

Kleine Anfrage

des Abg. Dr. Hans-Ulrich Rülke FDP/DVP

und

Antwort

des Ministeriums für Finanzen und Wirtschaft

Steuermehreinnahmen durch Betriebsprüfer

Kleine Anfrage

Ich frage die Landesregierung:

1. Wie bewertet sie die Praktikabilität von gängigen Verfahren zur Preisermittlung von Verrechnungspreisen, etwa dem sogenannten Drittvergleich, und welche Beurteilungsmaßstäbe obliegen den Betriebsprüfern hier?
2. Inwieweit werden Betriebsprüfer von der Finanzdirektion angehalten, trotz detaillierter Dokumentation des Unternehmens nach anerkannten Verfahren, derartig ermittelte Verrechnungspreise bei der Betriebsprüfung nicht zu akzeptieren?
3. Wonach ergeben sich in diesem Fall der neu zu ermittelnde Verrechnungspreis sowie der vom Finanzamt zugelassene Gewinn, etwa der ortsübliche Gewinn in Staaten außerhalb der Europäischen Union?
4. Wie hat sich die Zahl der Rechtsmittel gegen die Ergebnisse solcher Betriebsprüfungen in den zurückliegenden vier Jahren entwickelt?
5. Hat sie Erkenntnisse, dass es Vorgaben von der obersten Finanzverwaltung für die Buchprüfer in Form von Einnahmehudgets gibt, die eine zu erzielende Summe für die Betriebsprüfung vorgeben?
6. Welche heute noch aktuellen Regelungen hat die Finanzverwaltung für Verständigungsverfahren über Verrechnungspreise erlassen, und inwieweit sind sie – zum Beispiel durch Veröffentlichung als Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen – für die Finanzverwaltung verbindlich?

29.07.2013

Dr. Rülke FDP/DVP

Begründung

Das Thema Verrechnungspreise beschäftigt die Unternehmen auch in Baden-Württemberg seit Langem. Der Verrechnungspreis bezeichnet in der Kosten- und Leistungsrechnung denjenigen Preis, der zwischen verschiedenen Bereichen eines Unternehmens für innerbetrieblich ausgetauschte Güter und Dienstleistungen verrechnet wird. Auch die Unternehmen in Baden-Württemberg unterhalten zahlreiche Produktionsniederlassungen im Ausland und sind daraus mit den Dokumentationspflichten, etwa den gängigen Verfahren zur Preisermittlung, bestens vertraut und wenden diese handwerklich sauber an.

Jüngst mehren sich jedoch Berichte, nach denen bei zahlreichen Betriebsprüfungen eine unzureichende oder nicht nachvollziehbare Dokumentation der Verrechnungspreise bemängelt wird. Die Methode des sogenannten Drittvergleichs soll so gut wie nie akzeptiert werden und detailreiche Dokumentationen wären damit obsolet.

Infolge dessen sind Verständigungs- und Schiedsverfahren sowie Vorabverständigungsverfahren immer häufiger notwendig, im Bereich des „vom Finanzamt zugelassenen Gewinns“ soll es gar einen „basarartigen Handel“ mit den Finanzämtern geben.

Diese Berichte stehen in dem Kontext, dass die Landesregierung einen signifikanten Ausbau der Steuerverwaltung plant. Es scheint, als ginge die Landesregierung von einer schier unerschöpflichen Dunkelziffer an Steuerverfehlungen aus. Dies gipfelt darin, dass, nach Vernehmen betroffener Unternehmen, Betriebsprüfer sogar „Einnahmebudgets“ zu erfüllen haben. Dies erscheint leider in den Medien gar nicht abwegig, solange berichtet wird, dass jeder Steuerfahnder fast zwei Millionen Euro „einbrächte“.

Diese Kleine Anfrage soll nun Klarheit schaffen, wie die Verwaltungsgrundsätze des Bundesfinanzministeriums in Baden-Württemberg angewendet werden und welche Besonderheiten durch die Steuerung seitens des Ministeriums für Finanzen und Wirtschaft im Land, etwa durch gesonderte Verwaltungsdirektiven, bestehen.

Antwort*)

Mit Schreiben vom 10. September 2013 Nr. 3-S150.5/11 beantwortet das Ministerium für Finanzen und Wirtschaft die Kleine Anfrage wie folgt Stellung:

1. Wie bewertet sie die Praktikabilität von gängigen Verfahren zur Preisermittlung von Verrechnungspreisen, etwa dem sogenannten Drittvergleich, und welche Beurteilungsmaßstäbe obliegen den Betriebsprüfern hier?

