

**MERK SCHLARB & PARTNER**

Partnerschaft mbB

Rechtsanwälte · Steuerberater · Wirtschaftsprüfer

# Pflicht zur Dokumentation von Verrechnungspreisen



Stand: 11/2017

**Inhaltsverzeichnis****Seite**


---

I. Überblick	1
1. Einleitung	1
2. Allgemeines	1
3. Gesetzliche Regelung § 90 Abs. 3 AO	2
4. Nahestehende Person im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG	3
5. Schätzung nach § 162 Abs. 3 AO	4
6. Zuschlag - „Bußgeld“ nach § 162 Abs. 4 AO	4
7. Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV)	6
II. Gesetz / GAufzV	7
1. Dokumentationspflichtige	7
a) Überblick	7
b) Nahestehende Personen nach § 1 Abs. 2 AStG	7
aa) Personen	7
bb) nahe stehend	7
cc) Beispiele	8
2. Gegenstand der Dokumentation	8
a) Überblick	8
aa) Gegenstand der Dokumentation	8
bb) Umfang bei ausländischer Muttergesellschaft	9
cc) Art der Dokumentation / Ausgestaltung	9
b) Local File - Landesspezifische, unternehmensbezogene Dokumentation (§ 4 Abs. 1 GAufzV)	9
aa) § 4 Abs. 1 GAufzV (Muss-Katalog)	9
(1) Konzernaufbau	10
(2) Art und Umfang der Geschäftsbeziehungen	11
(3) Funktions- und Risikoanalyse	12
(4) Verrechnungspreisanalyse	14
bb) Dokumentation in besonderen Fällen (§ 4 Abs. 2 GAufzV)	15
cc) Datenbanken (§ 4 Abs. 3 GAufzV)	15
c) Master File – Besondere Stammdokumentation (§ 5 GAufzV)	16
aa) Grundsätzliches	16
bb) Betroffene Unternehmen	16
cc) Gegenstand (Mussbestandteile / Katalogbestandteile)	16
d) CbC-Reporting (§ 138a AO)	16

3. Zeitpunkt der Dokumentation (GAufzV)	17
a) Grundsatz	17
b) Außergewöhnliche Geschäftsvorfälle	18
4. Anforderung der Unterlagen	18
5. Sanktionen bei Nichtvorlage oder verspäteter Vorlage	18
a) Zuschätzung	19
b) Zuschlag („Bußgeld“)	19
aa) Höhe	19
bb) Sonstiges	19
c) Zusammenfassung:	20
6. Erleichterungen	21
a) Begünstigte Unternehmen	21
b) Umfang der Erleichterungen	21
c) Sanktionen	22
III. Verrechnungsmethoden	22
1. Preisvergleichsmethode	22
2. Wiederverkaufspreismethode	23
3. Kostenaufschlagsmethode	23
IV. Mustergliederung einer Verrechnungspreisdokumentation (Local File)	25

Anlage: GAufzV ab 20.07.2017

## I. Überblick

### 1. Einleitung

Im Jahr 2001 hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass ein Steuerpflichtiger keine gesonderte Aufzeichnung über Verrechnungspreise führen muss. Daraufhin hat der Gesetzgeber im Rahmen des Steuervergünstigungsabbaugesetzes vom 16.05.2003 eine Dokumentationspflicht mit Wirkung zum 01.01.2003 gesetzlich verankert.

Eine solche Dokumentationspflicht besteht bereits in ca. 30 Industrienationen, z. B.:

- USA
- Niederlande
- Österreich
- Schweiz

Die eingeführte Dokumentationspflicht und die Vorschriften zum Datenzugriff <sup>1</sup> auf steuerrelevante Daten im Rechnungswesen und z. B. der Warenwirtschaft führen zu einer neuen Dimension der Außenprüfung für international tätige Unternehmen.

### 2. Allgemeines

Nach dem Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 16.05.2003 besteht bei **Sachverhalten mit Auslandsbezug** eine **Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflicht** für Geschäftsbeziehungen mit **nahestehenden Personen** i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG (Mutter-, Tochter- und Schwestergesellschaften) oder ausländischen **Betriebsstätten** ab dem Wirtschaftsjahr **2003**. Die Vorschrift des § 90 Abs. 1 AO wurde mit dem BEPS-I Umsetzungsgesetz vom 20.12.2016 überarbeitet und um eine Country-by-Country Reporting (CbC-Reporting) deutlich erweitert: <sup>2</sup>

- Die Aufzeichnungspflicht umfasst eine:
  - Sachverhaltsdokumentation,

---

<sup>1</sup> § 147 Abs. 6 und 7 AO

<sup>2</sup> § 90 Abs. 3 und § 138a AO

- Angemessenheitsdokumentation, d. h. die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen für eine den Grundsatz des Fremdvergleichs beachtende Vereinbarung von (Verrechnungs-) Preisen und anderen Geschäftsbedingungen sowie ggf. ein
- **CbC-Reporting = Country-by-Country Reporting** (greift nur für Konzernunternehmen mit einem konsolidierten Umsatz von mindestens 750 Mio. EUR)

mit den Nahestehenden.

- Bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen, z. B. Umstrukturierung, sind die Aufzeichnungen zeitnah zu erstellen.
- **Die Vorlage der Aufzeichnungen hat jeweils auf Anforderung innerhalb einer Frist von 60 Tagen im Rahmen einer Betriebsprüfung zu erfolgen.**
- **In begründeten Einzelfällen kann die Vorlagefrist verlängert werden.**
- Bei Nichterfüllung der Dokumentationspflicht ist ein Bußgeld in Höhe von 5.000 EUR zwingend festzusetzen, mindestens 5 % und höchstens 10 % der festgestellten Einkünftekorrektur.
- Bei verspäteter Vorlage beträgt der Zuschlag mindestens 100 EUR für jeden vollen Tag der Fristüberschreitung, höchstens 1 Mio. EUR.

### 3. Gesetzliche Regelung § 90 Abs. 3 AO

§ 90 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) hat folgenden Wortlaut:

*„Ein Steuerpflichtiger hat über die Art und den Inhalt seiner Geschäftsbeziehungen im Sinne des § 1 Abs. 4 des Außensteuergesetzes Aufzeichnungen zu erstellen. Die Aufzeichnungspflicht umfasst neben der Darstellung der Geschäftsvorfälle (Sachverhaltsdokumentation) auch die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen für eine den Fremdvergleichsgrundsatz beachtende Vereinbarung von Bedingungen, insbesondere Preisen (Verrechnungspreisen) sowie insbesondere Informationen zum Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung, zur verwendeten Verrechnungspreismethode und zu den verwendeten Fremdvergleichsdaten*

*(Angemessenheitsdokumentation). Hat ein Steuerpflichtiger Aufzeichnungen im Sinne des Satzes 1 für ein Unternehmen zu erstellen, das Teil einer multinationalen Unternehmensgruppe ist, so gehört zu den Aufzeichnungen auch ein Überblick über die Art der weltweiten Geschäftstätigkeit der Unternehmensgruppe und über die von ihr angewandte Systematik der Verrechnungspreisbestimmung, es sei denn, der Umsatz des Unternehmens hat im vorangegangenen Wirtschaftsjahr weniger als 100 Millionen Euro betragen. Eine multinationale Unternehmensgruppe besteht aus mindestens zwei in verschiedenen Staaten ansässigen, im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes einander nahestehenden Unternehmen oder aus mindestens einem Unternehmen mit mindestens einer Betriebsstätte in einem anderen Staat. Die Finanzbehörde soll die Vorlage von Aufzeichnungen im Regelfall nur für die Durchführung einer Außenprüfung verlangen. Die Vorlage richtet sich nach § 97. Sie hat jeweils auf Anforderung innerhalb einer Frist von 60 Tagen zu erfolgen. Aufzeichnungen über außergewöhnliche Geschäftsvorfälle sind zeitnah zu erstellen und innerhalb einer Frist von 30 Tagen nach Anforderung durch die Finanzbehörde vorzulegen. In begründeten Einzelfällen kann die Vorlagefrist nach den Sätzen 7 und 8 verlängert werden. Die Aufzeichnungen sind auf Anforderung der Finanzbehörde zu ergänzen. Um eine einheitliche Rechtsanwendung sicherzustellen, wird das Bundesministerium der Finanzen ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung Art, Inhalt und Umfang der zu erstellenden Aufzeichnungen zu bestimmen.“*

#### **4. Nahestehende Person im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG**

§ 1 Abs. 2 Außensteuergesetz definiert nahestehende Personen wie folgt:

*„Dem Steuerpflichtigen ist eine Person nahe stehend, wenn*

- 1. die Person an dem Steuerpflichtigen mindestens zu einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt (wesentlich beteiligt) ist oder auf den Steuerpflichtigen unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder umgekehrt der Steuerpflichtige an der Person wesentlich beteiligt ist oder auf diese Person unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder*

2. *eine dritte Person sowohl an der Person als auch an dem Steuerpflichtigen wesentlich beteiligt ist oder auf beide unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder*
3. *die Person oder der Steuerpflichtige imstande ist, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den Steuerpflichtigen oder die Person einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss auszuüben oder wenn einer von ihnen ein eigenes Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat.“*

