



IFA Westfalen und IFA Rhein-Ruhr
Tax Certainty bei Verrechnungspreisen
Ausgewählte Fragestellungen
Veranstaltung bei der Evonik AG am 30.08.2022

Referent:
Prof. Dr. Till Zech, LL.M. (Miami)

Anmerkungen zum Vortrag von Herrn Dr. Schnorberger

- Schätzungsbefugnis:
 - Hinweis auf Rechtsprechung zu § 162 Abs. 1 AO sehr hilfreich
 - Dokumentationsverpflichtung: Sonderrecht => ✓
- (Un-)Verwertbarkeit einer Dokumentation
 - Tz. 80 VWG 2020 ist abzulehnen. Grenze viel zu niedrig angesetzt.
- Hier gemachter Vorschlag in Ergänzung zu „Vierer“-Kette:
- Ergänzend notwendig:
 - ❖ Darstellung der Geschäftsbeziehungen
- Kein quantitatives Kriterium (50 %), sondern qualitatives Kriterium:
Mehr als 50 % Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit.
- Bei Ablehnung: Darlegungspflicht der FinV.

Anmerkungen zum Vortrag von Herrn Melan

- Definition in § 3 Abs. 2 AO ist unzureichend.
Gebrauch von Regelbeispielen hilft nur bedingt.
- „Insbesondere“ => Was bleibt übrig?
- Besondere Schwellen in § 3 Abs. 2 Nr. 1 („erheblich“), Nr. 3 („wesentlich“) und Nr. 5 („erheblich“ in der Tat ausfüllungsbedürftig).
- Vorschlag *Melan*:
„Grenze der Geschäftsführungsbefugnis, dh Zustimmung der Gesellschafter erforderlich“.

=> Umkehrschluss:

Alles unterhalb dieser Grenze ist kein außergewöhnlicher Geschäftsvorfall!

Änderungen des § 1 AStG: fehlende Abstimmung mit § 4 GAufzV

- § 1 AStG geändert durch AbzStEntModG v. 02.06.2021 und ATADUmsG v. 25.6.2021
 - Änderung einer Vorschrift innerhalb von 3 Wochen ist suboptimal für die Rechtssicherheit.
- Keine Änderung des § 4 GAufzV trotz für die Dokumentation wesentlicher Änderungen im § 1 Abs. 3 und Abs. 3c AStG
 - Einführung der Vergleichsanalyse (§ 4 Abs. 1 Nr. 4 f) GAufzV nicht ausreichend.
 - Einführung DEMPE-Konzept => (§ 4 Abs. 1 Nr. 2 b) GAufzV nicht ausreichend.
- Was bedeutet das für die Dokumentation?
 - Verweis im BMF-Schreiben auf OECD-Guidelines unzureichend.
 - Muss eine Vergleichsanalyse oder eine DEMPE-Analyse nicht dokumentiert werden?
- Schaffung von Rechtsunsicherheit => Änderung des § 4 Abs. 1 GAufzV erforderlich.