Geschäftsbeziehungen zwischen nahe stehenden Personen bzw. Unternehmen sind steuerlich danach zu beurteilen, ob sich die beteiligten Unternehmen wie voneinander unabhängige Dritte verhalten, also diese Geschäftsbeziehungen dem sogenannten Fremdvergleich entsprechen.

Dieser sowohl im nationalen Recht als auch in den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) verankerte Grundsatz des Fremdvergleichs besagt, dass auch im Geschäftsverkehr zwischen verbundenen Unternehmen der Preis dem Wert der Lieferung oder Leistung angemessen sein muss. Leistung und Gegenleistung müssen also einander gleichwertig sein. Zu messen ist diese Gleichwertigkeit nach § 1 des Außensteuergesetzes (AStG) daran, ob ein ordentlicher, gewissenhafter Geschäftsleiter das gleiche Geschäft unter Wahrung der Interessen des von ihm vertretenen Unternehmens auch mit einem fremden Dritten so abgeschlossen hätte.

*) Der Überschreitung der Drei-Wochen-Frist wurde zugestimmt.

Im AStG ist der oben genannte Fremdvergleichsgrundsatz dahingehend konkretisiert, dass international übliche Wertansätze (Kalkulationsmodelle) aufgegriffen werden. Danach sind die sogenannten Standardmethoden (Preisvergleichs-, Wiederverkaufspreis- oder Kostenaufschlagsmethode) vorrangig anzuwenden, wenn dafür uneingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte ermittelt werden können (§ 1 Abs. 3 Satz 1 AStG). Falls solche Fremdvergleichswerte im konkreten Fall nicht ermittelt werden können, jedoch eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte (z. B. Preise, Bruttomargen, Kostenaufschlagssätze oder Provisionssätze) zur Verfügung stehen, ist der Verrechnungspreis nach einer geeigneten Verrechnungspreismethode zu ermitteln (§ 1 Abs. 3 Satz 2 AStG). Sind weder uneingeschränkt noch eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte ermittelbar (tatsächlicher Fremdvergleich unmöglich), ist ein hypothetischer Fremdvergleich durchzuführen (§ 1 Abs. 3 Satz 5 AStG).

Beim Fremdvergleich ist zu beachten, dass der ausländische Unternehmensteil nicht fiktiv als eigenständiges Unternehmen betrachtet werden kann. Dazu müssten zu 100 % vergleichbare Unternehmen existieren, aus deren Preisgestaltung sich ein Fremdvergleichspreis für das zu prüfende Unternehmen ableiten ließe. In der Praxis lassen sich daher nur Verrechnungspreise festlegen, die dem tatsächlichen Fremdvergleichspreis lediglich nahekomen. Bei der näherungsweisen Ermittlung zu berücksichtigen sind beispielsweise folgende **preisbestimmende und preisbeeinflussende Faktoren**:

- Art, Ausstattung und Qualität des Liefergegenstandes oder der Leistung,
- die Funktion und Spezialisierung des Unternehmens,
- Risikoverteilung,
- Abnahmemenge,
- Lieferbedingungen,
- Zahlungsbedingungen und
- die Marktsituation (Groß- oder Einzelhandel, Käufer- oder Verkäufermarkt, Entfernung zum Markt, Konkurrenz am Markt u. ä.).

Die entsprechende Ermittlung ergibt zwangsläufig eine gewisse *Bandbreite*, d. h. es gibt keinen absolut richtigen Verrechnungspreis. Nach dem internationalen Standard, den OECD-Guidelines 2010 zur Verrechnungspreisprüfung, ist es Aufgabe des Betriebsprüfers, einen beim geprüften Unternehmen festgestellten, außerhalb einer Bandbreite liegenden Wert auf den Wert anzupassen, der am wahrscheinlichsten dem Fremdvergleichspreis entspricht.

Das Ziel der Betriebsprüfungspraxis ist es, bei vergleichbaren Sachverhalten prüfungsfallübergreifend eine Gleichbehandlung von Inbound- und Outboundfällen zu erreichen. Das bedeutet, dass in Fällen von Lieferungen und Leistungen inländischer Firmen ins Ausland (Outbound-Fall) dieselben Beurteilungsmaßstäbe zu gelten haben wie für vergleichbare Lieferungen und Leistungen vom Ausland ins Inland (Inbound-Fall).

