

B & P Special

Dokumentationspflichten zu steuerlichen Verrechnungspreisen und die Bildung von Rückstellungen hierfür

01/2013

I. Pflichtrückstellungen im Wandel

Die Diskussion über die Bildung von Pflichtrückstellungen ist auch nach der BFH-Entscheidung zur Rückstellung für die Kosten künftiger Betriebsprüfungen vom 06.08.2012 (vgl. unser Special aus 11/2012) weiterhin im Fluss. So wird nunmehr die Bildung von Rückstellungen für Pflichten zur steuerlichen Verrechnungspreisdokumentation diskutiert. Die Vorlage von Verrechnungspreisdokumentationen für Auslandsbeziehungen des Steuerpflichtigen mit nahestehenden Personen/Unternehmen wird in den letzten Jahren mehr und mehr durch die Finanzverwaltung von den Steuerpflichtigen eingefordert und stellt bei einigen steuerlichen Betriebsprüfungen mittlerweile sogar den Schwerpunkt der Prüfung dar. Insoweit soll dieses Special neben einer kurzen Darstellung der vom Steuerpflichtigen zu erfüllenden Dokumentationspflichten auch die Voraussetzungen und Auswirkungen auf eine mögliche Rückstellungsbildung für Verrechnungspreisdokumentationen beleuchten. Diese ist in vielen Fällen handelsrechtlich notwendigerweise vorzunehmen und wirkt sich zudem steuerlich positiv aus.

II. Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise

Steuerpflichtige müssen seit 2003 ihre grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen und Unternehmen wie z.B. Tochter-, Mutter- oder Schwestergesellschaften bei Beteiligungen über 25% für Verrechnungszwecke besonders aufzeichnen und dokumentieren (§ 1 AStG i.V.m. § 90 Abs. 3 AO und die sog. Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung). Die Finanzverwaltung soll durch diese Verrechnungspreisdokumentationen in die Lage versetzt werden, die steuerliche Angemessenheit der Preisvereinbarungen zwischen den nahestehenden Unternehmen zu überprüfen und vermuteten Gewinnverschiebungen ins Ausland entgegenzuwirken. Die Verletzung der Pflicht zur zeitnahen Erstellung ordnungsgemäßer Verrechnungspreisdokumentationen kann zu erheblichen Nachteilen wie Gewinnerschätzungen und Strafzuschlägen führen. Vor dem Hintergrund dieser möglichen Sanktionen für eine nicht ordnungsgemäße Dokumentation ist die Bildung handelsrechtlicher Pflichtrückstellungen für die Erfüllung von Verrechnungspreisdokumentationen han-



delsrechtlich und steuerrechtlich in vielen Fällen notwendig, wird aber seitens der Finanzverwaltung teilweise kritisch gesehen.

III. Die Pflichten im Einzelnen und ihre Auswirkungen auf die Rückstellungsbildung

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzverwaltung ist bei öffentlich-rechtlich begründeten Verpflichtungen die Rückstellungsbildung davon abhängig, dass die Verpflichtung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich begründet wurde. Hierzu muss eine hinreichende Konkretisierung der sanktionsbewährten Verpflichtung möglich sein. Diese Konkretisierung ist hinsichtlich der Dokumentationspflicht für Verrechnungspreise im Regelfall gegeben:

1. Die Pflicht zur Verrechnungspreisdokumentation ist inhaltlich bestimmt, da die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung das erforderliche Handeln des Steuerpflichtigen einschließlich der durchzuführenden Maßnahmen genau umschreibt, ohne dass es hierzu noch eines weiteren Verwaltungshandelns in Gestalt von Vorlageverlangen im Rahmen einer Betriebsprüfung bedarf.

Entscheidend ist zunächst, ob der Steuerpflichtige tatsächlich laufenden Geschäftsverkehr mit nahestehenden Personen/Unternehmen im Ausland unterhält. Dies können beispielsweise grenzüberschreitende Darlehensbeziehungen mit

Schwester-, Mutter- oder Tochtergesellschaften sein, aber auch Handelsbeziehungen oder Dienstleistungstätigkeiten. Liegen solche Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen/Unternehmen vor, so ist für diese jeweils eine gesonderte Verrechnungspreisdokumentation anzufertigen.