Rechts(un)sicherheit bei VP-Dokumentation: VWG Verfahren, VWG 2020 und VWG VP

- VWG Verfahren: Geltung seit 12.4.2005
- Tz. 91 VWG 2020:
 - **Das BMF-Schreiben vom 12. April 2005 ist weiterhin anzuwenden**, soweit nicht Fragen der Anwendung der §§ 90 und 162 AO betroffen sind. **Dies gilt insbesondere** bzgl. der Tz.
 - a) 1 (entsprechende Anwendung des BMF-Schreibens auf Betriebsstätten),
 - b) 2 (Pflichten der Finanzbehörden),
 - c) 3.4.10.2 (Unternehmenscharakterisierung und Verrechnungspreisbildung),
 - d) 3.4.10.3 (Verrechnungspreismethoden),
 - e) 3.4.12.5 (Bandbreiten und ihre Einengung),
 - f) 3.4.12.7 (Vergleichbarkeit),
 - g) 3.4.12.8 (Nachträgliche Preisfestlegungen bzw. -anpassungen),
 - h) 3.4.12.9 (Mehrjahresanalysen),
 - i.) 5 (Durchführung von Berichtigungen und ihre steuerliche Behandlung),
 - j). 6 (Abwicklung von Verrechnungspreisberichtigungen und Verständigungs- bzw. Schiedsverfahren)
 - k) 7 (Aufhebung von Verwaltungsregelungen).
- Tz. 6.1 VWG VP nur 6 Monate später: Aufhebung der VWG Verfahren!
- Wieso gibt es diese Kehrtwende?
Erkauft man sich mit der scheinbaren Sicherheit der internationalen Vereinheitlichung nicht das Problem der Rechtsunsicherheit aufgrund der Aufhebung von 20 Jahren Anwendungserfahrung?

Anwendung der OECD TP-GL aufgrund der VWG VP: Klarere Rechtssprache?

- Vorteil: Mehr Rechtssicherheit durch internationale Vereinheitlichung.
- Aber: Kritik bereits bei den VWG Verfahren:
Unklare, umständliche und vor allem unpräzise Sprache.
- Kritik an den OECD– Verrechnungspreisrichtlinien:
 - Noch unklarere Sprache und damit noch weniger Präzision. Typische Beschreibung:
„Es könnte in einem Fall so sein. Es könnte aber auch andersherum sein. Es könnte aber auch noch aus einem dritten Blickwinkel zu analysieren sein. Schließlich könnte man es auch noch von hinten durch die Brust ins Auge betrachten.“
- Der Vorteil des internationalen Gleichklangs geht auch bzgl. der präzisen Rechtssprache zu Lasten der Rechtssicherheit.

Unabgestimmt: § 4 GAufzV und OECD TP-GL

- § 4 GAufzV regelt deutsche Standards per Rechtsverordnung und damit materieller Gesetzeskraft; bindend für den Steuerpflichtigen, die Finanzverwaltung und die Gerichte
- Anlage II zu Ch. 5 OECD TP-GL enthält Anforderungen an Local File.
- § 4 GAufzV ist weitgehender als Anlage II, z.B.
 - Auflistung der wesentlichen immateriellen Werte (gem. OECD TP-GL Teil der Stammdokumentation)
 - Informationen über Markt- und Wettbewerbsverhältnisse
 - Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung und Aufzeichnung der im Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung verfügbaren und zur Preisbestimmung verwendeten Informationen
 - Beschreibung der Wertschöpfungskette und Darstellung der Wertschöpfungsbeiträge
 - Abs. 2 und 3 des § 4 GAufzV (Sonderumstände in Bezug auf Vorteilsausgleich, Umlageverträge, abgeschlossene Verständigungs-/Schiedsstellenverfahren in anderen Staaten, Preisanpassungen in Zusammenhang mit erfolgten Verrechnungspreiskorrekturen, Aufzeichnungen über die Ursachen von Verlusten, Funktions- und Risikoänderungen in Bezug auf Forschungstätigkeiten sowie den Suchprozess bei Verwendung von Datenbankstudien).

➤ Wieso hat das BMF nicht § 4 GAufzV an die OECD-TP-RL angepasst?

