

auch insoweit eine Zuständigkeit des BZSt wünschenswert.<sup>97)</sup>

### VIII. Zusammenfassung

Im Widerspruch zu seiner Bezeichnung setzt das Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils v. 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/09 die Vorgaben des EuGH nur sehr unvollkommen um. So schließt die durch das Umsetzungsgesetz eingeführte Vorschrift des § 32 Abs. 5 KStG dividendenbeziehende Gesellschaften in Drittstaaten und gebietsfremde Investmentfonds europarechtswidrig von einer Erstattung aus. Ebenfalls europarechtswidrig ist der in § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 4, 5 KStG angeordnete Ausschluss eines Erstattungsanspruchs in entsprechender Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG sowie in den Fällen, dass die Kapitalertragsteuer im Ausland lediglich beim Anteilseigner der dividendenbeziehenden Gesellschaft angerechnet oder bei dieser nur im Wege eines Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzugs oder Anrechnungsvortrags berücksichtigt werden kann. Auch die im Vergleich zu gebietsansässigen Gesellschaften kürzere

Festsetzungsfrist für Freistellungsbescheide nach § 32 Abs. 5 KStG verletzt die Kapitalverkehrsfreiheit.

Bedenklich ist weiter, dass § 32 Abs. 5 KStG auf Grund der ebenfalls durch das Umsetzungsgesetz eingefügten Vorschrift des § 8b Abs. 4 KStG einen Erstattungsanspruch im Grundsatz nur in Bezug auf vor dem 1.3.2013 zugeflossene Dividenden gewährt. Die durch § 8b Abs. 4 KStG bewirkte Ungleichbehandlung von Streubesitzdividenden im Verhältnis zu sonstigen Dividenden ist verfassungsrechtlich problematisch. Allerdings führt die unzureichende Abstimmung des Anwendungsbereichs des § 8b Abs. 4 KStG mit dem „Nichtanwendungsbereich“ des § 43b EStG dazu, dass § 32 Abs. 5 KStG – entgegen der Intention des Gesetzgebers – punktuell auch im Hinblick auf Dividenden Anwendung findet, die nach dem 28.3.2013 zufließen und die keine Streubesitzdividenden sind. Insgesamt kann die Neuregelung der Besteuerung von Streubesitzdividenden nicht überzeugen. Die Regelung bedarf der Nachbesserung; dabei sollten Dividendenbezüge auch außerhalb des Anwendungsbereichs der MT-RL generell von der Kapitalertragsteuer entlastet werden.

97) Siehe bereits IV.

## Tax compliant transfer pricing

Dipl.-Kfm. Stefan Greil /Dipl.-Finanzwirt (FH) Sven Kiesow, M.I.Tax, StB, Fachberater für Internationales Steuerrecht<sup>\*)</sup>

*Tax Compliance bezieht sich aus Sicht der Steuerpflichtigen u.a. auf die aktive und strategisch abgesicherte Befolgung steuerrechtlicher Gesetze, um Haftungsrisiken zu vermeiden. Hingegen versteht die Steuerverwaltung Tax Compliance als Begriff mit einem eigenständigen Inhalt. Fraglich ist, ob beide Sichtweisen sich unvereinbar gegenüberstehen. Im Beitrag wird dabei v.a. Bezug auf Verrechnungspreisaspekte genommen.*

Inhalt	Seite
I. Einleitung.....	390
II. Tax Compliance.....	391
1. Tax Compliance aus Sicht des Steuerpflichtigen.....	391
2. Tax Compliance aus Sicht der Steuerverwaltung.....	391
3. Harmonisierung beider Sichtweisen.....	392
III. Tax compliant transfer pricing.....	393
1. Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten.....	393
2. Nutzen eines tax compliant transfer pricing.....	393
a) Vermeidung Risiken.....	393
b) Vorteile eines tax compliant transfer pricing.....	394
c) Verrechnungspreissachverhalte in der Betriebsprüfungspraxis.....	395
IV. Fazit.....	397

**Literatur:** Balmes/Waldens, Verrechnungspreisdokumentation: Von der Pflicht zur Kür, AO-StB 2005, 19; Baumhoff/Puls, Mediation bei Verrechnungspreiskonflikten als alternativer Streitbeilegungsansatz?, IStR 2010, 802; Breithecker/Garden/Thönnies, Steuerbelastung jenseits der Steuerbelastung, DStR 2007, 361; Brem/Tucha, Aus dem Controlling heraus zu angemessenen Verrechnungspreisen: Reporting, Analyse und Monitoring, DStR 2008, 2332; Drüen, Kooperation im Besteuerungsverfahren, FR 2011, 101; Eckhoff, Vom konfrontativen zum kooperativen Steuerstaat, StuW 1996, 107; Eismayr/Schnell, Betriebsprüfungserfahrungen

gen multinationaler Unternehmen in Deutschland, IWB 2010, 907; Ehlers, Tax Compliance, NWB 2012,

\*) Dipl.-Kfm. Stefan Greil ist derzeit Referent im BMF im Referat Organisation der Steuerverwaltung und Doktorand der Graduate School of Law, Economics and Society der Universität Würzburg. Dipl.-Finanzwirt (FH) Sven Kiesow ist Steuerberater und Fachberater für Internationales Steuerrecht bei ETL SteuerRecht Neubrandenburg. Der Beitrag wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst. Die Verfasser geben lediglich ihre private Auffassung wieder. Die Autoren danken Herrn MR Lüttger und Herrn MR Nauman für die wertvollen Anmerkungen.

1535; *Geuenich/Kiesel*, Tax Compliance bei Unternehmen – einschlägige Risiken und Folgerungen für die Praxis, BB 2012, 155; *Gosch*, Verdeckte Gewinnausschüttung auf dem Gebiet der Konzernverrechnungspreise, StBp 2001, 361; *Hagen*, Sachverhalte mit Auslandsbezug: Erhöhte Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten, NWB 2008, 3558; *Haubner*, Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2b AO in der Betriebsprüfung, AO-StB 2010, 187; *Haubner*, Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2b AO in der Außenprüfung, StBp 2012, 314; *Kaiser*, Zur Terminologie „Risikomanagement“ aus Sicht der Finanzverwaltungen, Ubg 2012, 631; *Kiesel*, Tax Compliance – Risikominimierung durch sanktionsbezogene Enthaltungsmaßnahmen, BB 2012, 1190; *Kiesel/Theisen*, Strafrechtliche Risiken konzerninterner Verrechnungspreisgestaltungen, IStR 2006, 284; *Kramer*, APA – Vorabverständigungsverfahren und Vorabzusagen über Verrechnungspreise, IStR 2007, 174; *Lange/Rohler*, Verrechnungspreise im internationalen Konzern nach dem UntStRefG 2008, GmbH-StB 2007, 309; *Nagel/Waza*, Risikomanagement beim Steuervollzug – ein Weg aus der Krise!, DStZ 2008, 321; *Nave/Zeller*, Corporate Compliance in mittelständischen Unternehmen, BB 2012, 131; *Peters/Haverkamp*, Verbesserte Möglichkeiten zur Beseitigung von Doppelbesteuerungen – Vergleich des Schiedsverfahrens nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA und des EU-Schiedsverfahrens, BB 2011, 1303; *Petrak/Schneider*, Compliance und Steuern: Praxistipps zur Vermeidung wirtschaftlicher Risiken, BC 2008, 11; *Pross/Czakert*, Aggressiver Steuerplanung entgegengetreten durch verbesserte Transparenz und Offenlegung – Bericht über Initiativen zu verbesserter Offenlegung, Februar 2011, IStR 2011, 279; *Schmidtke/Bollermann*, OECD-Empfehlungen zur Vorgehensweise bei Betriebsprüfungen mit Verrechnungspreisbezug, IWB 2012, 653; *Seer*, Reform des Veranlagungsverfahrens, StuW 2003, 40; *Seer*, Reform des (Lohn-)Steuerabzugs, FR 2004, 1037; *Seer*, Der Untersuchungsgrundsatz im heutigen Besteuerungsverfahren, SteuerStud 2010, 269; *Seer*, Zeitnahe Außenprüfung bei Groß- und Konzernbetrieben, Ubg 2009, 673; *Seer*, Besteuerungsverfahren im 21. Jahrhundert, FR 2012, 1000; *Seer*, Verrechnungspreisdokumentation bei verbundenen Unternehmen, IWB 2012, 350; *Stemplewski*, Kooperation im Steuerverfahren am Beispiel der verbindlichen Auskunft, BB 2012, 2220; *Streck/Binnewies*, Tax Compliance, DStR 2009, 229; *Talaska*, Tax Compliance in Unternehmen – Organhaftung, BB 2012, 1195.