2. Inwieweit werden Betriebsprüfer von der Finanzdirektion angehalten, trotz detaillierter Dokumentation des Unternehmens nach anerkannten Verfahren, derartig ermittelte Verrechnungspreise bei der Betriebsprüfung nicht zu akzeptieren?

Ist die Dokumentation des Unternehmens auf der Grundlage der oben dargestellten Verfahren schlüssig, anerkennt die Betriebsprüfung die Preisgestaltung. Entgegenstehende Anweisungen der Oberfinanzdirektion bestehen nicht.

Zur Dokumentation im Einzelnen:

Nach § 90 Abs. 2 Abgabenordnung (AO) unterliegt der Steuerpflichtige bei Sachverhalten, die sich auf Vorgänge außerhalb des Geltungsbereichs der AO beziehen, einer erhöhten Mitwirkungspflicht, da es den deutschen Finanzbehörden nicht möglich und gestattet ist, im Ausland eigene Ermittlungen anzustellen. Diese erhöhte Mitwirkungspflicht wird durch § 90 Abs. 3 AO (eingeführt durch

das Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen – StVergAbG – vom 16. Mai 2003, BGBl. I 2003, 660) konkretisiert.

Vor dem Hintergrund der Empfehlungen der OECD im Bericht „Verrechnungspreise und multinationale Unternehmen“ im Jahr 1995 hat die Mehrzahl der OECD-Mitgliedstaaten (und damit auch die Mehrzahl der EU-Mitgliedstaaten) gesetzliche Dokumentationspflichten geschaffen. Auch die Europäische Kommission hat einen Bericht über die Tätigkeiten des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums im Bereich der Dokumentationspflichten vorgelegt [KOM(2005)0543endg.], der mit § 90 Abs. 3 AO vergleichbare Pflichten vorsieht.

Die US-amerikanischen Verrechnungspreisrichtlinien aus dem Jahr 1994 und die in diesem Zusammenhang von den USA verabschiedeten Bußgeld- und Dokumentationsvorschriften hatten den Gesetzgeber ebenfalls dazu bewogen, besondere Dokumentationspflichten einzuführen, da durch die Haltung der USA ein massiver internationaler politischer Druck entstanden war.

Inzwischen bestehen in 50 Staaten ausdrückliche gesetzliche oder sich mittelbar ergebende Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise. In 36 Staaten sind Zins- und Steuerzuschläge für den Fall vorgesehen, dass aufgrund unangemessener Verrechnungspreise oder aus anderen Gründen zu niedrige Einkünfte deklariert werden. Die inländischen Dokumentationspflichten entsprechen dem internationalen Standard.

§ 90 Abs. 3 AO, die Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 AO (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung – GAufzV) vom 28. Oktober 2003 sowie die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren (BMF-Schreiben vom 12. April 2005, BStBl. I 2005, 570, Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren) definieren den Maßstab, den der Gesetzgeber an die Dokumentationspflichten des Unternehmens anlegt.

Der Steuerpflichtige hat bei Sachverhalten, die Vorgänge mit Auslandsbezug betreffen, über die Art und den Inhalt seiner Geschäftsbeziehungen mit ihm nahe stehenden Personen i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG Aufzeichnungen zu erstellen. Diese Pflichten beziehen sich insbesondere auf die mit den Nahestehenden vereinbarten Verrechnungspreise und umfassen auch die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen für eine den Grundsatz des Fremdvergleichs beachtende Vereinbarung von Preisen und anderen Geschäftsbedingungen mit den Nahestehenden. § 90 Abs. 3 Sätze 1 und 7 i. V. m. § 97 Abs. 1 AO ermächtigt die Finanzbehörde, die Vorlage dieser Aufzeichnungen zur Einsicht zu verlangen. Die Vorlage hat innerhalb von 60 Tagen zu erfolgen, § 90 Abs. 3 Satz 8 AO. Diese Frist ist im internationalen Vergleich großzügig bemessen. Die USA verlangen beispielsweise eine Vorratsdokumentation, die sofort verfügbar sein muss.

Einzelheiten der Dokumentation regelt die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufZ). Die Aufzeichnungspflichten betreffen danach die Sachverhaltsdokumentation und die Angemessenheitsdokumentation.

Die Anerkennung eines von dem Unternehmen angesetzten Verrechnungspreises durch die Betriebsprüfung hängt allein davon ab, ob das Unternehmen anhand konkret dargelegter Umstände eine dem Fremdvergleichsmaßstab standhaltende Preisfindung schlüssig dargelegt hat.