Nachforderungspflicht der FinV, § 90 Abs. 3 S. 10 AO

Ein Fall von Tax (Un-)Certainty

- § 90 Abs. 3 S 10 AO:
„Die Aufzeichnungen sind auf Anforderung der Finanzbehörde zu ergänzen.“
- Eingeführt durch AmtshilfeRLÄndG v. 20.12.2016 – BGBl I 2016, 3000
- BT-Drucksache 18/9536 v. 5.9.2016, S. 36:
„Durch Satz 10 wird klargestellt, dass vorgelegte Aufzeichnungen auf Anforderung der Finanzbehörde zu ergänzen sind und die Aufzeichnungspflichten von Absatz 3 in gleicher Weise auch solche weitergehenden Ergänzungen und Erläuterungen umfassen. Eine Ergänzung ist insbesondere dann notwendig, wenn sich aus Sicht der Finanzbehörde aufgrund der vorgelegten Aufzeichnungen Anhaltspunkte für weitere Nachfragen ergeben.“
- **Nachforderungspflicht vor Unverwertbarkeitsfeststellung!**
- **Problem: Nicht geregelt ist das Ob und Wie einer Frist zur Nachbesserung!**
- **Fragestellungen:**
 - 1. Muss bei einer Ergänzungsanforderung eine Frist gesetzt werden?**
 - 2. Falls ja, wonach bestimmt sie sich?**
 - 3. Wie wirkt sich das auf die Zuschläge nach § 162 Abs. 4 S. 1, 2 und 3 AO aus?**

Unabgestimmte Regelungen in § 90 Abs. 3 AO und § 162 Abs. 4 AO

Beispiel:

Ein Betriebsprüfer
setzt eine 60-
Tagesfrist
beginnend am
31.03.2022 ->
Ende am
30.05.2022.

Der Betriebsprüfer stellt am
30.06.2022 eine
Ergänzungsanforderung.

- a) Ohne Frist
- b) Mit Frist
(1 Monat)



Das Unternehmen
reicht am
28.05.2022
(fristgerecht) eine
Dokumentation ein;
diese sei im
Wesentlichen
unverwertbar.

Am
30.08.2022
wird eine
verwertbare
Aufzeichnung
nachgereicht.

Fristsetzung bei § 90 Abs. 3 S. 10 AO

Diskussion zur möglichen Gesetzesauslegung

1. Keine Fristsetzung erforderlich! => Strafzuschläge laufen weiter (beginnend am 30.06.)?
2. § 90 III 7 AO analog? => 60 Tagesfrist gilt automatisch bei Nachforderungsverlangen des Betriebsprüfers auch ohne ausdrückliche Fristsetzung (beginnend am 30.06.)?
3. § 90 III 7 AO gilt analog, aber nur, wenn eine Frist vom Betriebsprüfer gesetzt wird?
4. „Angemessene“ Frist gem. Tz. 66 VWG 2020? Angemessen = 1 Monat? Oder = 60 Tage? Oder länger?
5. Erneute Fristsetzung unzulässig, weil gesetzlich nicht geregelt? Fehlende gesetzliche Grundlage für Fristsetzung?

- **Hier vertretene Auffassung: Es muss eine neue Frist gesetzt werden.**
- **Ohne Fristsetzung keine Folgen => insbesondere kein Strafzuschlag.**
- **Die Frist muss angemessen sein. Angemessen sind mindestens 60 Tage (§ 90 III 7 AO analog).**

Folgeproblem: Unabgestimmte Regelungen in § 90 III und § 162 IV AO

§ 90 Abs. 3 AO:

- Satz 7: Sie [die Aufzeichnung] hat jeweils auf Anforderung innerhalb einer Frist von 60 Tagen zu erfolgen.
- Satz 10: Die Aufzeichnungen sind auf Anforderung der Finanzbehörde zu ergänzen.



§ 162 Abs. 4 AO:

- Satz 1 und 2: Legt ein Steuerpflichtiger über einen Geschäftsvorfall **keine Aufzeichnungen** im Sinne des § 90 Absatz 3 vor oder sind die über einen Geschäftsvorfall vorgelegten Aufzeichnungen **im Wesentlichen unverwertbar**, ist ein Zuschlag von 5.000 Euro festzusetzen. Der Zuschlag beträgt mindestens 5 Prozent und höchstens 10 Prozent des Mehrbetrags der Einkünfte, der sich nach einer Berichtigung auf Grund der Anwendung des Absatzes 3 ergibt, wenn sich danach ein Zuschlag von mehr als 5.000 Euro ergibt.
- Satz 3: Bei **verspäteter Vorlage von verwertbaren Aufzeichnungen** beträgt der Zuschlag bis zu 1.000.000 Euro, mindestens jedoch 100 Euro für jeden vollen Tag der Fristüberschreitung.