## I. Einleitung

Multinationale Unternehmen können Verrechnungspreise u.a. als ein steuerplanerisches Instrument einsetzen, um ihr erwartetes Welteinkommen zu maximieren bzw. die Konzernsteuerquote zu minimieren.<sup>1)</sup> Dabei wird seitens der Steuerverwaltung eine steuerliche Verrechnungspreisgestaltung gefordert, die eine sachgerechte regionale Abgrenzung der Steuerbemessungsgrundlagen und zutreffende Gewinnermittlung garantieren. Dieser Interessengegensatz und die Vernachlässigung von Verrechnungspreissachverhalten im Rahmen der Steuerplanung führen dazu, dass „[d]ie angemessene Verrechnung von Leistungsbeziehungen in der multinationalen Unternehmung [...] ein seit Jahren viel diskutiertes Problem der Unternehmensbe-

steuerung“<sup>2)</sup> darstellt: Für die Stpfl. bestehen auf Grund von etwaigen Anpassungen des angesetzten Verrechnungspreises in Betriebsprüfungen Risiken hinsichtlich Doppelbesteuerungen. Mithin werden die Planungs- und Rechtssicherheit beeinflusst.<sup>3)</sup> Hingegen ist die Steuerverwaltung besorgt, dass multinationale Unternehmen, ihre Gewinne nach Belieben verlagern und das heimische Steuersubstrat gemindert wird.<sup>4)</sup> Daher werden Verrechnungspreise häufig in Betriebsprüfungen thematisiert, wobei Verrechnungspreisanpassungen zu echten steuerlichen Mehrergebnissen für die Steuerverwaltung führen.<sup>5)</sup> Deshalb kann es sein, dass sich die Steuerverwaltung in Zukunft vermehrt Verrechnungspreisaspekten widmet,<sup>6)</sup> insbesondere vor dem Hintergrund des effizienten Einsatzes von Prüfungsressourcen in der Steuerverwaltung.<sup>7)</sup> In diesem Zusammenhang sind auch die (geplanten) Neuerungen des § 1 AStG, ein verschärftes steuerstrafrechtliches Umfeld (z.B. Regelung zur Selbstanzeige und Grundsatzurteil des BGH zur Steuerhinterziehung) sowie etwaige zusätzliche Möglichkeiten der informationstechnisch unterstützten Datenauswertung, z.B. durch die Einführung der E-Bilanz, von Bedeutung.

Die Stpfl. sollten sich hierauf einstellen und mit einem entsprechenden Verhalten Konflikten entgegenwirken. Hierfür bedarf es u.U. einer professionellen Unterstützung. Zugleich ist anzumerken, dass gerade Verrechnungspreissachverhalte und deren Prüfung durch die Steuerverwaltung eine besondere Belastung für die Stpfl. darstellen.<sup>8)</sup> Aber auch bei der Steuerverwaltung werden mitunter hierfür erhebliche personelle Ressourcen gebunden.<sup>9)</sup>

Im folgenden Beitrag sollen Tax Compliance Aspekte v.a. im Zusammenhang mit der Verrechnungspreisdokumentation und damit einhergehend mit der -gestaltung dargestellt werden, wobei vorab Tax Compliance sowohl aus Sicht des Stpfl. als auch der Steuerverwaltung darzustellen ist. Ziel ist es, hervorzuheben, dass

- 1) Zur Evidenz von Steuerplanung mittels konzerninterner Transaktionen, vgl. u.a. Overesch, Besteuerung und Entscheidungen von grenzüberschreitend tätigen Unternehmen – Eine empirische Steuerwirkungsanalyse, 2009, 89–91. Vgl. ferner Swenson, Tax Reforms and Evidence of Transfer Pricing, Departments of Economics UC Davis and NBER, September 2000, abrufbar unter: <http://www.econ.ucdavis.edu/faculty/dswenson/Research/TPRICING.Sept00.pdf>, 3.
- 2) Kiesewetter, arqus Diskussionsbeitrag Nr. 13, Dezember 2005, 1. Vgl. auch European Communities, European Tax Survey, Taxation Papers, working paper no. 3/2004, Luxembourg, 2004, 4.
- 3) Vgl. Eismayr/Schnell, IWB 2010, 909; European Communities, European Tax Survey, Taxation Papers, working paper no. 3/2004, Luxembourg, 2004, 65.
- 4) Vgl. auch OECD, Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing, 2012, 11.
- 5) Siehe auch Schoppe, Compliance kompakt, 185.
- 6) Vgl. Niess in FS für N. Krawitz, 2010, 306; Baumhoff/Puls, IStR 2010, 802 f.
- 7) Vgl. hierzu kritisch Seer, SteuerStud 2010, 373.
- 8) Vgl. Breithecker/Garden/Thönnies, DStR 2007, 365; Slemrod/Venkatesh, The income tax compliance cost of large and mid-size businesses – A Report to the IRS LMSB Division, 29, 54, abrufbar unter: <http://www.bus.umich.edu/otpr/WP2004-4.pdf>; Blumenthal/Slemrod, ITPF 1995, 37–53; Eichfelder, Folgekosten der Besteuerung aus entscheidungstheoretischer Perspektive, 89; European Communities, European Tax Survey, Taxation Papers, working paper no. 3/2004, Luxembourg, 2004, 43; Baumhoff/Puls, IStR 2010, 802 f.
- 9) Vgl. u.a. Schmidtke/Bollermann, IWB 2012, 653; OECD, 2012, 9, 38.

eine aktive und strategisch abgesicherte Befolgung der gesetzlich vorgegebenen Dokumentations- und Mitwirkungspflicht gem. § 90 Abs. 3 AO und eine aktive Befolgung der Tax Compliance-Strategie seitens der Steuerverwaltung zu einer Win-Win-Situation für Unternehmen und Steuerverwaltung führen kann.<sup>10)</sup>

## II. Tax Compliance

### 1. Tax Compliance aus Sicht des Steuerpflichtigen

Tax Compliance ist als Unterbegriff zu Corporate Compliance zu verstehen<sup>11)</sup> und bezieht sich auf die aktive und strategisch abgesicherte Befolgung steuerrechtlicher Gesetze, Verordnungen und steuerrechtlicher Rechtsprechung (Tax Compliance-Strategie), um u.a. Haftungs- und Strafrisiken zu vermeiden.<sup>12)</sup> Dies setzt voraus, dass der Stpfl. die gesetzlichen Pflichten kennt.<sup>13)</sup> Im Rahmen der Umsetzung der Tax Compliance-Strategie hat der Stpfl. sein unternehmensindividuelles Risiko zu ermitteln, die Unternehmensführung sich zur Rechtstreue zu bekennen (Tax Compliance Commitment), eine Zuordnung von Verantwortungsbereichen und deren organisatorische Absicherung zu erfolgen (klare organisatorische Verteilung von steuerlichen Pflichten im Unternehmen), ist der Informationsfluss zwischen den verschiedenen Bereichen (ggf. auch außerhalb des Unternehmens) sicherzustellen, sind Kontrollmechanismen zu schaffen, um die wirksame Umsetzung zu kontrollieren, sind die Mitarbeiter zu schulen und zu informieren und es sollte eine vorsorgliche Dokumentation der ergriffenen Maßnahmen erfolgen.<sup>14)</sup>

Hiermit wird deutlich, dass Tax Compliance ein System bezeichnet.<sup>15)</sup> Dieses ist sowohl von den Mitarbeitern als auch von den Organen des Unternehmens zu respektieren, zu leben und fortzuentwickeln.<sup>16)</sup> Die Umsetzung hat von hierfür qualifizierten Personen zu erfolgen,<sup>17)</sup> wobei sich der Stpfl. auch Unterstützung durch Berater mit dessen Know-how einholen kann, wodurch die Qualität der Steuerbefolgung gesteigert werden kann.<sup>18)</sup>

Ziele einer Tax Compliance-Strategie sollten sein, Risiken auf Grund von Rechtsverletzungen für das Unternehmen, die Unternehmensleitung und die Mitarbeiter zu mindern,<sup>19)</sup> Haftungsrisiken zu vermeiden, Planungssicherheit (im Hinblick auf die Berechenbarkeit der Steuerlast) und Rechtsfrieden herzustellen.<sup>20)</sup> Damit einhergehend werden den Gefahren einer Steuerhinterziehung (§ 370 AO), einer leichtfertigen Steuerverkürzung (§ 378 AO) und sonstigen Steuer- und Zolldelikten strategisch sowie organisatorisch aktiv begegnet. Ferner kann dazu beigetragen werden, sowohl die Beständigkeit des Geschäftsmodells sowie die finanzielle Situation des Unternehmens zu verbessern als auch das Ansehen in der Öffentlichkeit zu steigern.<sup>21)</sup>