## **5. Schätzung nach § 162 Abs. 3 AO**

§ 162 Abs. 3 AO lautet:

*„Verletzt ein Steuerpflichtiger seine Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 3 dadurch, dass er keine Aufzeichnungen über einen Geschäftsvorfall vorlegt, oder sich die über einen Geschäftsvorfall vorgelegten Aufzeichnungen im Wesentlichen unverwertbar oder wird festgestellt, dass der Steuerpflichtige Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 Satz 8 nicht zeitnah erstellt hat, so wird widerlegbar vermutet, dass seine im Inland steuerpflichtigen Einkünfte, zu deren Ermittlung die Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 dienen, höher als die von ihm erklärten Einkünfte sind. Hat in solchen Fällen die Finanzbehörde eine Schätzung vorzunehmen und können diese Einkünfte nur innerhalb eines bestimmten Rahmens, insbesondere nur aufgrund von Preisspannen bestimmt werden, kann dieser Rahmen zu Lasten des Steuerpflichtigen ausgeschöpft werden. Bestehen trotz Vorlage verwertbarer Aufzeichnungen durch den Steuerpflichtigen Anhaltspunkte dafür, dass seine Einkünfte bei Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes höher wären als die auf Grund der Aufzeichnungen erklärten Einkünfte, und können entsprechende Zweifel deswegen nicht aufgeklärt werden, weil eine ausländische, nahe stehende Person ihre Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 oder ihre Auskunftspflichten nach § 93 Abs. 1 nicht erfüllt, ist Satz 2 entsprechend anzuwenden.“*

## **6. Zuschlag - „Bußgeld“ nach § 162 Abs. 4 AO**

§ 162 Abs. 4 AO lautet:

*„Legt ein Steuerpflichtiger über einen Geschäftsvorfall keine Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 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 vom Hundert und höchstens 10 vom Hundert des Mehrbetrags der Einkünfte, der sich nach einer Berichtigung aufgrund der Anwendung des Absatzes 3 ergibt, wenn sich danach ein Zuschlag von mehr als 5.000 Euro ergibt. 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. Soweit den Finanzbehörden Ermessen hinsichtlich der Höhe des Zuschlags eingeräumt ist, sind neben dessen Zweck, den Steuerpflichtigen zur Erstellung und fristgerechten Vorlage der Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 anzuhalten, insbesondere die von ihm gezogenen Vorteile und bei verspäteter Vorlage auch die Dauer der Fristüberschreitung zu berücksichtigen. Von der Festsetzung eines Zuschlags ist abzusehen, wenn die Nichterfüllung der Pflichten nach § 90 Abs. 3 entschuldbar erscheint oder ein Verschulden nur geringfügig ist. Das Verschulden eines gesetzlichen Vertreters oder eines Erfüllungsgehilfen steht dem eigenen Verschulden gleich. Der Zuschlag ist regelmäßig nach Abschluss der Außenprüfung festzusetzen.“*



## 7. Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV)

Der Bundesminister der Finanzen hat am 28.10.2003 die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) mit Wirkung zum 30.06.2003 erlassen.<sup>3</sup> Mit Datum vom 29.07.2017 wurde die GAufzV umfassend überarbeitet und an den geänderten § 90 Abs. 3 AO angepasst. Insbesondere sind folgend Änderungen von Bedeutung:

- Erweiterung im Local File:
  - Erweiterung der allgemeinen Informationen (§ 4 Abs. 1 Nr. 1 GAufzV)
    - Beschreibung der Management- sowie der Organisationsstruktur des inländischen Unternehmens (Buchstabe d)
    - Beschreibung der Tätigkeitsbereiche und der Geschäftsstrategie (Buchstabe e).
  - Verrechnungspreisanalyse: Aufzeichnung der im Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung verfügbaren verwendeten Informationen (§ 4 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe b GAufzV)
  - Bei Verwendung von Datenbanken: Offenlegung und Dokumentation der verwendeten Datenbanken, Suchstrategie und Suchkriterien (§ 4 Abs. 3 GAufzV)
- Neueinführung eines Master Files – Besondere Stammdokumentation nach § 5 GAufzV und Konkretisierung durch eine Anlage zur GAufzV (Mussbestandteile / Katalogbestandteile)

Die GAufzV ist als Anlage beigefügt.

---

<sup>3</sup> BGBl 2007 I S. 1912 bzw. BGBl 2003 I S. 2296

## II. Gesetz / GAufzV

### 1. Dokumentationspflichtige

#### a) Überblick

Zur Dokumentation sind verpflichtet:

- Steuerpflichtige mit grenzüberschreitenden Sachverhalten zu nahestehenden Personen im Sinne von § 1 Abs. 2 AStG
- Steuerpflichtige mit ausländischen Betriebsstätten oder ausländische Steuerpflichtige mit inländischer Betriebsstätte

#### b) Nahestehende Personen nach § 1 Abs. 2 AStG

##### aa) Personen

Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG sind:

- natürliche Personen oder
- juristische Personen
- Personengesellschaften

##### bb) nahe stehend

Nahe stehend können Personen sein, wenn :

- eine Beteiligung (wesentliche Beteiligung) vorliegt, d. h.,
  - eine in Deutschland steuerpflichtige Person mindestens zu 25 % an einer ausländischen Person beteiligt (auch mittelbar) ist,
  - eine ausländische Person an einer in Deutschland steuerpflichtigen Person mindestens zu 25 % beteiligt (auch mittelbar) ist,
- sie zueinander „Schwestergesellschaften“ mit einer wesentlichen Beteiligung sind oder

- eine ausländische Person oder die in Deutschland steuerpflichtige Person Einfluss auf die Geschäftsbeziehungen mit der mit der inländischen oder ausländischen Person nehmen kann

### cc) *Beispiele*

- Ausländische Muttergesellschaft mit Tochtergesellschaft in Deutschland
- Deutsche Muttergesellschaft mit Tochtergesellschaft im Ausland
- Deutscher Einzelunternehmer mit Tochtergesellschaft im Ausland
- Deutsche Personengesellschaft mit ausländischem Inhaber, der noch an weiteren ausländischen Gesellschaften wesentlich beteiligt ist

## 2. Gegenstand der Dokumentation

### a) **Überblick**

#### aa) *Gegenstand der Dokumentation*

Gegenstand der Dokumentation sind:

- Local File - landesspezifische, unternehmensbezogene Dokumentation:
  - Sachverhaltsdokumentation <sup>4</sup>  
Umfang und Inhalt der Geschäftsbeziehungen
  - Angemessenheitsdokumentation <sup>5</sup>  
Wirtschaftliche und rechtliche Grundlagen für eine den Grundsätzen des Fremdvergleichs beachtende Vereinbarung von Preisen und anderen Geschäftsbedingungen = Verrechnungspreisanalyse
- Master File – Stammdatendokumentation (Mussbestandteile / Katalogbestandteile)  
(Unternehmen mit einem Umsatz > 100 Mio. EUR)

---

<sup>4</sup> § 90 Abs. 3 S. 2 AO

<sup>5</sup> § 90 Abs. 3 S. 2 AO

- CbC-Reportung  
(Unternehmen mit einem Umsatz > 750 Mio. EUR)

Der Steuerpflichtige muss so viel dokumentieren, dass die Finanzverwaltung die Verrechnungspreise prüfen kann. Die Finanzverwaltung muss in der Lage sein, auf Grund der Dokumentation ein zutreffendes Verständnis der wesentlichen Geschäftsvorfälle, Geschäftsbeziehungen oder Transaktionsarten zu gewinnen.

*bb) Umfang bei ausländischer Muttergesellschaft*

Nach Auffassung der Finanzverwaltung<sup>6</sup> sind auch die Daten aus einer evtl. im Ausland ansässigen Muttergesellschaft heranzuziehen, obwohl z. B. der deutsche Geschäftsführer einer Tochtergesellschaft rechtliche keine Möglichkeit hat, diese Unterlagen anzufordern. Nach Auffassung der Finanzverwaltung liegen dann unvollständige Unterlagen vor, wenn die ausländische Muttergesellschaft ihre Mitwirkung verweigert. Es greifen dann unten geschilderte Sanktionen.

*cc) Art der Dokumentation / Ausgestaltung*

Die Aufzeichnungen können schriftlich oder elektronisch in deutscher Sprache<sup>7</sup> erstellt werden. Ein sachverständiger Dritter muss in angemessener Frist die Dokumentation prüfen können.

**b) Local File - Landesspezifische, unternehmensbezogene Dokumentation (§ 4 Abs. 1 GAufzV)**

*aa) § 4 Abs. 1 GAufzV (Muss-Katalog)*

Aus Praktikabilitätsgründen sollte bei der Dokumentation zwischen:

- Stammdaten
- Bewegungsdaten

---

<sup>6</sup> § 1 Abs. 3 GAufzV

<sup>7</sup> § 2 Abs. 5 GAufzV

unterschieden werden. Die Daten sollten je Geschäftsjahr, insbesondere bei den Bewegungsdaten, aufbereitet werden. Es empfiehlt sich daher die Dokumentation in einem Ordner mit „losen“ Blätter durchzuführen.

Es ist darauf zu achten, dass öffentliche, der Betriebsprüfung zugängliche Daten (z.B. Internetauftritt), mit der Dokumentation übereinstimmen.