➤ **§ 162 Abs. 4 erwähnt § 90 Abs. 3 S. 10 AO nicht!**

Unabgestimmte Regelungen in § 162 Abs. 4 S. 1 und 2 vs. S. 3 AO

Thema:

Es wird nach zunächst unverwertbaren Aufzeichnungen auf Nachforderung der BP eine verwertbare Aufzeichnung eingereicht.

Darf ein Zuschlag gemäß § 162 Abs. 4 AO erhoben werden?

Wenn ja, nach § 162 Abs. 4 S. 1 und 2 oder nach S. 3? muss verwendet werden?

3 Möglichkeiten:

1.
Der Zuschlag bemisst sich nach § 162 Abs. 4 Satz 1 und 2 AO, da die Aufzeichnungen bei Abgabe am 28.05. im Wesentlichen unverwertbar waren.

2.
Der Zuschlag bemisst sich nach Vorgabe des § 162 Abs. 4 Satz 3 AO, da am 30.08. (verspätet) verwertbare Aufzeichnungen eingereicht wurden.

3. Kein Zuschlag bei Einreichung einer verwertbaren Dokumentation innerhalb der Nachforderungsfrist!

Unabgestimmte Regelungen in § 162 Abs. 4 S. 1 und 2 vs. S. 3 AO

Schwarz/Pahlke, AO/FGO, zu § 162 Abs. 4 S. 1 bis 3, Tz. 116:

- „Der Zuschlag nach S. 3 und der Zuschlag nach S.1 u. 2 schließen einander aus, sie können nicht nebeneinander für denselben Sachverhalt entstehen. =>✓
- Wird keine oder eine nicht verwertbare Dokumentation vorgelegt, bestimmt sich der Zuschlag nach **S. 1 und 2.** =>✓
=> der Zuschlag nach S. 3 kann (in diesem Fall), **unabhängig vom Zeitpunkt der Vorlage einer unverwertbaren Dokumentation, nicht** entstehen. =>✓
- Der Zuschlag nach S. 3 entsteht ..., wenn eine den Anforderungen entsprechende Dokumentation erstellt, aber nicht innerhalb der Frist von 60 Tagen nach § 90 II 7 [...] vorgelegt wird. =>✓
 - Stimmt alles, hilft aber hier nicht weiter.

Hier vertretene Auffassung:

- § 162 Abs. 4 S. 1 und 2 nicht einschlägig, weil verwertbar => nicht vom Wortlaut erfasst.
- § 162 Abs. 4 S. 3 nicht einschlägig, wenn Vorlage nach Anforderung innerhalb der Frist
=> Keine Verspätung
 - **1. Kein Zuschlag, wenn keine Fristsetzung!**
 - 2. Kein Zuschlag nach Fristsetzung bei Vorlage verwertbarer Dokumentation auf Nachforderung innerhalb der Nachforderungsfrist!**

Prof. Dr. Till Zech, LL.M.

Professor für Steuerrecht

am Institut für Recht, Finanzen und Steuern (RFS) der
Brunswick European Law School (BELS),
Fakultät Recht der
Hochschule Ostfalia Braunschweig/Wolfenbüttel.

Salzdahlumer Str. 46-48
38302 Wolfenbüttel

T.: +49 (0) 5331-939-33260
F.: +49 (0) 5331-939-33004
M.: till.zech@ostfalia.de
www.bels.ostfalia.de



Steuerberater, Of Counsel Partner

HLB Dr. Schumacher GmbH
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Rechtsanwälte

An der Apostelkirche 4
48143 Münster

T.: +49 (0) 251 2808-0,
F.: +49 (0) 251 2808-280
M.: till.zech@hlb-schumacher.de
www.hlb-schumacher.de