Da wirtschaftliche Entscheidungen auch von der Steuerlast beeinflusst werden, ist es legitim, diese Steuerlast soweit wie möglich zu senken (Steuerplanung).<sup>22)</sup> Dabei gestattet das Steuerrecht dem Stpfl., seine Lebenssachverhalte so zu gestalten, dass Steu-

ern möglichst vermieden werden können.<sup>23)</sup> Ein solches Vorgehen ist mit einer im Unternehmen integrierten und gelebten Tax Compliance-Strategie vereinbar, denn eine solche ist Teil der Steuerplanung und fordert nicht Gefälligkeit des Stpfl. gegenüber der Steuerverwaltung. Gesetze dürfen im rechtlich möglichen Rahmen zu eigenen Gunsten ausgelegt werden. Allerdings existiert ein enger Handlungsspielraum zwischen Steuergestaltung, Steuerumgehung und Steuerhinterziehung. Die Grenze der Gestaltungsmöglichkeiten liegt dabei in deren Missbrauch (§ 42 AO). Demgegenüber ist es mit einer solchen Strategie vereinbar, rechtlich eine andere Auffassung zu vertreten als die Steuerverwaltung und demzufolge legitim, die eigene Rechtsposition mittels Rechtsbehelfen durchzusetzen.<sup>24)</sup>

### 2. Tax Compliance aus Sicht der Steuerverwaltung

Dieser so verstandene Begriff der Tax Compliance ist zu differenzieren vom Verständnis seitens der Steuerverwaltung. Tax Compliance wird seitens der Steuerverwaltung verstanden als freiwillige proaktive Befolgung der steuerlichen Gesetze. Ziele von Tax Compliance-Strategien seitens der Steuerverwaltung sind daher, „den Stpfl. zu einer verbesserten Einhaltung der Steuergesetze zu motivieren, den Kontrollbedarf im Einzelfall dadurch nachhaltig zu senken und zur Steigerung der Effektivität des Gesetzesvollzugs beizutragen.“<sup>25)</sup>

10) Vgl. u.a. Seer, FR 2012, 1002; Seer, Tax Compliance und Außenprüfung, in: FS für M. Streck, 2011, 406. Siehe z.B. hinsichtlich Überlegungen zur mediativen Streitbeilegung Baumhoff/Puls, IStR 2010, 802–806.

11) Vgl. Seer in FS für M. Streck, 2011, 404. Zum Begriff Corporate Compliance vgl. Geuenich/Kiesel, BB 2012, 155; Talaska, BB 2012, 1195; Streck in Tax Compliance, Risikominimierung durch Pflichtenbefolgung und Rechtereufolgung, 2010, Rz. 1.1.; Hauschka in Hauschka, Corporate Compliance, 2. Aufl. 2010, § 1, Rz. 2; Nave/Zeller, BB 2012, 131, Streck/Binnewies, DStR 2009, 229.

12) Vgl. Streck/Binnewies, DStR 2009, 229; Petrak/Schneider, BC 2008, 11. Vgl. auch Ghimire, Study for the measures of tax compliance habit and leakage controls, Economic Policy Network, Policy Paper 32, 2006, 36; OECD, Compliance Measurement – Practice Note, 2001, 3.

13) Vgl. Ehlers, NWB 2012, 1537.

14) Vgl. hierzu auch Kiesel/Böhringer, BB 2012, 1193; Talaska, BB 2012, 1195; Besch/Stark in Hauschka, Corporate Compliance, 2. Aufl. 2010, § 34, Rz. 2.

15) Vgl. Burgi, CCZ 2010, 41.

16) Vgl. Besch/Stark in Hauschka, Corporate Compliance, 2. Aufl. 2010, § 34, Rz. 11.

17) Vgl. hierzu auch Kiesel/Böhringer, BB 2012, 1193.

18) Vgl. BFH v. 28.8.2008, VII B 240/07, BFH/NV 2008, 1983; BFH v. 4.5.2004, VII B 318/03, BFH/NV 2004, 1363. Vgl. ferner Widmann in FS für W. Spindler, 2011, 571.

19) Vgl. Petrak/Schneider, BC 2008, 12.

20) Vgl. Talaska, BB 2012, 1195.

21) Vgl. Besch/Stark in Hauschka, Corporate Compliance, 2. Aufl. 2010, § 34, Rz. 2.

22) Vgl. hinsichtlich Steuerplanung u.a. Grotherr in Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2000; Kälin/Strohe, ZRFC 2011, 103.

23) Vgl. BFH v. 12.9.1995, IX R 54/93, DStR 1996, 99f.; BFH v. 29.11.1982, GrS 1/81, BStBl II 1983, 272.

24) Vgl. Streck in Tax Compliance: Risikominimierung durch Pflichtenbefolgung und Rechtereufolgung, 2010, Rz. 1.24; Streck/Binnewies, DStR 2009, 232; Drüen, FR 2011, 113; Ehrke-Rabel/Kofler, ÖStZ 2009, 456; Starck, ZRFC 2011, 161.

25) Streck/Binnewies, DStR 2009, 230. Vgl. auch Nagel/Waza, DStZ 2008, 321, 323; Seer, StuW 2003, 40, 52; Seer, FR 2004, 1037, 1043; Seer, StbJb 2004/2005, 58; Widmann in FS für W. Spindler, 2011, 565.

Aus Sicht der Steuerverwaltung besteht die Tax Compliance-Strategie daher im Wesentlichen aus zwei Wirkungsmechanismen.<sup>26)</sup> Zum einen setzt die Steuerverwaltung u.a. Risikomanagementsysteme<sup>27)</sup> ein, die auch darauf abzielen, den anzunehmenden Risikogehalt des einzelnen Steuerfalls festzustellen, um Fehlverhalten der Stpfl. aufzudecken und dieses Fehlverhalten angemessen und zuverlässiger zu sanktionieren.<sup>28)</sup> Bei der Ermittlung der Risikofaktoren ist u.a. die Schadens Eintrittswahrscheinlichkeit von Bedeutung, welche z.B. von der Steuermentalität sowie von personifizierten Faktoren beeinflusst wird, die sich aus dem vergangenen Verhalten des Stpfl. gegenüber der Steuerverwaltung ergeben (Compliance-Faktor).<sup>29)</sup> Für die Zukunft kann auch die E-Bilanz eine hilfreiche Datenbasis liefern. Eine gesetzliche Regelung für den Einsatz von Risikomanagementsystemen gibt es jedoch nicht. Der Entwurf der Steuer-Ermittlungs-VO vom 5.8.2011<sup>30)</sup> ist bisher nicht umgesetzt worden.

Zum anderen beinhaltet eine solche Strategie bestimmte Maßnahmen für den rechtstreuen Stpfl., z.B. Maßnahmen zur Erleichterung der Mitwirkungspflichterfüllung, Bereitstellung geeigneter Informationsangebote, Erteilung verbindlicher Auskünfte, Abschluss tatsächlicher Verständigungen, Angebot zur Vereinbarung von un- bzw. bilateralen Advance Pricing Agreements, zeitnahe Betriebsprüfung gem. § 4a BpO, Ausbau der elektronischen Steuerverwaltung (E-Government) und kooperative ausgerichtete Konzernbetriebsprüfung.<sup>31)</sup>

Mithin sollen möglichst viele Stpfl. zur eigenmotivierten Erfüllung ihrer Mitwirkungspflichten bewegt werden.<sup>32)</sup> Eine solche kooperative Ausrichtung ist geprägt vom Bemühen um Transparenz und dem Abbau von Misstrauen und dem Prinzip der Kooperation anstatt der Konfrontation.<sup>33)</sup> Hierdurch wird berücksichtigt, dass Compliance seitens der Stpfl. nicht nur dadurch gefördert wird, indem die Sanktionen verschärft werden oder die Prüfungsdichte erhöht wird, sondern auch psychologische Faktoren auf das Verhalten der Stpfl. einen Einfluss haben.<sup>34)</sup>

Tax Compliance stellt daher eine am Stpfl. orientierte Strategie der Verwaltung dar,<sup>35)</sup> die u.a. darauf abzielt, dass die Steuerverwaltung effizienter arbeiten kann und Verwaltungsressourcen zielgerichteter eingesetzt werden, wodurch auch der steuerrechtliche Stpfl. entlastet werden kann; somit ein Begriff mit eigenständigem Inhalt.<sup>36)</sup>

### 3. Harmonisierung beider Sichtweisen

Diese beiden Sichtweisen stehen sich nicht derart gegensätzlich gegenüber, als das sich die dahinterliegenden Strategien nicht ergänzen könnten. Zwar trägt die Steuerverwaltung die Verantwortung für die Sachverhaltsaufklärung, § 88 AO. Zugleich verpflichtet § 90 AO aber die Stpfl. zur Mitwirkung, da der Vollzugsauftrag der Steuerverwaltung auf die Mitwirkung der Stpfl., insbesondere bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, auf Grund der zu Lasten der Steuerverwaltung bestehenden Informationsasymmetrie angewiesen ist.<sup>37)</sup> Die §§ 88 und 90 AO beschreiben daher eine kooperative Arbeitsteilung zwischen der Steuerverwaltung und dem Stpfl.:<sup>38)</sup> Mitwirkung und Sachverhaltsaufklärung sind keine Gegensätze, auch wenn

ein Interessenwiderspruch im Hinblick darauf besteht, dass Stpfl. versuchen, Steuern zu sparen, und die Steuerverwaltung bestrebt ist, Steuern zu erheben.<sup>39)</sup>

