten „quantitativ nachvollziehbar“ sein müssen. Praktisch bedeutet dies, dass etwa die in Star Charts, Scoring-Tabellen, Scorecards usw. enthaltenen Einschätzungen und Gewichtungen quantitativ hergeleitet werden müssten. Damit verkennt der Entwurf die Natur des Verrechnungspreisproblems. Selbstverständlich muss, ähnlich der Teilwertproblematik, auch im Rahmen der Verrechnungspreisbestimmung beim Herunterbrechen eines konsolidierten Gesamtgewinns auf einzelne Prozessschritte oder auf Funktionen, Risiken und Vermögensgegenstände unweigerlich ein Sprung von qualitativen Kriterien zum quantitativen Betrag (Wiederverkaufsspanne, Gewinnaufschlag auf die Kosten, Prozentanteil am Gesamtgewinn im Rahmen eines Profit Splits, etc.) vorgenommen werden. Dies ist in der Unteilbarkeit des betriebswirtschaftlichen Leistungserstellungs- und Verwertungs-

36 Schnorberger, DB 2003, 1241; Sassmann, Verfahrensrechtliche Regelungen zur Einkünfteabgrenzung zwischen nahestehenden Kapitalgesellschaften im deutschen nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, S. 216 ff.; Wassermayer, DB 2003, 1535.

37 A. A. Buse/Schreiber/Greil, DB 2017, 514, 515.

38 Vgl. bereits Sassmann, Verfahrensrechtliche Regelungen zur Einkünfteabgrenzung zwischen nahestehenden Kapitalgesellschaften im deutschen nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, S. 200; vgl. auch Auseinandersetzung bei Lindenthal, Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen und Folgen ihrer Verletzung, 2006, S. 84 ff.

39 Andresen, RfW 2003, 489, 491.

40 Vgl. BR-Drs. 583/03, 7.

41 Schreiber, DB 2014 Beil. Nr. 5, 3; Schreiber, IWB 2005, 123 [Fach 3, Gruppe 1, 2105]; Schreiber/Greil, DB 2017, 10; Sieker, in: Tipke/Söhn (Hrsg.), GS Trzaskalik, 2005, S. 135, 142; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand: Februar 2017, § 90 AO, Rn. 43; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand: Februar 2017, § 162 AO, Rn. 67; wohl Verständnis der Betriebsprüfung nach Fischer/Looks/im Schlaa, BB 2007, 918, sowie Fischer/Looks/im Schlaa, BB 2010, 157; i. E. auch Lindenthal, Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen und Folgen ihrer Verletzung, 2006, S. 84 ff.

42 Beispielhaft Schreiber, DB 2014 Beil. Nr. 5, 3.

43 Schnorberger, DB 2003, 1245; ders., DB 2009, 2010; Sassmann, Verfahrensrechtliche Regelungen zur Einkünfteabgrenzung zwischen nahestehenden Kapitalgesellschaften im deutschen nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, S. 216; Roser, in: Beer-mann/Gosch, Stand: 128. Erg.-Lfg., November 2016, § 90 AO, Rn. 137.

44 Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2004, 157; Werra, IStR 2005, 19.

45 BT-Drs 18/9536, 34.

46 BT-Drs 18/9536, 35.

47 BT-Drs 18/9536, 35.

48 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13: 2015 Final Report, S. 27.

49 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13: 2015 Final Report, S. 27 f.

prozesses, dem bekannten Synergiephänomen<sup>50</sup> und dem Mangel an funktionsbezogener (externer/am Markt bestätigter) Erlöserzielung begründet. Von daher ist klar, dass die Forderung nicht erfüllbar ist. In der Betriebsprüfungspraxis erzeugt die Forderung die Gefahr, dass die Behörde aus dem Fehlen einer (nicht leistbaren) quantitativen Begründung für die vom Steuerpflichtigen vorgenommenen Gewichtungungen regelmäßig ihre Schätzungsbefugnis ableiten wird.<sup>51</sup> Auch dies trägt nicht zum Rechtsfrieden bei. Die Begründung des Verordnungsentwurfs zu Satz 4 sagt im letzten Satz:

„Eine subjektive und nicht nachvollziehbare Einschätzung der für die Beurteilung eines Geschäftsvorfalles relevanten Funktionen und Risiken soll dementsprechend ausgeschlossen werden.“<sup>52</sup>