In den Dokumentationen muss der Steuerpflichtige in einem ersten Schritt – der sog. Sachverhaltsdokumentation – Angaben zu der konkreten Geschäftsbeziehung machen. Hierbei sind Aufzeichnungen über die Art, den Umfang und die Abwicklung sowie über die wirtschaftlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen der Geschäftsbeziehung erforderlich. Weiterhin sind die Markt- und Wettbewerbsverhältnisse darzustellen, die für die Tätigkeit des Steuerpflichtigen und die vereinbarten Bedingungen von Bedeutung sind. In einem zweiten Schritt – der sog. Angemessenheitsdokumentation – muss der Steuerpflichtige darlegen, dass der vereinbarte Preis angemessen ist, d.h. keine unangemessene Gewinnverschiebung ins Ausland bezweckt wurde. Die Aufzeichnungen müssen das „ernsthafte Bemühen“ des Steuerpflichtigen belegen, seine Geschäftsbeziehung zu nahestehenden Personen unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes – d.h. wie unter fremden Dritten - zu gestalten. Hierzu hat der Steuerpflichtige die konkreten Geschäftsvorfälle mit Geschäftsbeziehungen zu bzw. unter fremden Dritten zu vergleichen.



Eine ordnungsgemäße Verrechnungspreisdokumentation, die einer Betriebsprüfung Stand halten kann, erfordert umfangreiche Angaben zu den jeweiligen Geschäftsvorfällen und eine sachgerechte Angemessenheitsanalyse. Die Darstellung sämtlicher von der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung in Einzelfällen konkretisierter Anforderungen würde den Rahmen dieses Specials jedoch bei Weitem überschreiten. Wir haben hierzu eigene **Musterdokumentationen und Formulare** für die Sachverhalts- und Angemessenheitsdokumentation entwickelt, deren Verwendung unseren Mandanten die Erstellung ordnungsgemäßer Verrechnungspreisdokumentationen ermöglicht.

2. Die für die Bildung einer Pflichtrückstellung notwendige hinreichende Bestimmung der Verpflichtung in zeitlicher Hinsicht ist auch bei der Verpflichtung zur Verrechnungspreisdokumentation gegeben.

Die Erfüllung der Verpflichtung zur Anfertigung von Verrechnungspreisdokumentationen ist nicht in das Belieben des Steuerpflichtigen gestellt. Dabei ist zwischen gewöhnlichen und außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen zu unterscheiden. Der Steuerpflichtige muss bei gewöhnlichen Geschäftsvorfällen die Verrechnungspreisdokumentationen bei Aufforderung der Betriebsprüfung binnen 60 Tage vorlegen können. Unsere Erfahrungen haben dabei gezeigt, dass viele Unternehmen den Arbeitsaufwand für die Erstellung ei-

ner ordnungsgemäßen Verrechnungspreisdokumentation unterschätzen und es teilweise im Einzelfall unmöglich ist, ordnungsgemäße Dokumentationen über den Prüfungszeitraum von drei bis vier Jahren innerhalb von 60 Tagen zu erstellen. Dies gilt auch deswegen, da mit fortschreitender Zeit es schwieriger wird, an die geeigneten, zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles geltenden Daten und Informationen zu gelangen.

Strengere zeitliche Vorgaben bestehen bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen. Diese sind zeitnah, d.h. innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem sich der Geschäftsvorfall ereignet hat, zu dokumentieren und der Betriebsprüfung auf Verlangen innerhalb von 30 Tagen vorzulegen.

Da es in der Praxis zudem nicht klar ist, wann genau ein außergewöhnlicher Geschäftsvorfall nach Auffassung der Finanzverwaltung vorliegt, sollte zur Vermeidung von Diskussionen und Sanktionen jeglicher Geschäftsvorfall zeitnah – d.h. wie ein außergewöhnlicher Geschäftsvorfall – dokumentiert werden. Daher besteht auch für „gewöhnliche“ Geschäftsvorfälle eine faktische Verpflichtung zur zeitnahen Dokumentationen, die ebenfalls die Bildung der Verbindlichkeitsrückstellung für die Verrechnungspreisdokumentation rechtfertigt.

Hinzu kommt, dass der BFH die zeitliche Bestimmtheit neuerdings nicht mehr als Voraussetzung für die Konkretisierung



öffentlich-rechtlich begründeter Verpflichtungen versteht, sondern lediglich als Indiz für die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme, so dass auch insoweit für gewöhnliche Geschäftsvorfälle die zeitlichen Voraussetzungen für eine Rückstellungsbildung gegeben ist.