Hierzu trägt der Stpfl. bei, wenn er, wie dargestellt, die Steuergesetze und seine normierten Mitwirkungspflichten aktiv und strategisch befolgt.<sup>40)</sup> Ebenfalls sollte die Steuerverwaltung ihre Tax Compliance-Strategie umsetzen und aktiv kommunizieren. Gesetzestreu Verhalten gilt es zu fördern und die entsprechenden Stpfl. zu entlasten, Anreize zur Kooperation sind zu setzen und Sanktionen für die Nichtkooperation sind zu vollziehen, um den Stpfl. zu motivieren seine steuerlichen Pflichten zu erfüllen.<sup>41)</sup>

Gelingt dies, wird der Kontrollbedarf im Einzelfall nachhaltig gesenkt und die Effizienz des Gesetzesvollzugs gesteigert. Somit können beide Seiten durch konsequente Anwendung ihrer unterschiedlich verstandenen Tax Compliance-Strategien profitieren, denn kooperative Handlungen belasten beide Seiten weniger als konfrontative.<sup>42)</sup> Auf beiden Seiten kann auf Grund von reduzierten Administrations- und Personalkosten eine ressourcenschonendere Durchführung des Besteuerungsverfahrens erfolgen und zu einer Verbesserung des Arbeitsklimas zwischen den am Steuerverfahren Beteiligten führen.<sup>43)</sup>

26) Vgl. Besteuerungsverfahren effizient und bürgernah gestalten – Modernisierungsprogramm der Steuerverwaltungen der Länder vom 21.10.2004, 5. Abrufbar unter: [http://www.bundesrat.de/nn\\_8364/DE/foederalismus/bundesstaatskommission/unterlagen/AU-090,templateId=raw,property=publicationFile/pdf/AU-090.pdf](http://www.bundesrat.de/nn_8364/DE/foederalismus/bundesstaatskommission/unterlagen/AU-090,templateId=raw,property=publicationFile/pdf/AU-090.pdf). Auch in anderen Ländern werden Tax Compliance-Strategien verfolgt: So z.B. das „Compliance Program“ in Australien oder das „Horizontal Monitoring“ der Niederlande. Vgl. OECD, 2012, 44; Kaiser, IWB 2012, 800–806.

27) Vgl. auch Kaiser, Ubg 2012, 631; BMF-Monatsbericht 10/2006, 63; BMF-Monatsbericht 06/2011, 49. „Risikomanagementsysteme sind Verfahren zur planvollen Erkennung, Überwachung oder Bewältigung eines Kontrollbedürfnisses.“ BMF-Monatsbericht 06/2011, 49.

28) Vgl. BMF-Monatsbericht 12/2002, 60; Seer, Ubg 2009, 675; Kaiser, Ubg 2012, 631.

29) Vgl. auch Seer, Ubg 2009, 675 f.

30) <http://www2.nwb.de/portal/content/ir/downloads/224902/Referentenentwurf.pdf>.

31) Vgl. Seer, SteuerStud 2010, 372; Seer, FR 2012, 1004; Saed/Shah, African Journal of Business Management 2011, 13562; Stemplewski, BB 2012, 2220–2225. Hinsichtlich der zeitnahen Betriebsprüfung und die seit 2012 in Niedersachsen stattfindende kooperative Konzernbetriebsprüfung vgl. Kaiser, Ubg 2012, 633; OFD-Niedersachsen, S 1502–7 – St 11, abrufbar unter [http://www.ofd.niedersachsen.de/portal/live.php?navigation\\_id=17549&article\\_id=67842&psmand=110](http://www.ofd.niedersachsen.de/portal/live.php?navigation_id=17549&article_id=67842&psmand=110).

32) Vgl. Seer, SteuerStud 2010, 372.

33) Vgl. Widmann in FS für W. Spindler, 2011, 565.

34) Siehe u.a. Trivedi/Shehata/Mestelman, Canadian Tax Journal 2005, 29–61; Ghimire, Policy Paper 32, 2006, 39; Torgler/Schneider, Attitudes Towards Paying Taxes in Austria: An Empirical Analysis, 1, 13, abrufbar unter: <http://www.econ.jku.at/members/schneider/files/publications/torglerempirica.pdf>.

35) Vgl. BMF-Monatsbericht 12/2002, 57.

36) Vgl. Streck in Tax Compliance: Risikominimierung durch Pflichtenbefolgung und Rechteverfolgung, 2010, Rz. 1.13.

37) Vgl. Seer, SteuerStud 2010, 371; Stemplewski, BB 2012, 2220.

38) Vgl. Seer, SteuerStud 2010, 371.

39) Vgl. Streck in Tax Compliance: Risikominimierung durch Pflichtenbefolgung und Rechteverfolgung, 2010, Rz. 1.26.

40) Siehe hierzu Streck/Binnewies, DStR 2009, 230.

41) Vgl. Seer, StbJb 2004/2005, 58.

42) Vgl. Eckhoff, StuW 1996, 111; Stemplewski, BB 2012, 2220.

43) Der Stpfl. soll der Steuerverwaltung nicht lediglich deren Arbeit erleichtern. Wohl anderer Auffassung Streck/Binnewies, DStR 2009, 230.

Wenn aber der Stpfl. seine Zusammenarbeit mit der Steuerverwaltung nachhaltig verweigert oder ein ihm entgegengebrachtes Vertrauen auszunutzen versucht, so sollte der Kooperationsgedanke in den Hintergrund treten und das klassische Eingriffsrecht angewendet werden.<sup>44)</sup>

### III. Tax compliant transfer pricing

#### 1. Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten

Tax Compliance setzt somit voraus, dass ein Stpfl. die ihm obliegenden steuerlichen Pflichten erfüllt. Dabei hat der Stpfl. bei Verrechnungspreissachverhalten insbesondere die damit einhergehenden steuerlichen Dokumentations- und Mitwirkungspflichten zu beachten.

So ergeben sich – über die allgemeinen Mitwirkungspflichten (§ 90 Abs. 1 AO) hinaus – bei internationalen Steuerfällen nach § 90 Abs. 2 AO erweiterte Mitwirkungspflichten.<sup>45)</sup> Zur Abwendung eines Beweisnotstands wird dem Stpfl. nach dem Gedanken der Beweishäufigkeit hinsichtlich der durch ihn verwirklichten Auslandssachverhalte eine Beweismittelbeschaffungspflicht auferlegt.<sup>46)</sup> Diese wird insbesondere ergänzt durch die Beweisvorsorgepflicht gem. § 90 Abs. 2 Satz 2 und 4 AO.<sup>47)</sup> Verletzt der Stpfl. aber seine Mitwirkungspflicht gem. § 90 Abs. 2 AO, reduziert sich gem. § 162 Abs. 2 Satz 1 AO für die Finanzbehörde das Beweismaß für die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen und ist zur deren Schätzung befugt.

Am bedeutsamsten ist jedoch die gem. § 90 Abs. 3 AO bestehende Verpflichtung für international tätige Unternehmen, ihre Verrechnungspreise für konzerninterne Transaktionen mit ausländischen nahestehenden Personen zu dokumentieren und zu begründen (Angemessenheitsdokumentation). Art, Inhalt und Umfang der geforderten Verrechnungspreisdokumentation werden dabei auf Grund der Ermächtigung nach § 90 Abs. 3 Satz 5 AO durch die GAufzV bestimmt. Darüber hinaus konkretisierte die Steuerverwaltung mit dem Verwaltungsgrundsätze-Verfahren (VerwGr-Verfahren)<sup>48)</sup> den Umfang der Dokumentationspflicht. Obwohl diese als Verwaltungsvorschrift nur für die Steuerverwaltung verbindlich ist, sollten sie vom Stpfl. bei Gestaltung bzw. der Dokumentation seiner Verrechnungspreise beachtet werden.<sup>49)</sup>