Die Betriebsprüfung nimmt hierbei eine Gesamtwürdigung des verwirklichten Sachverhaltes vor. Eine den Formvorschriften entsprechende Dokumentation erleichtert es zwar dem Unternehmen, eine sachgerechte Preisgestaltung darzulegen. Die gebotene Gesamtwürdigung kann aber auch bei einer den Formvorschriften genügenden Dokumentation ergeben, dass die Preisfindung nicht dem Fremdvergleich standhält.

Kommt der Steuerpflichtige den Dokumentationspflichten nicht oder nur unvollständig nach, ermöglicht § 162 Abs. 3 AO eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen. Außerdem erlaubt § 162 Abs. 4 AO für solche Fälle einen „Strafzuschlag“ zur festgesetzten Steuer von mindestens 5.000 €, bei verspäteter Vorlage der Aufzeichnungen bis zu 1 Mio. €.

Der BFH hat mit Urteil vom 10. April 2013 I R 45/11 entschieden, dass die Pflicht zur Verrechnungspreisdokumentation, der Steuerpflichtige bei bestimmten grenzüberschreitenden Vorgängen unterworfen sind, nicht dem Unionsrecht, insbesondere der Dienstleistungsfreiheit, widerspricht, deren Schutzbereich zwar grundsätzlich berührt ist, eine Eingrenzung aber durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. Als zwingenden Grund hat der EuGH in seiner ständigen Rechtsprechung das Erfordernis einer wirksamen Steueraufsicht anerkannt. Die Mitgliedstaaten sind befugt, Maßnahmen wie die Verpflichtung des Steuerpflichtigen zu entsprechenden Mitwirkungshandlungen anzuwenden, um die Besteuerungsgrundlagen klar und eindeutig feststellen zu können.

Ohne § 90 Abs. 3 AO könnten die Einkünfteabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen, also die Verrechnungspreise, durch die Finanzverwaltung nicht geprüft werden, da die erforderlichen Informationen vornehmlich aus der Sphäre des Steuerpflichtigen stammen. In vielen Fällen ist es der Finanzverwaltung mit den ihr zur Verfügung stehenden Mitteln auch gar nicht möglich, einen steuerlich erheblichen Sachverhalt zu verifizieren. Dies betrifft beispielsweise Markt- oder Wettbewerbsverhältnisse des Steuerpflichtigen im Ausland. Damit ist § 90 Abs. 3 AO verhältnismäßig.

3. Wonach ergeben sich in diesem Fall der neu zu ermittelnde Verrechnungspreis sowie der vom Finanzamt zugelassene Gewinn, etwa der ortsübliche Gewinn in Staaten außerhalb der Europäischen Union?

Der im konkreten Fall angemessene Verrechnungspreis bestimmt sich grundsätzlich nach den Gesamtumständen des zu beurteilenden Einzelfalls. Hierbei können eine Vielzahl an Faktoren eine preisbestimmende Rolle spielen (siehe Frage 1). Daher gibt es keinen allgemeingültigen und pauschal ermittelbaren „ortsüblichen Gewinn“.

4. Wie hat sich die Zahl der Rechtsmittel gegen die Ergebnisse solcher Betriebsprüfungen in den zurückliegenden vier Jahren entwickelt?

Zur Zahl der Rechtsmittel im eigentlichen Sinne (Einspruchsverfahren, finanzgerichtliche Klageverfahren) liegen der Oberfinanzdirektion keine Erkenntnisse vor, da gesonderte Aufzeichnungen über Rechtsmittel im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen nicht geführt werden. Ein Mehr an Einsprüchen im Zusammenhang mit Verrechnungspreisthemen ist nach Einschätzung der Betriebsprüfer des Zentralen Konzernprüfungsamtes, das wegen der dort angesiedelten Fachprüfergruppe für Auslandsbeziehungen in besonderem Maße mit der Prüfung von Verrechnungspreisfällen befasst ist, bisher nicht zu verzeichnen. Im Übrigen ist die Einspruchsquote (alle Einsprüche) bei den von der Zentralen Konzernprüfung geprüften Fälle seit Jahren konstant.