3. Schließlich wird die Verpflichtung zur Verrechnungspreisdokumentation auch durch Sanktionen abgesichert, so dass auch diese Voraussetzung für eine handelsrechtliche und steuerrechtliche Pflichtrückstellung gegeben ist. Diese Voraussetzung wird für steuerbilanzielle Zwecke für notwendig gehalten, um die Verbindlichkeitsrückstellung von unzulässigen Aufwandsrückstellungen abzugrenzen. Die Erfüllung der Dokumentationspflichten ist umfassend gesetzlich sanktioniert. Hierzu gehören zunächst die allgemeinen Sanktionsinstrumentarien der Finanzverwaltung, wie z.B. die Nichtberücksichtigung von Schulden und Ausgaben, den Einsatz von Zwangsmitteln und die Nichtberücksichtigung von Erklärungen und Beweismitteln im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren. Speziell für die Nichterfüllung der Dokumentationspflichten drohen dem Steuerpflichtigen eine umfassende Beweislastumkehr, Schätzungen, die Festsetzung von Strafzuschlägen und das sog. Verzögerungsgeld. Die aktuelle Betriebsprüfungspraxis zeigt, dass die Finanzverwaltung von diesen Sanktionsmöglichkeiten für Verrechnungspreisdokumentationen tatsächlich Gebrauch macht. Da Verrechnungspreise und ihre Dokumentation

vermehrt im Fokus der Betriebsprüfungen stehen, ist zu erwarten, dass sich dieser Trend fortsetzen wird.

4. Die Rückstellungsbildung ist handels- und steuerrechtlich auch deshalb geboten, weil nicht nur das Bestehen bzw. die Entstehung der Verpflichtung, sondern auch die Inanspruchnahme aus dieser Verpflichtung zum Bilanzstichtag – zumindest bei Groß- und mittelständischen Betrieben – hinreichend wahrscheinlich ist. Das heißt, es sprechen in diesen Fällen mehr Gründe für als gegen eine Inanspruchnahme. Für die Verrechnungspreisdokumentation gilt, dass diese im Rahmen einer Außenprüfung auf Anforderung vorzulegen ist. Daher ist im Hinblick auf die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme jedenfalls bei ergangener Prüfungsanordnung vor dem Bilanzstichtag davon auszugehen, dass die Verrechnungspreisdokumentation über sämtliche grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen erfahrungsgemäß auch angefordert wird. In der Praxis wird nahezu jedes größere Unternehmen mit grenzüberschreitenden Lieferungs- und Leistungsaustausch einer umfangreichen Vorlageaufforderung begegnen. Bei noch nicht geprüften Veranlagungszeiträumen ist stets davon auszugehen, dass eine Prüfungsanordnung auch tatsächlich ergeht und deshalb zum Bilanzstichtag eine überwiegende Wahrscheinlichkeit für Vorlageverlangen besteht. Dies gilt jedenfalls bei Einstufung als Großbetrieb im Sinne von § 4 Abs. 2 BPO (vgl.



unser Special - Rückstellung wegen zukünftiger Betriebsprüfungen bei Großbetrieben, Nr. 216-11/2012), weil für Großbetriebe die Anschlussprüfung der von der Finanzverwaltung vorgesehene Regelfall ist.

Für andere Unternehmen kann die überwiegende Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme lediglich auf der Grundlage von Erfahrungswerten aus vorangegangenen Betriebsprüfungen oder aus anderen konkreten Hinweisen für ein Vorlageverlangen geschlossen werden und grundsätzlich nur bei Bejahung der überwiegenden Wahrscheinlichkeit die Rückstellungsbildung vorgenommen werden.