Die Verrechnungspreisdokumentation soll nach § 90 Abs. 3 Satz 6 AO nur für Zwecke der Außenprüfung verlangt werden und ist nach Aufforderung durch die Finanzbehörde innerhalb von 60 Tagen vorzulegen (§ 90 Abs. 3 Satz 8 AO). Auf Grund der Komplexität dieser Thematik reicht diese Frist prinzipiell nicht aus, um eine ordnungsgemäße Dokumentation zu erstellen.<sup>50)</sup> Innerhalb dieser 60-Tages-Frist ist dann allenfalls die Erstellung einer Notdokumentation möglich. Eine fehlende bzw. nicht ausreichende Dokumentation ist jedoch eine schlechte Ausgangsposition des Unternehmens für eine Betriebsprüfung: Die Dokumentation hat eine beweisrechtliche Funktion, so dass eine Vernachlässigung der Dokumentationspflicht der Finanzbehörde eine Schätzungsbefugnis gem. § 162 Abs. 3 AO einräumt. Gleichwohl sehen viele Unternehmen von einer zeitnah erstellten Verrechnungspreisdokumentation ab, da dies

regelmäßig mit hohem Aufwand verbunden sei,<sup>51)</sup> obwohl die Basis hierfür innerbetriebliche Unterlagen, z.B. aus dem Controlling, darstellen. KMU trifft der Compliance-Aufwand z.T. relativ schwerer, da diese im Gegensatz zu größeren Unternehmen im geringeren Umfang betriebswirtschaftliche Methoden (z.B. strategische Planung oder Kostenrechnung) anwenden und zugleich dokumentieren.<sup>52)</sup>

Im Rahmen einer konkret gegebenen Prüfungssituation unter Zeitdruck eine verwertbare Verrechnungspreisdokumentation zu erstellen, ist allerdings mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden.<sup>53)</sup> Viele Unternehmen neigen dazu, konzerninterne Vorgänge weniger formalistisch abzuwickeln als unter fremden Dritten. Zudem kann das Ausscheiden wichtiger Mitarbeiter einer Rekonstruktion von zurückliegenden Sachverhalten entgegenstehen. Daher ist ein systematisches Vorgehen unter Vornahme einer Projektstrukturplanung vorzuschlagen. Vor allem die erstmalige Dokumentation ist sehr zeitintensiv und umfasst je nach Größe und Struktur des Unternehmens eine Projektdauer von drei bis zwölf Monaten. Häufig erweist sich die Informationsbeschaffung von ausländischen Konzerneinheiten als langwierig, insbesondere bei inländischen Tochtergesellschaften, deren Muttergesellschaft im Ausland sitzt.<sup>54)</sup> Eine zeitnahe und widerspruchsfreie Dokumentation geht dabei einher mit einem integrativen betriebswirtschaftlich orientierten und vorausschauenden Verrechnungspreissachmanagement im Unternehmen.<sup>55)</sup>

Es lohnt sich daher für jedes Unternehmen, sich frühzeitig mit der Dokumentationspflicht von Verrechnungspreissachverhalten auseinandersetzen, um Nachteile zu vermeiden.

#### 2. Nutzen eines tax compliant transfer pricing

##### a) Vermeidung Risiken

In erster Linie strebt der Stpfl. mit der Umsetzung einer Tax Compliance-Strategie durch die Einhaltung der vorgeannten Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten die Vermeidung von Steuernachzahlungen und damit meist zusammenhängenden Nachzahlungszinsen (§ 233a AO) an. Provokativ könnte sich der

44) Vgl. Eckhoff, StuW 1996, 115; Seer, SteuerStud 2010, 371.

45) Überdies ergeben sich v.a. bei Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen mit Sitz in Niedrigsteuerländern zusätzliche Offenlegungspflichten gem. § 16 ASTG.

46) Vgl. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 90 AO, Rz. 20.

47) Vgl. Hagen, NWB 2008, 3558.

48) BMF v. 12.4.2005, IV B 4 – S 1341-1/05, BStBl II 2005, 570.

49) Vgl. Seer, IWB 2012, 351.

50) Vgl. u.a. Vögele/Fügemann in Vögele, Verrechnungspreise, 3. Aufl. 2011, Kapitel E, Rz. 51; Lange/Rohler, GmbH-StB 2007, 312. Der Gesetzgeber fordert gem. § 90 Abs. 3 Satz 3 AO nur für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle, dass diese zeitnah aufgezeichnet werden. Somit besteht für gewöhnliche Geschäftsvorfälle generell keine Verpflichtung eine Dokumentation auf Vorrat zu erstellen. Vgl. Seer, IWB 2012, 353.

51) Vgl. Schoppe, Compliance kompakt, 187.

52) Vgl. Behringer in Unternehmensbewertung der Mittel- und Kleinbetriebe, 5. Aufl. 2012, 45; Obermair/Weninger, in: Lang, Tax compliance costs for companies in an enlarged European community, 19 f.

53) Vgl. Balmes/Waldens, AO-StB 2005, 19.

54) Vgl. Balmes/Waldens, AO-StB 2005, 17-21.

55) Vgl. zur Umsetzung eines solchen Verrechnungspreissystems u.a. Brem/Tucha, DStR 2008, 2333.

Stpfl. dennoch fragen, warum eine Steuernachzahlung überhaupt vermieden werden soll, die bei einer richtigen Steuererklärung angefallen wäre, wenn er doch zwischenzeitlich mit den finanziellen Mitteln wirtschaften kann?<sup>56)</sup>

Ein solcher Ansatz berücksichtigt jedoch nicht den damit verbundenen Unsicherheitsfaktor. Die Vernachlässigung dieser Pflichten oder die Umsetzung einer aggressiven Steuerplanung<sup>57)</sup> kann im Rahmen einer Betriebsprüfung zu erheblichen Steuernachzahlungen führen. Auf ein Entgegenkommen der Steuerverwaltung ist in diesen Fällen – v.a. bei nachgewiesener Nichteinhaltung von Dokumentationspflichten oder der Umsetzung fragwürdiger Cross-Border-Strukturen – nicht zu setzen.<sup>58)</sup> Weiterhin bedacht werden muss, dass der Finanzbehörde gem. § 162 Abs. 3 Satz 1 AO eine Schätzungsbefugnis eingeräumt wird, wenn keine Verrechnungspreisdokumentation vorliegt oder diese unverwertbar ist. Dabei darf sie den Schätzungsspielraum zu Lasten des Stpfl. ausschöpfen (§ 162 Abs. 3 Satz 2 AO). Des Weiteren sieht § 162 Abs. 4 AO die Festsetzung bestimmter Strafzuschläge vor, wenn die Verrechnungspreisdokumentation nicht bzw. nicht rechtzeitig vorgelegt wird oder diese im Wesentlichen unverwertbar ist.

Überdies führen Verrechnungspreisanpassungen häufig zu einer Doppelbesteuerung, da Stpfl. auch von einem Antrag auf Einleitung eines Verständigungs- bzw. Schiedsverfahren Abstand nehmen und somit eine Gegenberichtigung im anderen Staat unterbleibt.<sup>59)</sup> Begründet wird ein solches Vorgehen mit der Länge solcher Verfahren sowie die mit diesem Verfahren verknüpfte weitere Bindung erheblicher Ressourcen im Unternehmen und dem in diesem Zusammenhang anfallenden Beratungsaufwand.<sup>60)</sup> Es ist also keinesfalls so, dass der Stpfl. grundsätzlich nur die Steuer zu entrichten hätte, die er als compliant taxpayer<sup>61)</sup> bereits im Rahmen seiner Steuerveranlagung zu zahlen gehabt hätte.

Ein weiteres zentrales Anliegen von Tax Compliance ist die Vermeidung von Haftungs- und Strafrisiken.<sup>62)</sup> Die Anwendung steuerlicher Haftungsnormen, wie z.B. § 69 AO, die an eine schuldhaft Verletzung steuerlicher Pflichten knüpft, soll möglichst ausgeschlossen werden. Hinsichtlich des Strafrisikos ist die zunehmend restriktive Rechtsprechung des BGH zu beachten. Diese sieht z.B. eine Steuerhinterziehung in großem Ausmaße (§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO) bereits ab einem Verkürzungsbetrag i.H.v. 50 000 € bzw. 100 000 € verwirklicht.<sup>63)</sup> Überdies soll bei Hinterziehungsbeträgen in Millionenhöhe grundsätzlich keine Freiheitsstrafe zur Bewährung ausgesetzt werden.<sup>64)</sup> Zusätzlich geht die Steuerverwaltung möglichen Straftatbeständen konsequent nach, z.B. bei Berichtigungserklärungen gem. § 153 AO oder in Betriebsprüfungen.<sup>65)</sup> Zwar wird eine Steuerhinterziehung durch aktives Handeln (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) auf Grund der Bandbreite angemessener Verrechnungspreise i.d.R. schwer nachzuweisen sein.<sup>66)</sup> In Ausnahmefällen, v.a. in denen die angesetzten Verrechnungspreise offensichtlich betriebswirtschaftlicher Grundlagen entbehren, ist jedoch strafbewehrtes Handeln denkbar.