In vielen Fällen kann durch ein nationales Rechtsmittel eine Korrektur der Steuerfestsetzung gar nicht erreicht werden. Dies gilt insbesondere dann, wenn durch Maßnahmen des beteiligten ausländischen Staates wie Verrechnungspreiskorrekturen eine Doppelbesteuerung entstanden ist. Es ist die Eröffnung eines Verständigungsverfahrens nach dem einschlägigen DBA oder der EU-Schiedskonvention geboten. Hier legen die obersten Finanz- und Steuerbehörden der beiden Staaten einvernehmlich die Bemessungsgrundlage für die jeweilige Steuerfestsetzung fest. Der Anteil der Verrechnungspreisfälle an diesen Verfahren liegt unter 10 %. Ein signifikanter Anstieg der Zahl der Verständigungsverfahren ist nicht zu verzeichnen. Dies zeigt, dass die Verrechnungspreiskorrekturen durch die Betriebsprüfung in der weit überwiegenden Zahl der Fälle keine Probleme – weder mit den Unternehmen noch mit den ausländischen Steuerverwaltungen – nach sich ziehen. Dem wird auch durch Advanced Pricing Agreements (APA) vorgebeugt. Hierbei handelt es sich um ein vorab durchgeführtes Verständigungsverfahren, in dem das Unternehmen zusammen mit den obersten Finanzbehörden der beiden Länder für konkrete Geschäftsvorfälle den Verrechnungspreis bereits im Vorfeld für einen bestimmten Zeitraum festlegt.

5. Hat sie Erkenntnisse, dass es Vorgaben von der obersten Finanzverwaltung für die Buchprüfer in Form von Einnahmebudgets gibt, die eine zu erzielende Summe für die Betriebsprüfung vorgeben?

Es gibt keine Vorgaben gegenüber den Betriebsprüfern in Form eines zu erzielenden Mehrergebnisses im Rahmen einer durchzuführenden Betriebsprüfung. Alleiner Maßstab ist die den Gesetzen entsprechende zutreffende Steuerfestsetzung.

6. Welche heute noch aktuellen Regelungen hat die Finanzverwaltung für Verständigungsverfahren über Verrechnungspreise erlassen, und inwieweit sind sie – zum Beispiel durch Veröffentlichung als Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen – für die Finanzverwaltung verbindlich?

1. Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren

Das Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BMF-Schreiben vom 13. Juli 2006, BStBl. I 2006, 461, enthält allgemeine Ausführungen der Finanzverwaltung zur Durchführung von Verständigungsverfahren nach den DBA bzw. der EU-Schiedskonvention. Die Rechtsgrundlage dafür ist das im konkreten Einzelfall anzuwendende DBA bzw. die EU-Schiedskonvention, welche durch die Zustimmungsgesetze unmittelbar anzuwendendes Recht geworden sind (vgl. auch Bekanntmachung über das Inkrafttreten des Protokolls zur Änderung des Übereinkommens vom 23. Juli 1990 über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen vom 3. Juni 2005, BGBl. II 2005, 635). Das Merkblatt vom 13. Juli 2006 beinhaltet allerdings nicht nur Aussagen zu Verständigungsverfahren in Verrechnungspreissfällen, sondern gilt allgemein für alle Verständigungsverfahren.

2. Verwaltungsgrundsätze-Verfahren

Im BMF-Schreiben vom 12. April 2005, BStBl. I 2005, 570 (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren) sind in Tz. 6 allgemeine Verfahrensregelungen bei Verrechnungspreisprüfungen und der damit ggf. verbundenen Abwicklung von Verständigungsverfahren enthalten. Siehe auch Frage 2.

3. Verrechnungspreishandbuch der Vereinten Nationen

Zu den Verrechnungspreisen selbst hat die Oberfinanzdirektion das Verrechnungspreishandbuch der Vereinten Nationen zu Verrechnungspreisen für Entwicklungsländer bekannt gegeben. Dieses Werk dient international als Nachschlagewerk bei Prüfungen von Verrechnungspreisen im Verhältnis zu Unternehmen in Entwicklungsländern, beinhaltet jedoch keine konkreten Anweisungen der deutschen Finanzverwaltung.

Die unter 1. und 2. dargestellten Verwaltungsanweisungen sind für die Finanzverwaltung verbindlich. Diese Verwaltungsanweisungen können keinen Einfluss auf die Rechtmäßigkeit des § 90 Abs. 3 AO nehmen. Der BFH weist ausdrücklich darauf hin, dass, sollte das Finanzamt gestützt auf die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren von überzogenen Anforderungen an die Sachverhalts- und Angemessenheitsdokumentation ausgehen und wegen Nichterfüllung dieser Vorgaben eine Hinzuschätzung vornehmen oder einen Zuschlag festsetzen (vgl. Frage 2), es dem Steuerpflichtigen unbenommen bleibt, hiergegen Rechtsmittel einzulegen (Urteil vom 10. April 2013 I R 45/11).

In Vertretung

Leidig

Ministerialdirektor