IV. Zur Höhe der Rückstellung

Die Rückstellung ist als Sachleistungsverpflichtung mit den Einzelkosten und angemessenen Teilen der Gemeinkosten zu bewerten. Demnach sind insbesondere Beratungsaufwendungen, aber auch interne Aufwendungen des Steuerpflichtigen zur Beschaffung notwendiger Informationen und Unterlagen in die Bildung der Rückstellung einzubeziehen. Sofern ernsthaft davon auszugehen ist, dass der Steuerpflichtige nur für eine begrenzte Anzahl von Geschäftsvorfällen eine Verrechnungspreisdokumentation zu erstellen hat, hat er diesen für ihn positiven Umstand im Rahmen der Bewertung zu berücksichtigen. Insbesondere für die notwendige Dokumentation der Angemessenheit der gewählten Verrechnungspreise sind Finanz-

daten bzw. Preise anderer Steuerpflichtiger für ähnliche Geschäftsvorfälle in Fremdvergleichsanalysen aus Datenbanken oder weiteren Geschäftsbeziehungen des Steuerpflichtigen zu fremden Dritten zu ermitteln, so dass hier teilweise umfangreiche Prüfungen notwendig sind.

Grundsätzlich sind in jedem Jahr vollständige Dokumentationen für die Geschäftsvorfälle des entsprechenden Vorjahres zu erstellen. Die Rückstellung ist für den Zeitpunkt zu bilden, zu dem sie wirtschaftlich verursacht oder rechtlich entstanden ist. Die vorliegend relevante überwiegende Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus den Dokumentationspflichten, die untrennbar mit ihrer zeitlichen Bestimmtheit verbunden ist, rechtfertigt die Annahme, dass die Rückstellung jeweils für das Jahr zu bilden ist, in dem der zu dokumentierende Geschäftsvorfall entstanden ist. Eine steuerrechtlich gebotene Abzinsung mit 5,5% kann dann grundsätzlich unterbleiben, weil die Erfüllung der Sachleistungsverpflichtung innerhalb von weniger als 12 Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres, in dem der Geschäftsvorfall entstanden ist, zu erfolgen hat.

Die Rückstellung muss aufgelöst werden, wenn der Grund für deren Bildung entfallen ist, das heißt, wenn nicht mehr mit einer Anforderung der Vorlage der Dokumentation zu rechnen ist. Im Übrigen ist der tatsächliche Aufwand für die Erstellung der Verrechnungspreisdokumentation im



Folgejahr mit der Rückstellung zu verrechnen.

V. Ergebnis

Die Anfertigung steuerlicher Dokumentationen für Geschäftsvorfälle mit nahestehenden Personen/Unternehmen im Ausland ist seit 2003 gesetzliche Pflicht und wird vermehrt von der Finanzverwaltung im Rahmen einer Außenprüfung angefordert. Die Anforderung derartiger Dokumentationen im Vorfeld der Betriebsprüfung überrascht viele Steuerpflichtige, die dann mit Hochdruck vergangene Sachverhalte dokumentieren und die Angemessenheit des gewählten Verrechnungspreises mit Vergleichswerten beweisen müssen.

Rückstellungen für die Verpflichtung zur

Erstellung von derartigen Verrechnungspreisdokumentationen sind handelsrechtlich in einer Vielzahl von Fällen geboten, insbesondere bei steuerpflichtigen Großbetrieben, die einer Anschlussprüfung unterliegen. Auch wenn die Bildung von Rückstellungen für Verrechnungspreisdokumentationen - wie auch die Verpflichtung zur Erstellung dieser Dokumentation - in der Praxis kaum geläufig ist und noch nicht durch höchstrichterliche Rechtsprechung bestätigt wurde, ist die Bildung derartiger Rückstellungen bei allen Steuerpflichtigen zu prüfen und i.d.R. handelsrechtlich und steuerrechtlich geboten.

In diesem Zusammenhang ist auch die Beachtung der Pflicht zur Erstellung jährlicher Dokumentationsnachweise für gewöhnliche und außergewöhnliche Geschäftsvorfälle mit ausländischen Mutter-, Tochter- und Schwestergesellschaften sowie sonstigen nahestehenden Personen des Steuerpflichtigen zu prüfen, um bei tatsächlichen Vorlageverlangen der Finanzverwaltung gewappnet zu sein. Hierzu dürfen wir Ihnen gerne behilflich sein.

Information:

Der Inhalt dieser Information wurde nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt. Mit Rücksicht auf die Komplexität der angesprochenen Themen und den ständigen Wandel der Rechtsmaterie bitten wir um Verständnis, wenn wir unsere Haftung und Gewährleistung auf Beratungen in individuellen Einzelaufträgen nach Maßgabe unserer Auftragsbedingungen beschränken und sie i. Ü., d. h. für diese Informationen ausschließen.