Stpfl. werden sich aber z.T. erst nach Abgabe der Steuererklärung der Unangemessenheit ihrer Verrech-

nungspreise bewusst, z.B. bei Erstellung der Verrechnungspreisdokumentation, obwohl die „richtigen“ Verrechnungspreise schon für die laufenden Verbuchungen der Geschäftsvorfälle hätten angesetzt werden sollen. Unterlässt er dann – wider besseres Wissen – auf Grund steuerlicher Überlegungen eine Anpassung bzw. berichtigt seine Erklärung nicht unverzüglich gem. § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO, liegt eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen vor (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO sowie Tz. 4.1 VerwGr-Verfahren).<sup>67)</sup> Zwar können strafrechtliche Konsequenzen durch eine strafbefreiende Selbstanzeige vermieden werden. Allerdings sind die durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz verschärften Anforderungen an eine Selbstanzeige zu beachten. So wird nunmehr eine Selbstanzeige bereits nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung ausgeschlossen (§ 371 Abs. 2 Nr. 1a AO).<sup>68)</sup> Daneben wird nach § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO eine Strafbefreiung ausgeschlossen, wenn die verkürzte Steuer je Steuerart und Besteuerungszeitraum den Betrag von 50 000 € übersteigt.<sup>69)</sup>

Vor allem Unternehmen mit steueroptimierenden Geschäftsmodellen sollten frühzeitig eine Verrechnungspreisdokumentation erstellen und jährlich analysieren, um möglichen straf- oder bußgeldrechtlichen Konsequenzen entgegenzuwirken.<sup>70)</sup> Schutz bietet eine Tax Compliance-Strategie allerdings nur, wenn die Ergebnisse dieser Dokumentation in der Praxis gelebt werden.<sup>71)</sup>

#### b) Vorteile eines tax compliant transfer pricing

Neben der Vermeidung von Risiken bietet eine zeitnahe und jährlich aktualisierte Verrechnungspreisdokumentation Vorteile.

Die Dokumentationsvorschriften zwingen das dokumentierende Unternehmen, sich intensiv mit den konzerninternen Transaktionen auseinanderzusetzen. Insbesondere der Fremdvergleichsgrundsatz stellt eine Verbindung zwischen der Verrechnungspreisanalyse zur wertorientierten und betriebswirtschaftlich rationalen Unternehmensführung her: Auf Grund der (zunächst steuerlich motivierten) Analyse der Wertschöpfungskette (§ 4 Nr. 3 b GAufzV sowie Tz. 3.4.2011.5.

56) Vgl. Schoppe, Compliance kompakt, 175.

57) Zum Bericht des Lenkungsausschusses „Aggressive Steuerplanung“ der Arbeitsgruppe Nr. 10 der OECD vgl. Pross/Czarkert, IStR 2011, 279-284.

58) Vgl. Ehlers, NWB 2012, 1536.

59) Vgl. Schoppe, Compliance kompakt, 176; Baumhoff/Puls, IStR 2010, 803 f.

60) Umfassend zum zeitlichen Aspekt von Verständigungsverfahren und Vorschlägen zur Beschleunigung vgl. Keerl, Internationale Verrechnungspreise in der globalisierten Wirtschaft – Die Bestimmung von Transferpreisen und das Verständigungsverfahren, 241-254.

61) Vgl. hierzu Seer, Tax Compliance und Außenprüfung in FS für M. Streck, 2011, 405 f.

62) Vgl. Besch/Stark in Hauschka, Corporate Compliance, 2 Aufl. 2010, § 34, Rz. 53.

63) Vgl. hierzu auch Geuenich/Kiesel, BB 2012, 158.

64) Vgl. Schoppe, Compliance kompakt, 176 m.V.a. das o.a. BGH-Urteil v. 2.12.2008.

65) Vgl. Geuenich/Kiesel, BB 2012, 162.

66) Vgl. Gotzens, Praxis Steuerstrafrecht 2006, 256.

67) Vgl. Kiesel/Theisen, IStR 2006, 286.

68) Vgl. Starck, ZRFC 2011, 164; Geuenich/Kiesel, BB 2012, 159.

69) Siehe aber auch § 398a AO.

70) Vgl. Kiesel/Theisen, IStR 2006, 288.

71) Vgl. Geuenich/Kiesel, BB 2012, 161; Kiesel/Theisen, IStR 2006, 287.

VerwGr-Verfahren) werden regelmäßig die Werttreiber im Unternehmen identifiziert und wichtige betriebswirtschaftliche Erkenntnisse für den Stpfl. erkannt. Zusätzlich können durch die Bestimmung von Routinefunktionen Outsourcing-Potentiale offengelegt werden.<sup>72)</sup>

Eine Verrechnungspreisanalyse zeigt zudem Gestaltungsmöglichkeiten für steueroptimierte Geschäftsmodelle auf (z.B. Prinzipalstrukturen oder Shared-Services-Center-Modelle). Demgegenüber führt eine Überbewertung der operativ-administrativen Komponente von Tax Compliance zur einer Vernachlässigung der Steuerplanung.<sup>73)</sup> Mitunter stehen die sich dann ergebenden Sachverhalte sowohl den Interessen der Steuerverwaltung als auch den des Unternehmens entgegen, wie z.B. bei Dauerverlusten inländischer Konzernvertriebsgesellschaften, die einerseits zur Verminderung des inländischen Besteuerungssubstrats und andererseits zu einer Erhöhung der Konzernsteuerquote führen.<sup>74)</sup>

Ferner kann ein frühzeitiger Beginn der Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation helfen, den Tax Compliance-Aufwand zu reduzieren. Durch Vereinheitlichung und Vereinfachung der Dokumentation kann ein möglichst hoher Standardisierungsgrad angestrebt werden, der den jährlich anfallenden Anpassungsbedarf auf ein Mindestmaß beschränkt. Dies kann z.B. durch eine Gruppenbildung oder mit dem Einsatz von Verrechnungspreisrichtlinien als partieller Dokumentationsersatz geschehen (§ 2 Abs. 3 Satz 2-6 GAufzV). Ferner können durch Implementierung eines controllingbasierten Verrechnungspreissystems die Kosten für die Angemessenheitsanalyse mitunter erheblich gesenkt werden, v.a. durch den reduzierten Einsatz kostenträchtiger Datenbankanalysen.<sup>75)</sup> Dabei steht es dem Stpfl. frei, ob er seine Aufzeichnungen schriftlich oder elektronisch erstellt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GAufzV).

Zudem beinhaltet proaktives Handeln die Möglichkeit streitbefangene Verrechnungspreisthemen bereits im Vorfeld zu erkennen und sich argumentativ auf eine (kanalisierte) Auseinandersetzung mit der jeweiligen Finanzbehörde vorzubereiten.<sup>76)</sup> So sollten, nicht nur, außergewöhnliche Geschäftsvorfälle zeitnah aufgezeichnet werden (§ 90 Abs. 3 Satz 3 AO). Im Falle einer Prüfung kann hierdurch eine schnelle und widerspruchsfreie Erläuterung dieser Geschäftsvorfälle gegeben und damit ein guter Eindruck vom Unternehmen vermittelt werden.

Als einen weiteren Vorteil lässt sich die Möglichkeit des Abschlusses eines Advance Pricing Agreements (APA), das als eine Vereinbarung zwischen einem oder mehreren Stpfl. und einer oder mehreren Steuerverwaltungen zu verstehen ist und seine Rechtsgrundlage in den Vorschriften der DBA über das Verständigungs- und Konsultationsverfahren hat, nennen.<sup>77)</sup> Hierdurch sollen verbindliche Vorwegauskünfte über Verrechnungspreisgestaltungen erreicht werden, um Verrechnungspreiskonflikte zwischen den Stpfl. und der Steuerverwaltung zu verhindern. Es ist nicht das Ziel, den korrekten Verrechnungspreis zu ermitteln; vielmehr soll sich vor Verwirklichung eines Sachverhaltes zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Staaten auf eine fremdvergleichskonforme Verrechnungspreismethode für die Bestimmung von den Verrechnungspreisen für bestimmte

Geschäftsvorfälle in einem bestimmten Zeitraum geeignet werden.<sup>78)</sup> Eine spätere Beanstandung seitens der Steuerverwaltung erfolgt nicht, wenn der Stpfl. sich an seine Zusage gehalten hat und die Gültigkeitsbedingungen eingehalten worden sind.<sup>79)</sup> Sie bieten dem Stpfl. daher eine erhöhte Rechts- und Planungssicherheit<sup>80)</sup> und können somit im Rahmen einer Tax Compliance-Strategie für die Steuerplanung eingesetzt werden.

Aus Sicht des Stpfl. bestehen dennoch auch Nachteile, die diesen von der Beantragung eines APA abhalten können. Unter anderem ist der Abschluss nicht garantiert, obwohl der Stpfl. alle relevanten Sachverhalte offenbaren muss. All diese Informationen können in einer etwaigen anschließenden Prüfung zu Gunsten als auch zu Ungunsten des Stpfl. verwendet werden. Darüber hinaus können APA-Verfahren, welche auf Antrag des Stpfl., der an das BZSt zu richten ist, eröffnet werden, eine relativ lange Verfahrensdauer einnehmen. Zudem erhebt das BZSt für die Bearbeitung eines APA-Antrages prinzipiell eine Gebühr i.H.v. 20 000 € (§ 178a AO), wodurch sich ein solcher Antrag erst bei Sachverhalten mit einem höheren steuerlichen Volumen lohnt und somit wohl auch prinzipiell Großkonzerne hiervon Gebrauch machen.<sup>81)</sup> Jedoch sollte auch bedacht werden, dass eine Gebührenreduktion möglich sein kann.