Der Verordnungsgeber widerspricht sich damit selbst, weil das grundsätzlich ausreichende subjektiv ernsthafte Bemühen um Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes (Bemühensdokumentation) selbstverständlich auch eine bloß qualitativ nachvollziehbare Gewichtung z. B. von Funktionen genügen lässt. Etwas Anderes ergibt sich auch nicht aus dem BFH-Urteil vom 10.4.2013,<sup>53</sup> welches bloß allgemeinverfahrensrechtliche Grundsätze behandelt, aber keine Detailfragen der Aufzeichnungspflicht entschieden hat.<sup>54</sup>

## 7. Methodenauswahl und Aufzeichnungspflicht (§ 2 Abs. 2 GAufzV-E)

§ 2 Abs. 2 GAufzV-E begrenzt den Umfang der Aufzeichnungspflicht nach den Umständen des Einzelfalls und hält ausdrücklich fest, dass der Steuerpflichtige nicht verpflichtet ist, Aufzeichnungen für mehr als eine geeignete Methode zu erstellen. In Zeiten zunehmender dokumentarischer und bürokratischer Hürden für den Steuerpflichtigen im Zuge der Bekämpfung der staatlicherseits pauschal behaupteten BEPS<sup>55</sup> ist diese Prinzipientreue und das kluge Maßhalten in dieser Frage nicht hoch genug einzuschätzen.

Von der Aufzeichnungspflicht zu unterscheiden ist die im Einzelfall zu prüfende Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei der Verprobung der Verrechnungspreise durch eine andere, behördlicher- oder gerichtlicherseits gewählte Methode. Umfang und Ausmaß dieser Mitwirkungspflichten, insbesondere einer eventuellen Beweisvorsorgepflicht nach § 90 Abs. 2 S. 4 AO n. F. hängen selbstverständlich davon ab, inwieweit der Steuerpflichtige *im Zeitpunkt der Transaktion* mit einer Verprobung anhand alternativer Verrechnungspreismethoden rechnen musste. Es bleibt zu hoffen, dass die Entscheidung des FG Münster vom 7.12.2016,<sup>56</sup> die diesen Konnex übersehen hat, insoweit eine höchstrichterliche Klarstellung erfährt.

## 8. Tax Compliance-Systeme für Verrechnungspreise (§ 2 Abs. 3 GAufzV-E)

Der Absatz regelt wie bisher mit geringen sprachlichen Änderungen die Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen zu bestimmten Gruppen sowie die Bedeutung von Verrechnungspreisrichtlinien. Die Regelungsentention ist nach wie vor zu begrüßen.

Angesichts der Neuregelung des § 153 AO und der immer weiter wachsenden Bedeutung von (Tax) Compliance ermutigen wir den Verordnungsgeber, die besondere Bedeutung von Verrechnungspreisrichtlinien positiv anzuerkennen. Dies bedeutet insbesondere, dass ein internes Compliance-System auch für Verrechnungspreise entsprechende Rechtswirkung wie ein generelles innerbetriebliches Kontrollsystem haben sollte.<sup>57</sup>

In diesem Zusammenhang heißt es in AEOA<sup>58</sup> Nr. 3.6 zu § 153 AO:

„Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann dies ggf. ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann, jedoch befreit dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls.“

Sinn und Zweck dieses Ansatzes ist es, im steuerstrafrechtlichen Bereich eine trennschärfere Abgrenzung zwischen *dolus eventualis* und Leichtfertigkeit einerseits und einem schlichten, steuerstrafrechtlich unbeachtlichen Versehen im Sinne bloßer Fahrlässigkeit zu ermöglichen. Es wird widerlegbar vermutet, dass der Steuerpflichtige weder mit bedingtem Vorsatz noch leichtfertig handelt, soweit er ein angemessenes innerbetriebliches Tax Compliance-System installiert hat.<sup>59</sup> Wir schlagen daher vor, systematisch auditierten Verrechnungspreisrichtlinien eine weitgehende Exkulpationswirkung zuzubilligen. Dies gilt umso mehr, als steuerstrafrechtliche Offenlegungsfragen im Bereich der Verrechnungspreise sich typischerweise als nicht eindeutig darstellen. Zwar lässt sich beispielsweise klar feststellen, ob ein Steuerpflichtiger das nahezu sprichwörtliche Konto in Luxemburg und die Zinseinnahmen steuerlich erklärt hat. Ob allerdings eine Funktionsanalyse zu knapp ausgefallen ist und dadurch steuererhebliche Tatsachen verschwiegen worden sind, lässt sich kaum eindeutig beurteilen. Zudem handelt es sich bei zahlreichen Inhalten einer Verrechnungspreisdokumentation um (steuerrechtliche) Wertungen, die im Gewand bloßer Sachverhaltsangaben daherkommen. Ein Beispiel dafür ist die Einstufung einer Konzerngesellschaft als „Entrepreneur“ bzw. „Strategieträger“, als Routinedienstleister oder als Zwischen-Einheit.<sup>60</sup>