#### (1) Konzernaufbau

- Wer sind die nahestehenden Personen?
- Darstellung der Beteiligungsverhältnisse
- Darstellung der organisatorischen und operativen Konzernstruktur sowie deren Veränderungen
- Beschreibung der Tätigkeitsbereiche
- Z. B.:
  - Name, Firma
  - Sitz, Land
  - Gesellschafter
  - Registereintragungen
  - Geschäftsführer
  - Geschäftstätigkeit z. B.:
    - Produktion
    - Vertrieb
    - Forschung und Entwicklung
    - Dienstleistungen
  - Betriebsstätten
- Darstellung der Veränderungen dieser Beteiligungsverhältnisse innerhalb des Prüfungszeitraumes

- Beschreibung der Managementstruktur

(2) Art und Umfang der Geschäftsbeziehungen

Die Aufzeichnungen sind grundsätzlich **geschäftsvorfallbezogen** aufzuzeichnen (je Lieferung!).<sup>8</sup> Wenn mehrere Geschäftsvorfälle jedoch

- gleichartig,
- gleichwertig oder
- fremdüblich sind oder
- **innerbetriebliche Verrechnungspreisrichtlinien** konzernweit befolgt werden, (die Richtlinie muss eine oder mehrere geeignete Methoden vorgeben.<sup>9</sup> Die Richtlinie ist als Anlage zu der Dokumentation zu nehmen.)

können diese zu Gruppen zusammengefasst werden. Werden Geschäfte zu Gruppen zusammengefasst, sind die Regeln für deren Abwicklung und die Kriterien für die Gruppenbildung darzustellen.

Aufzuzeichnen sind je Geschäftsvorfall oder gruppenweise z. B.:

- Produktname
- Produktbeschaffenheit
- Anzahl der verkauften Produkte
- Entwicklung des Produktpreis im Berichtszeitraum
- Art der Beziehung:
  - Wareneinkauf
  - Warenverkauf
  - Dienstleistungen
  - Darlehen

---

<sup>8</sup> § 2 Abs. 3 GAufzV

<sup>9</sup> § 2 Abs. 3 letzter Satz GAufzV

- Nutzungsüberlassungen
- Umlagen

§ 4 Abs. 1 Nr. 2 GAufzV verlangt die Zusammenstellung in einer Übersicht.  
Eine solche Übersicht könnte wie folgt aussehen:

		Tochter A			Tochter B		
		Stück	Umsatz	Durchschnittlicher Preis	Stück	Umsatz	Durchschnittlicher Preis
Warenlieferungen	Artikelgruppe A	100.000	50.000	0,50	1.000	600	0,60
	Artikelgruppe A	70.000	20.000	0,29	2.000	371	0,19
	Artikelgruppe B	110.000	20.000	0,18	4.000	927	0,23
	Artikelgruppe C	5.000	1.000.000	200,00	100	19.000	190,00
Kostenumlagen							
Zinsen							
Lizenzen							

- Liste der wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter, die dem nahestehenden Unternehmen überlassen werden (z. B. Markenname, Patente, Copyrights, Know-how usw.).
- Zusammenstellung der abgeschlossenen Verträge
- Auch bereits in der Vergangenheit abgeschlossene Dauerschuldverhältnisse sind zu dokumentieren.

### (3) Funktions- und Risikoanalyse

Jeweils zu Beginn der Prüfung und die Veränderung im Prüfungszeitraum:

- Schilderung der ausgeübten Funktionen des Steuerpflichtigen und der nahe stehenden Personen z. B.:
  - Materialbeschaffung
  - Auftragsfertigung
  - Lohnveredelung
  - Produktion / Herstellung
  - Forschung und Entwicklung
  - Strategisches Management

- Strategisches Marketing
- Vertrieb z. B.:
  - Eigenhändler
  - Kommissionär
  - Handelsvertreter
- Lokales Marketing
- Qualitätskontrolle
- Lagerhaltung
- übernommene Risiken
  - z. B. im Vertrieb:
    - Handelsvertreter: funktionsschwächste und risikenärmste Alternative
    - Eigenhändler: Der Eigenhändler trägt folgende Risiken:
      - Lagerrisiko
      - Absatzrisiko
      - Inkassorisiko
      - Gewährleistungsrisiko
      - Auslastungsrisiken
      - Kundenrisiko
      - Risiko fehlgeschlagener Geschäftsstrategien
      - evtl. das Währungsrisiko
- Schilderung der Geschäftsstrategie
- Schilderung der Markt und Wettbewerbsverhältnisse
- Beschreibung der Wertschöpfungskette und des Wertschöpfungsbeitrags zu den nahe stehenden Unternehmen



- Preise
- Geschäftsbedingungen
- Kostenaufteilungen
- Gewinnaufschläge
- Bruttospalten
- Nettospalten
- Gewinnaufteilung
- Dokumentation der Unternehmensplanungen
  - Absatzplanung
  - Umsatzplanung
  - Kostenplanung
  - Gewinnplanung

#### (4) Verrechnungspreisanalyse

- Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung und Aufzeichnungen in diesem Zeitpunkt vorhandene Informationen zur Preisbestimmung
- Darstellung der angewandten Verrechnungspreismethode (die Methoden werden auf Seite 22 erläutert)
- Begründung der Methode aus subjektiver Sicht des Steuerpflichtigen
- Unterlagen über die Berechnung bei der Anwendung der gewählten Verrechnungspreismethode
- Aufbereitung der zum Vergleich herangezogenen Preise beziehungsweise Finanzdaten unabhängiger Unternehmen sowie Unterlagen über vorgenommene Anpassungsrechnungen

*bb) Dokumentation in besonderen Fällen (§ 4 Abs. 2 GAufzV)*

In § 4 Abs. 2 GAufzV werden sechs Sachverhalte, in denen spezielle Aufzeichnungen notwendig sind, gesondert behandelt:

- Maßnahmen zum Vorteilsausgleich
- Umlageverträge:
  - Auflistung der Verträge mit Anhängen und Anlagen
  - Zusatzvereinbarungen
  - Berechnung der Aufteilungsschlüssel
  - Berechnung des erwarteten Nutzen für alle Beteiligten
  - Unterlagen über Art und Umfang der Rechnungskontrolle der Rechnungen über die Umlagen
  - Grund für evtl. vorgenommene Anpassungen
  - Dokumentation der Zugriffsberechtigungen auf die Unterlagen des leistungsbringenden Unternehmen
- Aufzeichnungen über beantragte oder abgeschlossene Verständigungs- oder Schiedsstellenverfahren sowie Verrechnungspreiszusagen ausländischer Steuerverwaltungen
- Aufzeichnungen über Preisanpassungen
- Aufzeichnungen über die Ursache von Verlusten und über Vorkehrungen des Steuerpflichtigen zur Beseitigung der Verlustsituation
- Aufzeichnungen über Funktions- und Risikoänderungen

*cc) Datenbanken (§ 4 Abs. 3 GAufzV)*

Wird bei der Erstellung der Verrechnungspreise eine Datenbank verwendet, muss der Steuerpflichtige die von ihm dabei verwendete Suchstrategie, Suchkriterien und das Suchergebnis umfassend aufzeichnen und offenlegen.

### c) **Master File – Besondere Stammdokumentation (§ 5 GAufzV)**

#### aa) *Grundsätzliches*

Diese besondere Stammdokumentation (Mussbestandteil / Katalogbestandteile) wurden im Rahmen der Änderung des § 90 AO durch das BEPS-I Umsetzungsgesetz vom 20.12.2016 eingeführt und im neuen § 5 der GAufzV vom 29.07.2017 konkretisiert. Es wurde eine Anlage mit den Mussbestandteilen der GAufzV hinzugefügt (siehe Anlage).

#### bb) *Betroffene Unternehmen*

Nach § 90 Abs. 3 S. 3 und 4 AO i.V.m. § 5 GAufzV sind nur bestimmte „multinationale Unternehmensgruppen“ von der besonderen Stammdokumentation betroffen. Multinationale Unternehmensgruppen sind wie folgt definiert:

- Bestehend aus mindestens zwei Unternehmen, die
  - in verschiedenen Staaten ansässig sind
  - und nahestehende Unternehmen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG beteiligt sind
- oder ein Unternehmen mit mindestens einer Betriebsstätte in einem anderen Staat
- mit einem Umsatz im vorangegangenen Wirtschaftsjahr von mindestens 100 Mio. EUR

#### cc) *Gegenstand (Mussbestandteile / Katalogbestandteile)*

In der Anlage zum § 5 der GAufzV (siehe Anlage) sind die zu dokumentierenden Stammdaten aufgezeigt. Auf eine zusätzliche Auflistung wird an dieser Stelle daher verzichtet.

### d) **CbC-Reporting (§ 138a AO)**

Diese Pflicht zur **Country-by-Country Reporting** betrifft nur Konzerne (Konzernmutter = primäre Berichtspflicht) mit einem Umsatz von mindestens 750 Mio EUR im Konzern.

Der zu erstellende Bericht ist an das Bundeszentralamt für Steuern **elektronisch** zu übermitteln.

Achtung, eine inländische Tochtergesellschaft, die selbst im inländischen Teilkonzern unter obiger Grenze von 750 Mio EUR bleibt, muss selbst den CbC Bericht der Konzernmutter übermitteln, wenn es die Konzernmutter unterlässt (sekundäre Berichtspflicht)!