### c) Verrechnungspreissachverhalte in der Betriebsprüfungspraxis

Die Überprüfung von Verrechnungspreissachverhalten durch die Steuerverwaltung erfolgt vornehmlich im Rahmen einer Außenprüfung. Hieraus resultierende Dispute können sich bisweilen über Jahre erstrecken,<sup>82)</sup> woran aber beide Seiten kein Interesse haben können: Die Steuerverwaltung ist bestrebt, ihr vorhandenes Personal sowie die vorhandenen Sachmittel optimal einzusetzen (effiziente Ressourcenallokation), und an einem effizienten und zielgerichteten Prü-

72) Vgl. Vögele in Vögele, Verrechnungspreise, 3. Aufl. 2011, Kap. R, Rz. 32.

73) Vgl. Kälin/Stroth, ZRFC 2011, 103.

74) Vgl. zu dieser Problematik die BFH-Urteile v. 17.2.1993, I R 3/92, BStBl II 1993, 457 sowie v. 17.10.2001, I R 103/00, BStBl II 2004, 171.

75) Vgl. Brem/Tucha, DStR 2008, 2336 f.

76) Vgl. Besch/Stark in Hauschka, Corporate Compliance, 2. Aufl. 2010, § 34, Rz. 83 ff.

77) Vgl. Kramer, IStR 2007, 175; Seer, FR 2012, 1007.

78) Vgl. Tz. 2.2 und Tz. 2.4 Verwaltungsgrundsätze 1983, Tz. 3.4.2010 Verwaltungsgrundsätze Verfahren, Tz. 4.124 OECD-Leitlinien 1995, Tz. 3 der OECD-Leitlinien zur Durchführung von Advance Pricing Arrangements nach dem Verständigungsverfahren „MAP APA“; Kramer, IStR 2007, 175.

79) Vgl. Kramer, IStR 2007, 176 f.

80) Vgl. Wrappe/Milani/Joy, Strategic Finance 1999, 38 f.; Stempkowski, BB 2012, 2225.

81) Die Gebührenhöhe und die angeführten Nachteile könnten es daher mit sich bringen, dass APAs derzeit nicht stark beansprucht werden: Im Jahr 2010 (2009) erhielt das BZSt 28 (26) APA-Anträge und zum Ende des Jahres 2010 (2009) waren gerade einmal 12 (9) APAs in Kraft. Vgl. hierzu die Statistik des EU Joint Transfer Pricing Forum, abrufbar unter: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/forum/jtpf/2011/jtpf\\_013\\_rev1\\_back\\_2011.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf/2011/jtpf_013_rev1_back_2011.pdf).

82) „Although some tax administrations reported that they settle the majority of their transfer pricing cases within 12 months, most do not and the average elapsed time was around 540 days.“ OECD, 2012, 9.

fungungsverlauf interessiert.<sup>83)</sup> Aber auch der Stpfl. hat ein berechtigtes Interesse an einem zielgerichteten Prüfungsverlauf, um die Kosten einer solchen Prüfung möglichst gering zu halten und zu Planungs- und Rechtssicherheit zu gelangen.

Hierfür hat die Steuerverwaltung eine entsprechende fachliche Ausbildung der Betriebsprüfer vorzunehmen, ein konsequentes Projektmanagement umzusetzen, eine risikoorientierte Auswahl an konzerninternen Transaktionen zu treffen und frühzeitig in den Dialog mit dem Stpfl. bzw. dessen steuerlichen Berater einzutreten.<sup>84)</sup> Zugleich sind eine aktive Mitwirkung und die Bereithaltung von Unterlagen seitens der Stpfl. wünschenswert, wobei die Mitwirkung nur insoweit verlangt werden kann als sie notwendig, zumutbar, erfüllbar und verhältnismäßig ist.<sup>85)</sup>

Seitens der Stpfl. wird aber in diesem Zusammenhang dem Betriebsprüfer bisweilen eine zielorientierte Fokussierung auf mögliche Mehrergebnisse bzw. eine Belastung des Unternehmens durch überzogenes Auskunftersuchen vorgeworfen.<sup>86)</sup> Zudem wird unterstellt, dass Betriebsprüfungen zunehmend über Form- und Nachweisanforderungen als durch Auseinandersetzung mit dem eigentlichen Sachverhalt geführt werden.<sup>87)</sup> Seitens der Steuerverwaltung kommt es jedoch nicht auf den Umfang der Verrechnungspreisdokumentation an, sondern auf die Qualität der Dokumentation, um Sachverhalte beurteilen zu können. Die Bereitstellung von umfangreichen, aber dafür unübersichtlichen und nicht zielführenden Unterlagen kann als Verzögerungstaktik angesehen werden.<sup>88)</sup> Zugleich könnte die Steuerverwaltung bemüht sein, ihre Informationsanfragen auf das Wesentliche zu beschränken sowie klar und eindeutig zu formulieren, um ein überzogenes Auskunftersuchen verbunden mit der Einreichung zu umfangreicher Unterlagen zu vermeiden.

Aus diesen z.T. unterschiedlichen Wahrnehmungen heraus wird mitunter die Schlussfolgerung gezogen, dass eine freiwillige Annäherung im Rahmen der Betriebsprüfung zumindest aus Sicht des Stpfl. nicht ratsam erscheint.<sup>89)</sup> Jedoch generell einen Interessenkonflikt zwischen Steuerverwaltung und Stpfl. abzuweichen,<sup>90)</sup> der einer kooperativen Arbeitsteilung von Steuerverwaltung und Stpfl. in der Betriebsprüfung zuwider läuft, „blendet Zeit-, Unsicherheits- und Kostenfaktoren aus“.<sup>91)</sup> Ein konfrontativer Prüfungsansatz seitens des Stpfl., mag er bewusst als Verhandlungsstrategie angedacht sein, bietet – wie angeführt – nicht nur Vorteile.<sup>92)</sup>

Zudem kann die Finanzbehörde gem. § 146 Abs. 2b AO ein Verzögerungsgeld i.H.v. 2.500 € bis 250.000 € festsetzen, wenn der Stpfl. in der Betriebsprüfung seinen Mitwirkungspflichten gem. § 200 Abs. 1 AO,<sup>93)</sup> insbesondere bei der Aufklärung steuererhöhender Tatsachen, trotz wiederholter Aufforderung durch die Finanzbehörde nicht nachkommt.<sup>94)</sup> Überdies trägt der Stpfl. die Beweislast für steuermindernde Tatsachen, so dass die Finanzbehörde bei fehlender Mitwirkung diese unberücksichtigt lassen oder ggf. eine Schätzung gem. § 162 AO vornehmen kann.<sup>95)</sup> Es stellt sich daher – auch in Hinblick auf die für Verrechnungspreissachverhalte typischen Wertungs- und Bewertungsspielräume – die Frage, ob eine generelle Verweigerung

des Stpfl. zur Kooperation tatsächlich in seinem Interesse ist.

Auch praktische Erfahrungen sprechen gegen eine generelle Verweigerungshaltung des Stpfl. zur Mitwirkung. Denn v.a. bei Außenprüfungen mit Verrechnungspreisbezug besteht eine langjährige Einigungspraxis, in denen die meisten streitigen Fälle im Rahmen eines Kompromisses mit der Steuerverwaltung beigelegt werden. Dies liegt vornehmlich daran, dass der Sachverhalt und nicht die steuerrechtliche Konsequenz streitig ist.<sup>96)</sup> Es ist aber auch bekannt, dass es den einen richtigen Verrechnungspreis nicht gibt, was Verrechnungspreisangelegenheiten schwer justizierbar macht, wodurch Unternehmen und Steuerverwaltung praktisch zur Einigung gezwungen werden.<sup>97)</sup> Infolgedessen sollten diese Sachverhalte einvernehmlich spätestens in Schlussbesprechungen (§ 201 Abs. 1 AO) oder in finanzgerichtlichen Erörterungsterminen gelöst werden.<sup>98)</sup> Anders ist die Situation bei klaren Rechtsfragen einzuschätzen.<sup>99)</sup>

Auf der Gegenseite sollte der kooperierende Stpfl. von der Steuerverwaltung entsprechend deren Tax Compliance-Strategie einen Vertrauensvorschuss erhalten.<sup>100)</sup> Dieses Vertrauensvorschussprinzip bedeutet konkret, dass bei einer formell ordnungsgemäßen Dokumentation grundsätzlich von der Richtigkeit der Angaben ausgegangen werden könnte<sup>101)</sup> und sich die Finanzbehörde bei der Überprüfung der Verrechnungspreise einer Plausibilitätskontrolle, ergänzt durch die Vornahme von Stichproben, bedient. Eine Intensivprüfung

83) Vgl. OECD, 2012, 15, 20.