## 9. Änderung und Ergänzung von Dokumentationsanforderungen (§ 2 Abs. 6 S. 4 GAufzV-E)

§ 2 Abs. 6 S. 4 GAufzV-E bezieht sich auf § 90 Abs. 3 S. 10 AO n. F.<sup>61</sup> Demnach kann die Anforderung einer Verrechnungspreisdokumentation durch die Betriebsprüfung jederzeit „ergänzt oder geändert werden“. Das Gesetz äußert sich allerdings zurückhaltender dahingehend, dass die Aufzeichnungen „auf Anforderung der Finanzbehörde zu ergänzen“ seien. Sowohl das Gesetz wie auch der Entwurf sind kritikwürdig. Auszugehen ist von der Tatsache, dass den Steuerpflichtigen Buchführungs- und Mitwirkungspflichten treffen (§§ 4, 5 EStG, § 150 AO, §§ 90, 200 AO), jedoch grundsätzlich keine Aufzeichnungspflichten.<sup>62</sup> So ist ein Steuerpflichtiger beispielsweise nicht zur Erstellung von Aufzeichnungen über Werbungskosten verpflichtet. Wenn der Gesetzgeber zu bestimmten Bereichen der steuerlichen Bemessungsgrundlage darüber hinausgehend Aufzeichnungspflichten statuieren

50 Das Ganze ist mehr als die Summe seiner Teile.

51 So zu verstehen wohl *Buse/Schreiber/Greil*, DB 2017, 514, 515.

52 Diskussionsentwurf v. 21.2.2017 (Fn. 1), S. 13.

53 BFH, 10.4.2013 – I R 45/11, BStBl. II 2013, 771, BB 2013, 2468 m. BB-Komm. *Rogge*, RIW 2013, 732.

54 A. A. *Buse/Schreiber/Greil*, DB 2017, 514, 515.

55 *Rubart/Langkau*, IStR 2013, 660 ff.

56 FG Münster, 7.12.2016 – 13 K 4037/13 K, F, EFG 2017, 334.

57 Vgl. *Seer*, DB 2016, 1228.

58 BMF, 31.1.2014 – IV A 4 – S 0062/14/10002, Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEO), BStBl. I 2014, 290.

59 Vgl. *Seer*, DB 2016, 1228; *ders.*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, Stand: Februar 2017, § 153 AO, Rn. 33.

60 Siehe dazu BMF, 12.4.2005 – IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl. I 2005, 570, Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren), Tz. 3.4.10.2.

61 Vgl. BGBl. I 2016, 3000.

62 Vgl. zum Bereich der Verrechnungspreise auch BFH, 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171, BB 2001, 2451, RIW 2002, 162.

will, muss er deren Gegenstand und Umfang hinreichend bestimmt definieren und formalgesetzlich regeln. Dies ist dem Ansatz nach in § 90 Abs. 3 AO für den Bereich der Verrechnungspreise geschehen.<sup>63</sup> Das Gesetz hat den Umfang der Aufzeichnungspflichten mit der Formel von den Geschäftsbeziehungen (bzw. nunmehr Geschäftsvorfällen) und den wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen für eine den Fremdvergleichsgrundsatz beachtende Vereinbarung von Verrechnungspreisen gem. § 90 Abs. 3 S. 2 und 3 AO statuiert. Die Finanzverwaltung konkretisiert diesen abstrakten Regelungsrahmen zum Umfang der Aufzeichnungspflicht, wenn sie die Verrechnungspreisdokumentation im Einzelfall anfordert; die abstrakte Mitwirkungspflicht entfaltet so erst Rechtswirkung.<sup>64</sup> Soweit der Steuerpflichtige seinen Aufzeichnungspflichten im Einzelfall nicht nachkommt, kann die Finanzbehörde selbstverständlich eine bereits getätigte Dokumentationsanforderung ergänzen. Dies ist eine Banalität und bedarf keiner gesetzgeberischen Klarstellung.