Die gesetzliche Vorschrift wurde durch das BMF-Schreiben vom 11.07.2017 konkretisiert und beinhaltet im Wesentlichen drei Teile:

1. die Aufteilung des Konzernergebnisses, insbesondere die gezahlten Steuern auf die verschiedenen Betriebsstätten des Konzerns auf die Steuerhoheitsgebiete (Länder)
2. Auflistung aller Unternehmen und Betriebsstätten nach Steuerhoheitsgebieten und deren Geschäftstätigkeit
3. Zusätzliche Informationen

Auf die weitere Darstellung wird hier verzichtet und auf das BMF-Schreiben verwiesen.

Die primäre Berichtspflicht greift für alle Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnt und die sekundäre für alle Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2016 beginnt.

Bei leichtfertiger Nichtvornahme oder unrichtiger bzw. verspäteter Übermittlung droht eine Geldbuße von bis zu 10.000 EUR (§ 379 Abs. 2 Nr. 1c AO).

### **3. Zeitpunkt der Dokumentation (GAufzV)**

#### **a) Grundsatz**

Grundsätzlich keine Verpflichtung zur zeitnahen und laufenden Dokumentation.

## b) Außergewöhnliche Geschäftsvorfälle

Bei **außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen** muss die Dokumentation zeitnah erstellt werden; als zeitnah gilt ein Zeitraum von **6 Monaten nach Ablauf des Wirtschaftsjahres** des Geschäftsvorfalles.

Zu den außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen gehören:

- Vermögensübertragungen bei Umstrukturierungen
- Wesentliche Funktions- und Risikoänderungen im Unternehmen
- Für die Bildung von Verrechnungspreisen erhebliche Veränderung der Geschäftsstrategie
- Abschluss/Änderung **langfristiger** Verträge
- Abschluss von Umlageverträgen

## 4. Anforderung der Unterlagen

Das Finanzamt kann die Vorlage nur verlangen

- nach Anforderung
- in der Regel nur für die Durchführung einer Außenprüfung <sup>10</sup>
- mit einer Vorlagefrist von **60 Tagen** nach Anforderung <sup>11</sup>
- Die Frist kann in begründeten Einzelfällen verlängert werden

## 5. Sanktionen bei Nichtvorlage oder verspäteter Vorlage

Bei Verletzung der vorgenannten Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten kann das Finanzamt ab dem **01.01.2004** <sup>12 13</sup>

- Zuschätzung vornehmen und **zusätzlich**
- ein Zuschlag („Bußgeld“) festsetzen

---

<sup>10</sup> § 90 Abs. 3 S. 5 AO

<sup>11</sup> § 90 Abs. 3 S. 6 AO

<sup>12</sup> § 22 S. 2 EGAO

<sup>13</sup> § 162 Abs. 3 AO

### a) Zuschätzung

- Es besteht eine widerlegbare Vermutung einer Einkünfterminderung durch den Steuerpflichtigen<sup>14</sup>. Das Finanzamt hat die Besteuerungsgrundlagen **auch bei tatsächlich angemessenen** Verrechnungspreisen zu schätzen.
- Bei der Schätzung kann zu Lasten des Steuerpflichtigen die Preisbandbreite ausgeschöpft werden

#### ➔ **Pro-fiskalische Extremschätzung**

### b) Zuschlag („Bußgeld“)

#### aa) Höhe

- Bei Nichtvorlage:

Bei **Nichtvorlage** entsprechender Aufzeichnungen ist ein **Zuschlag** von mind. 5 %, höchstens 10 %, der Mehreinkünfte festzusetzen, **mindestens** aber **5.000 Euro**.<sup>15</sup> Es gibt hier keinen Höchstbetrag!

- Verspäteter Vorlage:

Bei verspäteter Vorlage der Aufzeichnungen beträgt der **Zuschlag mind. 100 Euro pro Tag** der Fristüberschreitung, höchstens 1 Mio. Euro.<sup>16</sup>

#### bb) Sonstiges

- Der Zuschlag ist festzusetzen, es sei denn:
  - die Nichtvorlage bzw. verspätete Vorlage erscheint entschuldbar
  - Verschulden ist nur geringfügig
- Der Zuschlag wird nicht nach den Mehrsteuern bemessen, sondern nach den Mehreinkünften. Dies hat zur Folge, dass der Zuschlag auch dann zu zahlen ist, wenn z. B. aufgrund eines Verlustvortrages keine

---

<sup>14</sup> § 162 Abs. 3 AO

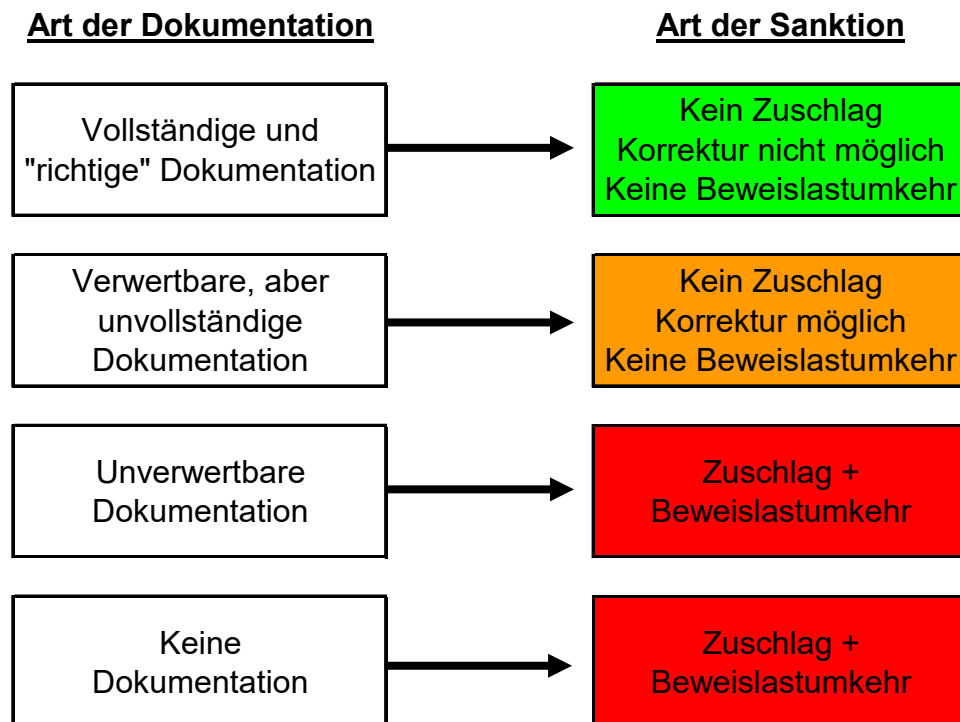
<sup>15</sup> § 162 Abs. 4 S. 1, 2 AO

<sup>16</sup> § 162 Abs. 4 S. 3 AO

Ertragsteuern zu zahlen sind. Daher trifft der Zuschlag bei Personengesellschaften nicht den steuerpflichtigen Gesellschafter, sondern die Gesellschaft.

- Der Zuschlag ist keine Betriebsausgabe, so dass im Ergebnis der betroffene Steuerpflichtige das Doppelte des Zuschlages verdienen muss, um diesen zahlen zu können.
- Der Zuschlag kann auch neben Verspätungszuschlägen erfolgen
- Der Zuschlag schließt ein Straf- oder Ordnungswidrigkeitsverfahren nicht aus
- Der Zuschlag wird pro Veranlagungszeitraum und pro Steuerpflichtiger festgesetzt. Bei einer Betriebsprüfung über mehrere Jahre wird somit der Höchstbetrag bei verspäteter Vorlage um die Anzahl der Veranlagungsjahre vervielfacht.

**c) Zusammenfassung:**



## 6. Erleichterungen

### a) Begünstigte Unternehmen

- Steuerpflichtigen, die keine Gewinneinkünfte erzielen, und
- kleineren Unternehmen, bei denen
  - die Entgelte für **Warenlieferungen** an oder von Nahestehenden **5 Mio. EUR (6 Mio. EUR ab Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2016 beginnen)** und
  - die Vergütungen für **andere Leistungen** an oder von Nahestehenden **500.000 EUR (600 TEUR ab Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2016 beginnen)**

nicht übersteigen.

Von ausländischen nahe stehenden Personen empfangene und an ausländische nahe stehende Personen erbrachte Warenlieferungen / andere Leistungen sind für die Prüfung der Betragsgrenzen zu addieren.

### b) Umfang der Erleichterungen

- Es genügt die Erteilung von mündlichen Auskünften und die Vorlage **vorhandener** Unterlagen, die das ernsthafte Bemühen des Steuerpflichtigen belegen, die Geschäftsbeziehungen zu den Nahestehenden nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zu gestalten.<sup>17</sup>
- Keine Verpflichtung zur zeitnahen Aufzeichnung bei außergewöhnlichen Geschäften
- Keine Verpflichtung zur Nachdokumentation
- Keine Verpflichtung zur schriftlichen Auskunft (mündliche Auskunft reicht aus)

---

<sup>17</sup> § 6 Abs. 1 GAufzV



### c) Sanktionen

Kommt das Unternehmen dem Auskunftersuchen der Finanzbehörde nicht oder nicht fristgerecht nach, so greifen die gleichen Sanktionen wie oben beschrieben.