84) Vgl. OECD, 2012, 9, 39f.; Schmidtke/Bollermann, IWB 2012, 654.

85) Vgl. BFH v. 11.9.1996, VII B 176/94, BFH/NV 1997, 166; BFH v. 4.4.2005, VII B 305/04, BFH/NV 2005, 1226; Rüsken, in: Klein (Hrsg.) Kommentar Abgabenordnung, 11. Aufl. 2012, § 200 AO, Rz. 2.

86) Vgl. Schmidtke/Bollermann, IWB 2012, 655.

87) Vgl. Schoppe, Compliance kompakt, 170.

88) So Haubner, AO-StB 2010, 187 als Begründung zur Einführung des Verzögerungsgeldes gem. § 146 Abs. 2b AO. Vgl. OECD, 2012, 34.

89) Vgl. Schoppe, Compliance kompakt, 171.

90) So Streck, StBj. 2009/2010, 431.

91) Seer in FS für M. Streck, 2011, 406.

92) Siehe Abschn. 3.2.1 und 3.2.2.

93) Vgl. hierzu Rüsken in Klein (Hrsg.) Kommentar Abgabenordnung, 11. Aufl. 2012, § 200 AO, Rz. 1. Die Vorschrift konkretisiert die nach § 90 AO bestehende Mitwirkungspflicht im Rahmen einer Außenprüfung. Sie ist lex specialis zu den §§ 85 AO aufzufassen. Vgl. Intemann in Pahlke/König (Hrsg.) Kommentar Abgabenordnung, 2. Aufl. 2009, § 200 AO, Rz. 1.

94) Vgl. hierzu u.a. BFH v. 16.6.2011, IV B 120/10, BStBl II 2011, 855, Rz. 40.

95) Vgl. Haubner, StBp 2012, 314.

96) Vgl. Schmidtke/Bollermann, IWB 2012, 655.

97) Vgl. Gosch, StBp 2001, 361; Peters/Haverkamp, BB 2011, 1303.

98) Vgl. Wassermeyer, Internationale Verrechnungspreise zwischen Kapitalgesellschaften, 123-135, der jedoch grundsätzlich Verrechnungspreissfälle für justizierbar hält. Vgl. auch Drüen, FR 2011, 107 f.

99) Vgl. Schmidtke/Bollermann, IWB 2012, 655.

100) Vgl. Seer, SteuerStud 2010, 372; Seer in FS für M. Streck, 2011, 408 f.; Nagel/Waza, DStZ 2008, 323. Dieser Vertrauensvorschuss soll jedoch nur den steuerlich vertretenen Stpfl. zugutekommen, da die Berufsqualifikation von Steuerberatern erst einen solchen Vertrauensvorschuss für die Richtigkeit der getätigten Angaben rechtfertigt. Vgl. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 85 AO, Rz. 22.

101) Vgl. Seer, NWB 2012, 351; Seer, FR 2002, 383.

bzw. weitergehende Ermittlungspflicht soll beim kooperativen Steuervollzug erst dann vorgenommen werden bzw. gegeben sein, wenn sich die Angaben nach Durchführung der Plausibilitätskontrolle als unschlüssig erweisen oder den behördlichen Erfahrungen widersprechen.<sup>102)</sup> Diese – entsprechend dem Compliance-Faktor – abgestufte Aufklärungsintensität ist mit dem Untersuchungsgrundsatz gem. § 88 AO vereinbar, da sich die Intensität der Sachaufklärung vorrangig an dem Kontrollbedürfnis, nicht jedoch am steuerlichen Mehrergebnis zu orientieren hat.<sup>103)</sup>

Abschließend ist festzuhalten, dass die Beziehung zwischen dem Stpfl. bzw. dessen steuerlichen Berater und der Steuerverwaltung und mithin auch der Prüfungsverlauf insbesondere geprägt werden von dem Miteinander, der Kommunikation untereinander, der Bereitstellung von qualitativ guten Informationen, fachlicher Expertise sowie einem auf beiden Seiten gut koordinierten und abgestimmten Prüfungsverlauf.<sup>104)</sup> Vor allem die Kommunikation zwischen den beteiligten Parteien ist von entscheidender Bedeutung. Das gegenseitige Verständnis von komplexen Sachverhalten und Analysen wird durch (frühe und rechtzeitige) persönliche Gespräche gefördert, wohingegen schriftliche Anfragen und Stellungnahme weniger zielführend sind.<sup>105)</sup>

#### IV. Fazit

Trotz eines natürlichen Interessengegensatzes und unterschiedlich verstandener Tax Compliance-Strategien

führen kooperative Strategien und somit die Umsetzung verschieden verstandener Tax Compliance-Strategien zu einer Win-Win-Situation für die Steuerverwaltung und die Stpfl. bei Verrechnungspreissachverhalten: Eine für beide Beteiligte effiziente Verrechnungspreisprüfung ist nur im Kooperationswege möglich.<sup>106)</sup> Untersuchungsgrundsatz und Mitwirkungspflichten stehen sich nicht diametral gegenüber. Sie ergänzen sich vielmehr. Dem „Wunsch nach einer einvernehmlichen, und vor allen Dingen zeitnahen und zukunftsorientierten Lösung von Verrechnungspreiskonflikten“<sup>107)</sup> kann somit aktiv und konstruktiv begegnet werden. Gleichwohl schließt eine Kooperation nicht von vornherein jeden Rechtsstreit aus. Vielmehr müssen sich die Beteiligten gerade auch der Grenzen einer Kooperation bewusst sein und diese dem Gegenüber offen kommunizieren. In strittigen Fällen zeichnet sich das Kooperationsprinzip dann jedoch dadurch aus, dass der Rechtsstreit sachorientiert und kanalisiert erfolgt.<sup>108)</sup>

102) Vgl. Seer, SteuerStud 2010, 372f. Vgl. auch BFH v. 7.7.2004, XI R 10/03, BFH/NV 2004, 1433.

103) Vgl. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 88 AO, Rz. 12.

104) Vgl. OECD, 2012, 43; Besch/Stark in Hauschka, Corporate Compliance, 2. Aufl. 2010, § 34, Rz. 56.

105) Vgl. OECD, 2012, 33, 43. So legt z.B. die südafrikanische Steuerverwaltung SARS mehr Wert darauf, mit dem Steuerpflichtig im persönlichen Dialog bestehende Schwierigkeiten zu lösen. Vgl. OECD, 2012, 44.

106) Vgl. OECD, 2012, 42; Seer in FS für M. Streck, 2011, 406; Baumhoff/Puls, IStR 2010, 803.

107) Baumhoff/Puls, IStR 2010, 803.

108) Vgl. Drüen, FR 2011, 113.

## DStZ-Praxisfall

### Die Aufgabe der „reinen“ Trennungstheorie

#### Darstellung der praktischen Folgeprobleme anhand von Beispielfällen

Dr. Bertram D o r n h e i m , LL.M.<sup>\*)</sup>

*Unter welchen Voraussetzungen werden bei einer teilentgeltlichen Übertragung die stillen Reserven eines Wirtschaftsgutes besteuert? Diese Frage wird im Einkommensteuerrecht je nach methodischem Ansatz höchst unterschiedlich beantwortet. Bisher ging die vorherrschende Auffassung davon aus, dass die „reine“ Trennungstheorie gilt. Danach führen teilentgeltliche Vorgänge stets zu einer anteiligen Aufdeckung der stillen Reserven im Verhältnis des Entgelts zum Verkehrswert des Wirtschaftsgutes. Dem ist der IV. Senat des BFH bei der Übertragung von Betriebsvermögen überraschend entgegengetreten.*

#### I. Einführung

Bereits mit Urteil vom 21.6.2012 hatte der IV. Senat des BFH die „reine“ Trennungstheorie beim Transfer von Einzelwirtschaftsgütern aufgegeben.<sup>1)</sup> Damals allerdings noch fast unbemerkt, denn die Rechtsprechungsänderung wurde im entschiedenen Fall durch eine vollrealisierende Entnahme überlagert. Die neue Linie trat dagegen im BFH-Urteil vom 19.9.2012 mangels gleichzeitiger Entnahme deutlicher hervor.<sup>2)</sup> Danach führt die teilentgeltliche Übertragung eines Wirt-

schaftsgutes nicht zur Realisierung eines Gewinns, wenn das Entgelt den Buchwert nicht übersteigt. Der

\*) Der Verfasser ist Referent im Einkommensteuerreferat des Ministeriums für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg. Der Beitrag wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

1) BFH v. 21.6.2012, IV R 1/08, BFHE 237, 503 = BFH/NV 2012, 1536 = DStR 2012, 1500 = FR 2012, 1079.

2) BFH v. 19.9.2012, IV R 11/12, BFH/NV 2012, 1880 = DStR 2012, 2051.