Zu befürchten war allerdings schon im Rahmen der Änderung des BEPS-Umsetzungsgesetzes 1, dass der Gesetzgeber „durch die Hintertür“ der Finanzbehörde eine Befugnis zuweisen wollte, den Umfang der Aufzeichnungspflichten nach ihrer subjektiven Beurteilung auszuweiten.<sup>65</sup> Eine solche „Ausweitung“ oder „Änderung“ des Umfangs der Aufzeichnungspflicht kann selbstverständlich nur in den gesetzlich vorbestimmten Grenzen erfolgen. Für die Prüfungspraxis ist es erfahrungsgemäß von äußerster Wichtigkeit, dies klarzustellen, um einer unsachgemäßen Überdehnung der Anforderungen an die Dokumentationspflichten vorzubeugen. Sollte der Ordnungsgeber, was wir nicht unterstellen, allerdings der Finanzbehörde die Befugnis zur Ausweitung des Pflichtenumfangs über die gesetzlich vorgegebenen Grenzen hinaus an die Hand geben wollen, so wäre dies eindeutig abzulehnen und die Regelung im Übrigen wegen Art. 80 Abs. 1 S. 2 GG nichtig.<sup>66</sup>

## 10. Benennung von Entscheidungsträgern für Geschäftsbeziehungen (§ 4 Abs. 1 Nr. 3 b GAufzV-E)

In § 4 Abs. 1 Nr. 3 b) GAufzV-E wird erstmals die Benennung von Personen verlangt, die die für die Geschäftsbeziehungen maßgebenden Entscheidungen tatsächlich treffen (Entscheidungskompetenz). Dies ist abzulehnen.

Ein entsprechendes Verlangen enthält auch der OECD BEPS Final Report on Action Item 13 nicht.<sup>67</sup>

Entscheidungskompetenzen werden in betrieblichen Organisationsstrukturen nicht auf Geschäftsbeziehungen zugeordnet. Die Systematik der betrieblichen Innenorganisation hat mit der steuerökonomisch getriebenen Kategorisierung von Funktionen, Risiken und Geschäftsprozessen nichts zu tun. Überschneidungen im Einzelfall ändern daran nichts. Der sorgfältige Steuerpflichtige müsste bei wortgetreuer Auslegung von Nr. 3 b) die gesamte Innenorganisation allein für Steuerzwecke daraufhin durchforsten, welche Entscheidungsträger mit ihren betrieblich organisatorischen Entscheidungen Einfluss auf die Gestaltung, Vereinbarung und Umsetzung innerkonzernlicher Geschäftsbeziehungen haben. Dies ist klar überschießend und in den meisten Fällen überflüssig. Zudem wird in § 4 Nr. 1 d) GAufzV-E ohnehin eine Beschreibung der Managementstruktur und der Organisationsstruktur des inländischen Unternehmens verlangt, wogegen nichts einzuwenden ist, weil es das Verständnis betriebswirtschaftlicher Zusammenhänge erleichtert.

## 11. Reproduzierbarkeit von Datenbankanalysen (§ 4 Abs. 3 GAufzV-E)

Besondere Brisanz bietet § 4 Abs. 3 GAufzV-E. Der Absatz fordert die Reproduzierbarkeit einer datenbankgestützten Analyse von Unternehmensdaten sowie den Zugang der Finanzbehörde zu der entsprechenden Datenbank im Zeitpunkt der Außenprüfung. Beides ist i. d. R. aus praktischen und rechtlichen Gründen unmöglich. Die Verordnung sieht vor, dass der Steuerpflichtige die Suchstrategie im Einzelnen, die Datenbestände zum Zeitpunkt der Erstellung der Benchmarkstudie sowie die seinerzeit verwendete Version des Datenbankanbieters vorrätig hält. Gerade die letzte Pflicht wird in der Praxis nicht umsetzbar sein, weil die Anbieter jährliche Updates der Datenbanksätze und z. T. der Softwareapplikationen vornehmen, die einen Rückgriff auf alte Versionen erschweren. Sofern Anbieter im Zuge der neuen Rechtslage entsprechende Angebote aufnehmen werden, sollte dies nur mit erhöhten Kosten für den Steuerpflichtigen auskommen. Erschwert wird dies dadurch, dass viele multinationale Unternehmen jährlich Updates ihrer Benchmarkstudien erstellen, was bedeuten würde, dass sie eine Dauerlizenz für alle Versionen der Software und der Datenbestände benötigen – ein unverhältnismäßiger Aufwand.