## III. Verrechnungspreismethoden<sup>18</sup>

Zur Bestimmung angemessener Verrechnungspreise kommen grundsätzlich 3 national wie international anerkannte und gebräuchliche Standardmethoden in Betracht<sup>19</sup>:

- die Preisvergleichsmethode
- die Wiederverkaufspreismethode
- die Kostenaufschlagsmethode

### 1. Preisvergleichsmethode

Die Preisvergleichsmethode gilt als die bevorzugte Methode zur Verrechnungspreisermittlung.

Erbringt ein Gruppenunternehmen die gleiche Leistung sowohl an verbundene Gruppenunternehmen als auch an fremde Unternehmen, kann der mit den fremden Unternehmen vereinbarte Preis auch für die gruppeninterne Lieferung angesetzt werden = **innerer Preisvergleich**.

Problematisch ist allerdings, dass häufig keine vergleichbaren Verhältnisse vorliegen und sich die Lieferungen an Gruppenunternehmen und fremde Unternehmen hinsichtlich Menge, Handelsstufe, Produktbeschaffenheit o. ä. unterscheiden, was zumindest einen direkten Preisvergleich ausschließt. Ggf. können dann Anpassungsrechnungen vorgenommen werden, um auf diese Weise eine Vergleichbarkeit der Verhältnisse herbeizuführen.

Ein **äußerer Preisvergleich** vergleicht Preise zwischen nicht verbundenen Unternehmen. Dieser Preisvergleich kommt nur bei z.B. Massenwaren oder Rohstoffen, die z. B. an Warenbörsen gehandelt werden, in Frage.

---

<sup>18</sup> Die Ausführungen wurde im Wesentlichen einem Seminar von Herrn StB/WP Dr. Hubertus Baumhoff Ende 2003 entnommen.

<sup>19</sup> Flick / Wassermeyer / Baumhoff, Kommentar zum Außensteuerrecht, § 1 Tz. 383

## 2. Wiederverkaufspreismethode

Die Wiederverkaufspreismethode wird – sofern die Preisvergleichsmethode nicht anwendbar ist – üblicherweise gegenüber **Vertriebsgesellschaften** angewendet. Hier wird von dem durch die Vertriebsgesellschaft erzielten Verkaufspreis an fremde Abnehmer eine Vertriebsmarge abgezogen und der verbleibende Betrag als Verrechnungspreis angesetzt. Die Vertriebsmarge muss so bemessen sein, dass die Vertriebsgesellschaft daraus ihre Kosten decken und zusätzlich regelmäßig Gewinn („Vertriebsmarge“) erwirtschaften kann. Die Marge muss sicherstellen, dass bei der Vertriebsgesellschaft in Anbetracht ihrer ausgeübten Funktion kein dauerhafter Verlust bzw. überproportional hoher Gewinn entsteht.

Ermittlung:

$$\begin{aligned} & \text{Marktpreis bei Wiederverkauf an Fremde} \\ & \quad \underline{././ \text{ marktübliche Handelsspanne des Wiederverkäufers}} \\ & = \text{angemessener Verrechnungspreis} \end{aligned}$$

Die Methode wird daher auch als „Marktpreis-Minus-Methode“ bezeichnet.

Komponenten der „marktüblichen Handelsspanne“ sind:

- dessen Kosten,
- die Risikoprämie und
- der Gewinnaufschlag

Im Rahmen der Dokumentation sind bei der Anwendung der Wiederverkaufspreismethode zusätzlich die Gewinnermittlungen des beteiligten nahe stehenden Unternehmens im Ausland in die Dokumentation mit aufzunehmen.

## 3. Kostenaufschlagsmethode

Die Kostenaufschlagsmethode wird üblicherweise gegenüber Lohnfertigungsunternehmen und bei der Dienstleistungsverrechnung im Konzern verwendet, sofern die Preisvergleichsmethode nicht anwendbar ist.

Ausgehend von für die Tätigkeit angesetzten (Plan)Kosten wird der Verrechnungspreis ermittelt, indem auf die (Plan)Kosten ein Gewinn aufgeschlagen wird. So ist sichergestellt, dass das Lohnfertigungsunternehmen keine Verluste erzielt.

Bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode sind im Rahmen der Dokumentation die Kostenrechnungen und die darauf basierenden Preisermittlungen des Lohnfertigers oder Dienstleisters beim Auftraggeber aufzubewahren. Darüber hinaus sind Angaben über die Höhe des Gewinnaufschlags zu hinterlegen.

## IV. Mustergliederung einer Verrechnungspreisdokumentation (Local File)

Die nachfolgende Mustergliederung wurde im Wesentlichen einer Seminarunterlage von Herrn StB/WP Dr. Hubertus Baumhoff von Ende 2003 entnommen.

### 1. Allgemeine Informationen über Beteiligungsverhältnisse, Geschäftsbetrieb, Organisationsaufbau

#### 1.1 Stammdaten

- Auflistung aller nahe stehenden Personen
- Organigramm
- Tätigkeitsbeschreibung des Unternehmensverbundes
- Tätigkeitsbeschreibung der Unternehmen
- Verrechnungspreisrichtlinie

#### 1.2 Bewegungsdaten

- Geschäftsjahr 1
  - Veränderungen der Beteiligungsverhältnisse
  - Veränderungen in der organisatorischen oder operativen Konzernstruktur
  - Umsatzsituation
  - Liefer- und Leistungsmengen (evtl. Gruppenbildung)
  - Abrechnungsformen
- Geschäftsjahr 2
  - .....

### 2. Geschäftsbeziehungen zu nahe stehenden Personen

#### 2.1 Stammdaten

- Leistungsbeziehungen
  - Warenlieferungen
    - Regeln für Gruppenbildungen
    - Beschreibung der Artikelgruppe A
    - Beschreibung der Artikelgruppe B
  - Dienstleistungen
    - Management Fee
    - EDV-Unterstützung
    - Support durch Rechts- oder Steuerabteilung
  - Sonstige Leistungsbeziehungen
    - Finanzierung
    - Lizenzen
- Übersicht über die immateriellen Wirtschaftsgüter, die bei Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Unternehmen im Ausland genutzt werden

## 2.2 Bewegungsdaten

- Geschäftsjahr 1
  - Umfang der Leistungsbeziehungen im Geschäftsjahr
  - Warenlieferungen entsprechend der oben vorgenommenen Aufteilung
  - Dienstleistungen entsprechend der oben vorgenommenen Aufteilung
  - Sonstige Leistungsbeziehungen entsprechend der oben vorgenommenen Aufteilung
- Geschäftsjahr 2
  - .....
- 

## 3. Funktions- und Risikoanalyse

### 3.1 Stammdaten

- Auflistung aller Tochterunternehmen mit entsprechenden Funktionen
- Darstellung der Wertschöpfungskette
- Darstellung der Risiken

### 3.2 Bewegungsdaten

- Geschäftsjahr 1
  - Erhöhung oder Abschmelzung der Funktionen und Risiken bei dem Tochterunternehmen X
  - Steuerliche Abwicklung des Verlagerungs- oder Abschmelzungsvorgangs
- Geschäftsjahr 2
  - Kampagne zur Markterweiterung bei der Vertriebsgesellschaft Y
  - Zuschuss der Mutter- an die Vertriebstochtergesellschaft Y für die Kampagne

## 4. Verrechnungspreisanalyse

### 4.1 Stammdaten

- Warenlieferungen Artikelgruppe A
  - Angewandte Verrechnungspreismethode,
  - Begründung der angewandten Methode
  - Wahl des Gewinnaufschlags bzw. der Marge
- Warenlieferungen Artikelgruppe B
- Dienstleistung A
- Zinsen A

### 4.2 Bewegungsdaten

- Geschäftsjahr 1
  - Warenlieferungen Artikelgruppe A
    - Konkrete Verrechnungspreisberechnung
    - Abrechnungspapiere für Lieferungen der Artikelgruppe A
  - Warenlieferungen Artikelgruppe B

- Geschäftsjahr 2
5. Ergänzende Angaben in besonderen Fällen
- 5.1 Stammdaten
- Umlageverträge
  - Verrechnungspreisvereinbarungen mit der ausländischen Steuerverwaltung
- 5.2. Bewegungsdaten
- Geschäftsjahr 1
    - Ermittlung der Umlagebeträge
  - Geschäftsjahr 2

Verordnung (Gesamttext)

Stand: 12.07.2017

## **Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung (GAufzV) (gültig ab 20.07.2017)**

§ 1 Grundsätze der Aufzeichnungspflicht

§ 2 Art, Inhalt und Umfang der Aufzeichnungen

§ 3 Zeitnahe Erstellung von Aufzeichnungen bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen

§ 4 Landesspezifische, unternehmensbezogene Dokumentation

§ 5 Stammdokumentation

§ 6 Anwendungsregelungen für kleinere Unternehmen und für Steuerpflichtige mit anderen als Gewinneinkünften

§ 7 Schlussvorschrift

§ 8 Inkrafttreten, Außerkrafttreten

Anlage (zu § 5)

in der Fassung vom 12.07.2017 ([BGBl I S. 2367](#)).

Auf Grund des § 90 Absatz 3 Satz 11 der Abgabenordnung, der durch Artikel 1 Nummer 2 des Gesetzes vom 20. Dezember 2016 (BGBl. I S. 3000) neu gefasst worden ist, verordnet das Bundesministerium der Finanzen:

### **§ 1 Grundsätze der Aufzeichnungspflicht**

(1)<sup>1</sup>Der Steuerpflichtige hat in den Aufzeichnungen, die über die Geschäftsbeziehungen im Sinne des [§ 1 Absatz 4](#) des Außensteuergesetzes zu erstellen sind, sämtliche Tatsachen anzugeben, die für die Vereinbarung von Bedingungen für Geschäftsvorfälle, insbesondere von Verrechnungspreisen, steuerliche Bedeutung haben.<sup>2</sup>Die Aufzeichnungspflicht beschränkt sich nicht auf die zivilrechtlichen Beziehungen.<sup>3</sup>Die Aufzeichnungspflicht bezieht sich auch auf Geschäftsvorfälle, die keinen Leistungsaustausch zum Gegenstand haben, wie Vereinbarungen über Arbeitnehmerentsendungen.<sup>4</sup>Aufzeichnungen, die im Wesentlichen unverwertbar sind ([§ 162 Absatz 3](#) und 4 der Abgabenordnung), sind als nicht erstellt zu behandeln.

(2) Für die Sachverhaltsdokumentation nach [§ 90 Absatz 3 Satz 2](#) der Abgabenordnung sind Aufzeichnungen über die Art, den Umfang und die Abwicklung sowie über die wirtschaftlichen und die rechtlichen Rahmenbedingungen der Geschäftsvorfälle erforderlich.

(3)<sup>1</sup>Für die Angemessenheitsdokumentation nach [§ 90 Absatz 3 Satz 2](#) der Abgabenordnung hat der Steuerpflichtige für jeden Geschäftsvorfall entsprechend der von ihm gewählten Verrechnungspreismethode Aufzeichnungen zu erstellen und Vergleichsdaten heranzuziehen, soweit solche Daten im Zeitpunkt der Vereinbarung des jeweiligen Geschäftsvorfalles bei ihm oder bei ihm nahestehenden Personen vorhanden sind oder soweit er sich solche Daten mit zumutbarem Aufwand aus ihm frei zugänglichen Quellen beschaffen kann.<sup>2</sup>Zu den Vergleichsdaten im Sinne des Satzes 1 gehören insbesondere Daten zu vergleichbaren Geschäftsvorfällen, die der Steuerpflichtige oder eine ihm nahestehende Person mit fremden Dritten abgeschlossen hat, und zu vergleichbaren Geschäftsvorfällen zwischen fremden Dritten, zum Beispiel Preise und Geschäftsbedingungen, Kostenaufteilungen, Gewinnaufschläge, Bruttospalten, Nettospalten, Gewinnaufteilungen.<sup>3</sup>Zusätzlich sind Aufzeichnungen über innerbetriebliche Daten zu erstellen, die eine Plausibilitätskontrolle der vom Steuerpflichtigen vereinbarten Verrechnungspreise ermöglichen, wie zum Beispiel Prognoserechnungen und Daten zur Absatz-, Gewinn- und Kostenplanung.<sup>4</sup>Hat der Steuerpflichtige die von ihm und den ihm nahestehenden Personen ausgeübten Funktionen,

übernommenen Risiken und eingesetzten wesentlichen Vermögenswerte in ihrer Bedeutung für einen Geschäftsvorfall gewichtet, muss diese Gewichtung widerspruchsfrei sein; in solchen Fällen müssen für jeden am Geschäftsvorfall Beteiligten die ausgeübten Funktionen, das Ausmaß der tatsächlich übernommenen Risiken und die Höhe der tatsächlich eingesetzten wesentlichen Vermögenswerte quantitativ nachvollziehbar dargestellt werden.

## § 2 Art, Inhalt und Umfang der Aufzeichnungen

(1)<sup>1</sup>Aufzeichnungen über Geschäftsbeziehungen können in Papierform oder elektronisch erstellt werden.<sup>2</sup>Sie sind ordnungsmäßig zu führen und aufzubewahren.<sup>3</sup>Sie müssen das ernsthafte Bemühen des Steuerpflichtigen belegen, seine Geschäftsbeziehungen unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu gestalten.<sup>4</sup>Die Aufzeichnungen müssen es daher einem sachverständigen Dritten ermöglichen, innerhalb einer angemessenen Frist festzustellen, welche Sachverhalte der Steuerpflichtige im Zusammenhang mit seinen Geschäftsbeziehungen verwirklicht hat und ob und inwieweit er dabei den Fremdvergleichsgrundsatz beachtet hat.

(2)<sup>1</sup>Art, Inhalt und Umfang der zu erstellenden Aufzeichnungen bestimmen sich nach den Umständen des Einzelfalls, insbesondere nach der vom Steuerpflichtigen angewandten Verrechnungspreismethode.<sup>2</sup>Der Steuerpflichtige ist nicht verpflichtet, Aufzeichnungen für mehr als eine geeignete Verrechnungspreismethode zu erstellen.

(3)<sup>1</sup>Aufzeichnungen sind grundsätzlich geschäftsvorfallbezogen zu erstellen.<sup>2</sup>Geschäftsvorfälle, die gemessen an Funktionen und Risiken wirtschaftlich vergleichbar sind, können für die Erstellung von Aufzeichnungen zu Gruppen zusammengefasst werden, wenn

1. die Gruppenbildung nach vorher festgelegten und nachvollziehbaren Regeln vorgenommen wurde und die Geschäftsvorfälle gleichartig oder gleichwertig sind oder
2. die Zusammenfassung auch bei Geschäftsvorfällen zwischen fremden Dritten üblich ist.

<sup>3</sup>Eine Zusammenfassung ist auch zulässig bei ursächlich zusammenhängenden Geschäftsvorfällen und bei Teilleistungen im Rahmen eines Gesamtgeschäfts, wenn es für die Prüfung der Angemessenheit weniger auf den einzelnen Geschäftsvorfall, sondern mehr auf die Beurteilung des Gesamtgeschäfts ankommt.<sup>4</sup>Werden Aufzeichnungen für Gruppen von Geschäftsvorfällen erstellt, sind die Regeln für deren Abwicklung und die Kriterien für die Gruppenbildung darzustellen.<sup>5</sup>Bestehen für eine Gruppe verbundener Unternehmen dem Fremdvergleichsgrundsatz genügende innerbetriebliche Verrechnungspreisrichtlinien, die für die einzelnen Unternehmen eine geeignete Verrechnungspreismethode oder mehrere geeignete Verrechnungspreismethoden vorgeben, können diese Verrechnungspreisrichtlinien als Bestandteil der Aufzeichnungen verwendet werden.<sup>6</sup>Soweit solche Verrechnungspreisrichtlinien die Preisermittlung regeln und tatsächlich befolgt werden, kann auf geschäftsvorfallbezogene Einzelaufzeichnungen im Sinne des Satzes 1 verzichtet werden.

(4)<sup>1</sup>Ergibt sich bei Dauersachverhalten eine Änderung der Umstände, die für die Angemessenheit vereinbarter Preise von wesentlicher Bedeutung ist, hat der Steuerpflichtige auch nach dem Geschäftsabschluss Informationen zu sammeln und aufzuzeichnen, die einer Finanzbehörde die Prüfung ermöglichen, ob und ab welchem Zeitpunkt fremde Dritte eine Anpassung der Geschäftsbedingungen für spätere Geschäftsvorfälle vereinbart hätten.<sup>2</sup>Dies gilt insbesondere, wenn in einem Geschäftsbereich steuerliche Verluste erkennbar werden, die ein fremder Dritter nicht hingenommen hätte, oder wenn Preisadjustierungen zu Lasten des Steuerpflichtigen vorgenommen werden.

(5)<sup>1</sup>Aufzeichnungen sind grundsätzlich in deutscher Sprache zu erstellen.<sup>2</sup>Die Finanzbehörde kann auf Antrag des Steuerpflichtigen Ausnahmen hiervon zulassen.<sup>3</sup>Der Antrag kann vor der Anfertigung der



Aufzeichnungen gestellt werden, er ist aber spätestens unverzüglich nach Anforderung der Aufzeichnungen durch die Finanzbehörde zu stellen.<sup>4</sup>Erforderliche Übersetzungen von Verträgen und ähnlichen Dokumenten im Sinne der §§ 4 und 5 gehören zu den Aufzeichnungen.<sup>5</sup>[§ 87 Absatz 2](#) der Abgabenordnung bleibt unberührt.

(6)<sup>1</sup>Aufzeichnungen sollen im Regelfall nur für die Zwecke der Durchführung einer Außenprüfung angefordert werden.<sup>2</sup>Die Anforderung soll die Geschäftsbereiche und die Geschäftsbeziehungen des Steuerpflichtigen bezeichnen, die Gegenstand der Außenprüfung sein sollen.<sup>3</sup>In der Anforderung sollen auch die Art und der Umfang der angeforderten Aufzeichnungen inhaltlich hinreichend bestimmt werden.<sup>4</sup>Die Anforderung kann zusammen mit der Prüfungsanordnung erfolgen und jederzeit nachgeholt, ergänzt oder geändert werden ([§ 90 Absatz 3 Satz 10](#) der Abgabenordnung).