Zudem ist die Finanzverwaltung selbst in der Lage, auf öffentlich zugängliche Datenbanken einschließlich früherer Datenbankversionen zuzugreifen. Die Finanzverwaltung tut dies außerdem regelmäßig, so dass sich die Neuregelung erübrigt. Die Anforderung ist im Übrigen völlig überschießend und unverhältnismäßig. Sie offenbart ein weit über das verständliche Maß hinausgehendes Misstrauen der Finanzverwaltung<sup>68</sup> gegenüber der Allgemeinheit der Steuerpflichtigen. Die Regelung unterstellt den Steuerpflichtigen eine generelle Tendenz zur Manipulation steuererheblicher Daten. Praktisch und steuerpolitisch würde die Aufrechterhaltung dieser Anforderung das Verhältnis der Finanzverwaltung zu der weit überwiegenden Mehrheit der Unternehmen, die redlich ihre Steuerpflichten erfüllen, unnötig belasten.

## 12. Weitreichender Beurteilungsspielraum bei Erstellung der Stammdokumentation (§ 5 Abs. 1, 2 GAufzV-E)

Beide Absätze gestehen dem Steuerpflichtigen einen eigenständigen Beurteilungsspielraum bei der Erstellung der Stammdokumentation zu und erlauben ihm, den Aufwand mit dem jeweiligen Nutzen der Dokumentation in ein vernünftiges Verhältnis zu setzen. Beides entspricht etablierten, positiven rechtstaatlichen Grundsätzen und ist auch praktisch zu begrüßen. Nicht zuletzt belässt die Regelung Spielräume, die angesichts unterschiedlicher einzelstaatlicher Anforderungen eine international konsistente Dokumentation ermöglichen.<sup>69</sup>

63 Zur Kritik an dieser Durchbrechung der grundsätzlichen Pflichtenverteilung zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigem vgl. *Sassmann*, Verfahrensrechtliche Regelungen zur Einkünfteabgrenzung zwischen nahestehenden Kapitalgesellschaften im deutschen nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, S. 2016 ff.; *Wassermeyer*, DB 2003, 1535.

64 Zur Verwaltungsaktqualität einer solchen Anforderung vgl. BFH, 10.4.2013 – I R 45/11, BStBl. II 2013, 771, BB 2013, 2468 m. BB-Komm. *Rogge*, RIW 2013, 732; BFH, 16.11.2011 – X R 18/09, BStBl. II 2012, 129; *Roser*, in: *Beermann/Gosch*, Stand: 128. Erg.-Lfg., November 2016, § 90 AO, Rn. 108.

65 Vgl. *Ditz/Bärsch/Engelen*, IStR 2016, 789, 795.

66 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: 78. Erg.-Lfg., September 2016, Art. 80 GG, Rn. 137.

67 So noch *Schreiber*, DB 2016, 1456, 1458; anders wohl *Buse/Schreiber/Greil*, DB 2017, 514, 516.

68 Vgl. hierzu *Buse/Schreiber/Greil*, DB 2017, 514, 517.

69 So auch *Buse/Schreiber/Greil*, DB 2017, 514, 517 f.

### III. Fazit

Der Verordnungsentwurf enthält zahlreiche Brüche mit den etablierten Verrechnungspreisdokumentationsanforderungen. Unter dem Deckmantel der andauernden internationalen Diskussion einer vermeintlichen Gewinnverlagerung ins Ausland werden die Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen und die Zugriffsrechte der Finanzbehörden ausgeweitet. Eindeutig scheint das Ziel einer faktischen Beweislastumkehr zu Lasten des Steuerpflichtigen, indem die Messlatte für eine verwertbare Verrechnungspreisdokumentation i. S. v. § 162 Abs. 3, 4 AO immer höher gelegt wird. Die Tatsache, dass sich weder der formelle noch der materielle Gesetzgeber im Wege einer Legaldefinition auf einen Standard festlegen, erhöht die Gefahr einer einseitigen Auslegung zu Lasten des Steuerpflichtigen durch die lokale Betriebsprüfung.