### **§ 3 Zeitnahe Erstellung von Aufzeichnungen bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen**

(1)<sup>1</sup>Aufzeichnungen über außergewöhnliche Geschäftsvorfälle im Sinne des [§ 90 Absatz 3 Satz 8](#) der Abgabenordnung sind zeitnah erstellt, wenn sie im engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall gefertigt werden.<sup>2</sup>Sie gelten als noch zeitnah erstellt, wenn sie innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Wirtschaftsjahres gefertigt werden, in dem sich der Geschäftsvorfall ereignet hat.

(2) Als außergewöhnliche Geschäftsvorfälle sind insbesondere anzusehen:

1. der Abschluss und die Änderung langfristiger Verträge, die sich erheblich auf die Höhe der Einkünfte des Steuerpflichtigen aus seinen Geschäftsbeziehungen auswirken,
2. Vermögensübertragungen im Zuge von Umstrukturierungsmaßnahmen,
3. die Übertragung und die Überlassung von Vermögenswerten im Zusammenhang mit wesentlichen Funktions- und Risikoänderungen im Unternehmen,
4. Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit einer für die Verrechnungspreisbildung erheblichen Änderung der Geschäftsstrategie sowie
5. der Abschluss von Umlageverträgen.

### **§ 4 Landesspezifische, unternehmensbezogene Dokumentation**

(1) Der Steuerpflichtige hat nach Maßgabe der [§§ 1 bis 3](#) folgende Aufzeichnungen, soweit sie für die Prüfung von Geschäftsbeziehungen des Steuerpflichtigen im Sinne des [§ 90 Absatz 3 Satz 1](#) und 2 der Abgabenordnung steuerlich von Bedeutung sind, zu erstellen:

1. allgemeine Informationen über die Beteiligungsverhältnisse, den Geschäftsbetrieb und den Organisationsaufbau:
  - a) die Darstellung der Beteiligungsverhältnisse zwischen dem Steuerpflichtigen und ihm nahestehenden Personen im Sinne des [§ 1 Absatz 2 Nummer 1](#) und 2 des Außensteuergesetzes, mit denen der Steuerpflichtige unmittelbar oder über Zwischenpersonen Geschäftsbeziehungen unterhält, zu Beginn des Prüfungszeitraums und die Darstellung der Veränderungen dieser Beteiligungsverhältnisse innerhalb des Prüfungszeitraums,
  - b) die Darstellung der sonstigen Umstände, die das Nahestehen im Sinne des [§ 1 Absatz 2 Nummer 3](#) des Außensteuergesetzes begründen können,
  - c) die Darstellung der organisatorischen und operativen Konzernstruktur, einschließlich Betriebsstätten und Beteiligungen an Personengesellschaften, zu Beginn des Prüfungszeitraums

sowie die Darstellung der Veränderungen der Konzernstruktur innerhalb des Prüfungszeitraums,

d) die Beschreibung der Managementstruktur sowie der Organisationsstruktur des inländischen Unternehmens des Steuerpflichtigen,

e) die Beschreibung der Tätigkeitsbereiche des Steuerpflichtigen und der Geschäftsstrategie zu Beginn des Prüfungszeitraums sowie die Beschreibung der Veränderungen der Tätigkeitsbereiche und der Geschäftsstrategie innerhalb des Prüfungszeitraums;

## 2. Aufzeichnungen über Geschäftsbeziehungen des Steuerpflichtigen:

a) die Darstellung der Geschäftsbeziehungen des Steuerpflichtigen, Übersicht über Art und Umfang dieser Geschäftsbeziehungen, zum Beispiel Wareneinkauf, Dienstleistungen, Darlehensverhältnisse und andere Nutzungsüberlassungen sowie Kostenumlagen, und Übersicht über die den Geschäftsbeziehungen zugrunde liegenden Verträge und der Veränderungen innerhalb des Prüfungszeitraums,

b) die Auflistung der wesentlichen immateriellen Werte, die dem Steuerpflichtigen gehören und die er im Rahmen seiner Geschäftsbeziehungen nutzt oder zur Nutzung überlässt;

## 3. Funktions- und Risikoanalyse:

### a) Informationen über

aa) die im Rahmen der Geschäftsbeziehungen ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken zu Beginn des Prüfungszeitraums sowie über die Veränderungen dieser Funktionen und Risiken innerhalb des Prüfungszeitraums,

bb) die eingesetzten wesentlichen Vermögenswerte,

cc) die vereinbarten Vertragsbedingungen,

dd) gewählte Geschäftsstrategien sowie

ee) die Markt- und Wettbewerbsverhältnisse, die für die Besteuerung von Bedeutung sind,

b) Beschreibung der Wertschöpfungskette und Darstellung der Wertschöpfungsbeiträge des Steuerpflichtigen; [§ 1 Absatz 3 Satz 4](#) ist zu beachten;

## 4. Verrechnungspreisanalyse:

a) Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung,

b) Aufzeichnung der im Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung verfügbaren und zur Preisbestimmung verwendeten Informationen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind,

c) Darstellung der angewandten Verrechnungspreismethode,

d) Begründung der Auswahl und der Geeignetheit der angewandten Verrechnungspreismethode,

e) Unterlagen über die Berechnungen bei der Anwendung der gewählten Verrechnungspreismethode,

f) Auflistung und Beschreibung verwendeter vergleichbarer interner oder externer Geschäftsvorfälle.

(2) Zu den in Absatz 1 genannten Aufzeichnungen gehören nach den Verhältnissen des Einzelfalls folgende weitere Aufzeichnungen:

1. Informationen über Sonderumstände wie Maßnahmen zum Vorteilsausgleich, soweit sie die Bestimmung der Verrechnungspreise des Steuerpflichtigen beeinflussen können;
2. bei Umlagen die Verträge, gegebenenfalls in Verbindung mit den Anhängen, den Anlagen und den Zusatzvereinbarungen, die Unterlagen über die Anwendung des Aufteilungsschlüssels und über den erwarteten Nutzen für alle Beteiligten sowie die Unterlagen über die Art und den Umfang der Rechnungskontrolle, über die Anpassung an veränderte Verhältnisse, über die Zugriffsberechtigung auf die Unterlagen des leistungserbringenden Unternehmens und über die Zuordnung von Nutzungsrechten;
3. Informationen über beantragte oder abgeschlossene Verständigungs- oder Schiedsstellenverfahren anderer Staaten sowie über unilaterale Verrechnungspreiszusagen und sonstige steuerliche Vorabzusagen ausländischer Steuerverwaltungen, die die Geschäftsbeziehungen des Steuerpflichtigen berühren;
4. Aufzeichnungen über Preisanpassungen beim Steuerpflichtigen, auch wenn diese die Folge von Verrechnungspreiskorrekturen oder Vorabzusagen ausländischer Finanzbehörden bei dem Steuerpflichtigen nahestehenden Personen sind;
5. Aufzeichnungen über die Ursachen von Verlusten und über Vorkehrungen des Steuerpflichtigen oder ihm nahestehender Personen zur Beseitigung der Verlustsituation, wenn der Steuerpflichtige in mehr als drei aufeinander folgenden Wirtschaftsjahren aus Geschäftsbeziehungen einen steuerlichen Verlust ausweist;
6. in Fällen von Funktions- und Risikoänderungen im Sinne des § 3 Absatz 2 Aufzeichnungen über Forschungsvorhaben und laufende Forschungstätigkeiten, die im Zusammenhang mit einer Funktionsänderung stehen können und in den drei Jahren vor Durchführung der Funktionsänderung stattfanden oder abgeschlossen worden sind; die Aufzeichnungen müssen mindestens Angaben über den genauen Gegenstand der Forschungen und die insgesamt jeweils zuzuordnenden Kosten enthalten. Dies gilt nur, soweit ein Steuerpflichtiger Forschung und Entwicklung betreibt und Unterlagen über seine Forschungs- und Entwicklungsarbeiten erstellt, aus denen die genannten Aufzeichnungen abgeleitet werden können.

(3) <sup>1</sup>Verwendet der Steuerpflichtige für die Bestimmung seiner Verrechnungspreise Datenbanken, muss er die von ihm dabei verwendete Suchstrategie, die dabei verwendeten Suchkriterien, das Suchergebnis und den außerhalb der Datenbank durchgeführten weiteren Selektionsprozess (Suchprozess) umfassend offenlegen. <sup>2</sup>Der gesamte Suchprozess des Steuerpflichtigen muss nachvollziehbar und zum Zeitpunkt der Außenprüfung prüfbar sein. <sup>3</sup>Die Konfiguration der Datenbank, mit der der konkrete Suchprozess durchgeführt wurde, ist vollständig zu dokumentieren. <sup>4</sup>[§ 147 Absatz 6](#) der Abgabenordnung gilt sinngemäß.

## § 5 Stammdokumentation

(1) <sup>1</sup>Steuerpflichtige, die nach [§ 90 Absatz 3 Satz 3](#) und 4 der Abgabenordnung eine Stammdokumentation zu erstellen haben, haben die in der Anlage zu dieser Verordnung aufgeführten Aufzeichnungen zu erstellen und entsprechende Unterlagen vorzulegen, um der Finanzbehörde einen Überblick über die Art der weltweiten Geschäftstätigkeit der Unternehmensgruppe und über die Systematik der Verrechnungspreisbestimmung, die die Unternehmensgruppe anwendet, zu ermöglichen. <sup>2</sup>Der Steuerpflichtige kann auch Aufzeichnungen verwenden, die von einem anderen Unternehmen derselben Unternehmensgruppe erstellt wurden. <sup>3</sup>Soweit erforderlich, sind diese Aufzeichnungen um weitere Angaben entsprechend der Anlage zu dieser Verordnung zu ergänzen. <sup>4</sup>[§ 2 Absatz 5](#) bleibt unberührt.

(2) Der Steuerpflichtige soll bei der Erstellung der Stammdokumentation eine vernünftige kaufmännische Beurteilung zugrunde legen, um die mit der Stammdokumentation verbundenen Ziele mit angemessenem Aufwand zu erreichen.

## **§ 6 Anwendungsregelungen für kleinere Unternehmen und für Steuerpflichtige mit anderen als Gewinneinkünften**

(1)<sup>1</sup>Für Steuerpflichtige, die aus Geschäftsbeziehungen andere Einkünfte als Gewinneinkünfte beziehen, und für kleinere Unternehmen gelten die in [§ 90 Absatz 3 Satz 1](#) bis 4 und 8 der Abgabenordnung und die in dieser Verordnung bezeichneten Aufzeichnungspflichten vorbehaltlich Satz 2 als erfüllt, soweit die gegenüber den Finanzbehörden zu erteilenden Auskünfte den Anforderungen des [§ 2 Absatz 1](#) entsprechen und durch die Vorlage vorhandener Unterlagen auf Anforderung des Finanzamts belegt werden. <sup>2</sup>Die in [§ 90 Absatz 3 Satz 7](#) und 8 der Abgabenordnung genannten Fristen sind einzuhalten.

(2)<sup>1</sup>Kleinere Unternehmen im Sinne des Absatzes 1 sind Unternehmen, bei denen im laufenden Wirtschaftsjahr

1. die Summe der Entgelte für die Lieferung von Gütern oder Waren aus Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen im Sinne des [§ 1 Absatz 2](#) des Außensteuergesetzes sechs Millionen Euro nicht übersteigt und

2. die Summe der Vergütungen für andere Leistungen als die Lieferung von Gütern oder Waren aus Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen im Sinne des [§ 1 Absatz 2](#) des Außensteuergesetzes nicht mehr als 600000 Euro beträgt.

<sup>2</sup>Werden die in Satz 1 genannten Beträge in einem Wirtschaftsjahr überschritten, ist Absatz 1 ab dem darauf folgenden Wirtschaftsjahr nicht mehr anzuwenden. <sup>3</sup>Unterschreitet ein Unternehmen, das nicht nach Absatz 1 begünstigt ist, die genannten Beträge in einem Wirtschaftsjahr, ist es im darauf folgenden Wirtschaftsjahr als kleineres Unternehmen im Sinne des Satzes 1 zu behandeln.

(3) Zusammenhängende inländische Unternehmen im Sinne der §§ 13, 18 und 19 der Betriebsprüfungsordnung vom 15. März 2000 (BStBl I S. 368) in der jeweils geltenden Fassung und inländische Betriebsstätten von dem Steuerpflichtigen nahestehenden Personen sind für die Prüfung der Betragsgrenzen nach Absatz 2 zusammenzurechnen.

## **§ 7 Schlussvorschrift**

Diese Verordnung ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2016 beginnen.

## **§ 8 Inkrafttreten, Außerkrafttreten**

<sup>1</sup>Diese Verordnung tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft.<sup>[1]</sup> <sup>2</sup>Gleichzeitig tritt die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung vom 13. November 2003 (BGBl. I S. 2296), die zuletzt durch Artikel 7 des Gesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809) geändert worden ist, außer Kraft.

## Anlage (zu § 5)

### Umfang der Stammdokumentation

Die Stammdokumentation umfasst Folgendes:

1. grafische Darstellung des Organisationsaufbaus (Rechts- und Eigentümerstruktur) sowie der geografischen Verteilung der Gesellschaften und Betriebsstätten, die zur Unternehmensgruppe im Sinne des [§ 90 Absatz 3](#) der Abgabenordnung gehören;
2. Übersicht über bedeutende Faktoren für den Gesamtgewinn der Unternehmensgruppe;
3. Beschreibung der Lieferketten für die fünf Produkte oder Dienstleistungen der Unternehmensgruppe, die die höchsten Umsatzerlöse erzielen (eine aussagefähige Grafik oder ein entsprechendes Diagramm reicht aus);
4. Beschreibung der Lieferketten für alle weiteren Produkte oder Dienstleistungen, auf die jeweils mehr als 5 Prozent der Umsatzerlöse der Unternehmensgruppe entfallen (eine aussagefähige Grafik oder ein entsprechendes Diagramm reicht aus);
5. Auflistung und zusammenfassende Beschreibung wichtiger Dienstleistungsvereinbarungen zwischen Unternehmen der Unternehmensgruppe (ohne Forschungs- und Entwicklungsleistungen), einschließlich einer Beschreibung der Kapazitäten der Hauptstandorte, die bedeutende Dienstleistungen erbringen, sowie der Verrechnungspreispolitik für die Zuordnung der Dienstleistungskosten und für die Bestimmung der für konzerninterne Dienstleistungen zu zahlenden Preise;
6. Beschreibung der wichtigsten geografischen Märkte für die Produkte oder Dienstleistungen der Unternehmensgruppe (vgl. die Nummern 3 und 4);
7. zusammenfassende Funktionsanalyse, die die Hauptbeiträge beschreibt, die die einzelnen Unternehmen der Unternehmensgruppe zur Wertschöpfung leisten, das heißt die ausgeübten Schlüsselfunktionen, die wichtigen übernommenen Risiken und die wichtigen genutzten Vermögenswerte;
8. zusammenfassende Beschreibung bedeutender, während des Wirtschaftsjahres erfolgter Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit der Unternehmensgruppe sowie eine Auflistung und zusammenfassende Beschreibung der von der Unternehmensgruppe während des Wirtschaftsjahres vorgenommenen bedeutender Unternehmenskäufe und -verkäufe;
9. allgemeine Beschreibung der Gesamtstrategie der Unternehmensgruppe für immaterielle Werte (Entwicklung, Eigentum, Schutz und Verwertung), einschließlich einer Auflistung der Standorte der wichtigsten Forschungs- und Entwicklungseinrichtungen und der Standorte des Forschungs- und Entwicklungsmanagements;
10. Auflistung der immateriellen Werte oder der Gruppen immaterieller Werte der Unternehmensgruppe, die für die Verrechnungspreisbestimmung von Bedeutung sind, sowie der Unternehmen, die rechtliche Eigentümer oder Inhaber dieser immateriellen Werte sind;
11. Auflistung wichtiger Vereinbarungen zwischen den Unternehmen der Unternehmensgruppe mit Bezug zu den immateriellen Werten, einschließlich Kostenumlagevereinbarungen sowie wesentlicher Forschungsdienstleistungsvereinbarungen und Lizenzvereinbarungen;
12. allgemeine Beschreibung der Verrechnungspreispolitik der Unternehmensgruppe in Bezug auf Forschung und Entwicklung sowie auf immaterielle Werte;
13. allgemeine Beschreibung aller wichtigen Übertragungen von Rechten an immateriellen Werten zwischen den Unternehmen der Unternehmensgruppe während des betreffenden Wirtschaftsjahres, einschließlich der entsprechenden Unternehmen, Staaten und Vergütungen;

14. allgemeine Beschreibung, wie die Unternehmensgruppe finanziert wird, einschließlich der Darstellung bedeutender Finanzierungsbeziehungen zu fremden Dritten;
15. Angabe derjenigen Unternehmen der Unternehmensgruppe, die eine zentrale Finanzierungs-, Cashmanagement- oder Assetmanagementfunktion ausüben, mit der Angabe, nach welchem Recht das jeweilige Unternehmen organisiert ist, und mit der Angabe des Orts der tatsächlichen Geschäftsleitung des jeweiligen Unternehmens;
16. allgemeine Beschreibung der Verrechnungspreisstrategie der Unternehmensgruppe in Bezug auf Finanzierungsbeziehungen innerhalb dieser Unternehmensgruppe;
17. Konzernabschluss der Unternehmensgruppe für das betreffende Wirtschaftsjahr, sofern ein solcher erstellt wurde;
18. Auflistung und kurze Beschreibung der bestehenden unilateralen Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung der Unternehmensgruppe sowie anderer Vorabzusagen im Zusammenhang mit der Aufteilung der Erträge zwischen den Staaten.

Soweit in Satz 1 unbestimmte Rechtsbegriffe verwendet werden, wird dem Unternehmen ein eigenständiger Beurteilungsspielraum eingeräumt unter der Voraussetzung, dass der Beurteilungsspielraum international einheitlich und nach offengelegten Kriterien sowie über das jeweilige Wirtschaftsjahr hinaus konsistent genutzt wird.

Die Verkündung erfolgte am 19. Juli 2017.

---