Wenn der Verordnungsentwurf keine zusätzlichen Kosten für die Wirtschaft feststellt, wirkt dies entrückt. Allein die Folgekosten aus der Pflicht zur Reproduzierbarkeit angestellter Datenbankanalysen nach § 4 Abs. 3 GAufzV-E sollten – sofern von den Anbietern in der Form angeboten – erheblich sein und gerade kleine und mittelständische Unternehmen über Gebühr belasten.

Insgesamt muss man wohl feststellen, dass der Verordnungsentwurf mehr Schatten als Licht bietet und die deutsche Wirtschaft in erheblichem Maß belasten wird.

Prof. Dr. Wolfgang Blumers, RA

## Betriebsstätten und Doppelbesteuerung

**Internationale Betriebsstätten führen zunehmend zu Doppelbesteuerungsproblemen. Die OECD lässt als BEPS-Folge im jeweiligen Quellenstaat zunehmend die Annahme von Betriebsstätten des ausländischen Mutter- oder Auftragsunternehmens zu. Der deutsche Fiskus andererseits besteuert Betriebsstättengewinne trotz DBA nach AOA-Regeln deutscher Leseart. Die Escapeklausel des § 1 Abs. 5 S. 8 AStG will er nur noch gegenüber OECD-Nichtmitgliedern zulassen.**

### I. Einleitung

Die Voraussetzungen für eine Betriebsstättenbegründung sind national überschaubar, denn durch die erforderliche feste Geschäftseinrichtung stellen sie auf ein faktisch klar überprüfbares Kriterium ab. Allerdings ist die Rechtslage nicht so klar, wie der Beschluss des BFH vom 8.6.2015<sup>1</sup> wohl annimmt, durch den eine Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision zurückgewiesen wurde. Demgegenüber ist der Betriebsstättenbegriff nach OECD-Regeln zunehmend amorph. Der BEPS Aktionspunkt 7, der die Vermeidung von Betriebsstätten einschränken soll, hat hier einerseits die Kriterien für Vertreter-Betriebsstätten wesentlich herabgesetzt und andererseits die Voraussetzungen präzisiert, unter denen der Geschäftsherr beim Vertreter eine

**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.



eigene Betriebsstätte begründet. Dabei ist die Existenz einer Betriebsstätte im grenzüberschreitenden Verkehr nach Art. 7 Abs. 1 S.1 OECD-MA entscheidend für das Besteuerungsrecht des Quellenstaats und sie hat durch die Einführung von § 1 Abs. 5 AStG eine DBA-übergreifende zusätzliche Bedeutung erhalten. International soll die leidige Diskussion über die Implementierung solcher neuer OECD-Regeln in die vielen älteren DBA durch ein multilaterales Instrument überwunden werden. Dann würden die weiter gefassten OECD-Regeln über Betriebsstätten Eingang auch in die älteren DBA finden. Darum geht es im Folgenden vor dem Hintergrund der jetzt veröffentlichten Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung (VWG BsGa).<sup>2</sup>

<sup>1</sup> BFH, 8.6.2015 – I B 3/14, Beck RS 2015, 95639.

<sup>2</sup> BMF, 22.12.2016 – IV B 5 – S 1341/12/10001-03, Grundsätze für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die Aufteilung der Einkünfte zwischen einem inländischen Unternehmen und seiner ausländischen Betriebsstätte und auf die Ermittlung der Einkünfte einer inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens nach § 1 Abs. 5 des Außensteuergesetzes und der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung ([http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/International\\_es\\_Steuerrecht/Allgemeine\\_Informationen/2016-12-22-verwaltungsgrundsaeetze-betriebsstaetengewinnaufteilung.pdf?\\_blob=publicationFile&v=2](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/International_es_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2016-12-22-verwaltungsgrundsaeetze-betriebsstaetengewinnaufteilung.pdf?_blob=publicationFile&v=2)).