

**15.08.03****Fz - Wi****Verordnung****des Bundesministeriums der Finanzen**

---

**Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung - GAaufzV)****A. Problem und Ziel**

Mit dem neuen § 90 Abs. 3 der AO ist durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 16. Mai 2003, BGBl I S. 660, erstmalig eine Regelung geschaffen worden, die bestimmte Steuerpflichtige verpflichtet, für den Bereich der Verrechnungspreise insbesondere bei international verbundenen Konzernen Aufzeichnungen zu schaffen und vorzulegen, aus denen ersichtlich ist, welcher Sachverhalt im Einzelnen verwirklicht worden ist und ob und inwieweit dabei der international anerkannte Grundsatz des Fremdverhaltens beachtet wurde („Dokumentation“).

Die gesetzliche Regelung der Aufzeichnungspflichten im Sinne des § 90 Abs. 3 AO soll vor allem die Möglichkeit der Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen (Verrechnungspreisprüfung) durch die Finanzverwaltung im Rahmen einer Außenprüfung sichern. Sie ist erforderlich, da die bestehenden Vorschriften über die erhöhten Mitwirkungspflichten und die Beweisvorsorgepflicht der Beteiligten bei der Aufklärung von Sachverhalten mit Auslandsbezug (§ 90 Abs. 2 AO) eine Pflicht zur Erstellung von Aufzeichnungen für die Prüfung von Verrechnungspreisen nicht mit hinreichender Klarheit ergeben.

Mit § 90 Abs. 3 AO folgt die Bundesrepublik Deutschland den internationalen Entwicklungen. Seit der Veröffentlichung der Empfehlungen der OECD in dem Bericht „Verrechnungspreise und multinationale Unternehmen“ im Jahre 1995 hat die Mehrzahl der OECD-Mitgliedstaaten gesetzliche Dokumentationspflichten geschaffen, die Strafbzuschläge von bis zu 40 % der aus einer Verrechnungspreiskorrektur folgenden Mehrsteuern vorsehen. Deutschland war eines der wenigen Industrieländer, die noch nicht über solche Bestimmungen verfügt.

**B. Lösung**

§ 90 Abs. 3 Satz 5 AO enthält die Ermächtigung zur Schaffung einer Rechtsverordnung. Die Rechtsverordnung soll Art, Inhalt und Umfang der neuen Dokumentationspflichten näher bestimmen. Dazu gehören auch Bestimmungen darüber, unter welchen Voraussetzungen,

Aufzeichnungen als „zeitnah“, d.h. in zeitlichem Zusammenhang zu dem betreffenden Geschäftsvorfall, erstellt anzusehen sind. Die Regelungen sind aus Gründen der Rechtssicherheit und der einheitlichen Rechtsanwendung erforderlich, weil die Nichterfüllung der Aufzeichnungspflichten eine besondere Schätzungsbefugnis der Finanzbehörden auslöst und zur Festsetzung erheblichen Steuerzuschlägen führen kann (vgl. den geänderten § 162 AO).

### **C. Alternativen**

Keine

### **D. Finanzielle Auswirkungen**

#### 1. Haushaltsausgaben ohne Vollzugaufwand

Für die öffentlichen Haushalte ergeben sich die zum Steuervergünstigungsabbaugesetz aufgezeigten Auswirkungen der Änderung des § 90 AO. Aus der Anwendung der Rechtsverordnung ergeben sich keine darüber hinausgehenden direkten Auswirkungen.

#### 2. Vollzugaufwand

Kein nennenswerter Vollzugaufwand

### **E. Sonstige Kosten**

Keine

**15.08.03**

**Fz - Wi**

## **Verordnung**

**des Bundesministeriums der Finanzen**

---

### **Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung - GAufzV)**

Der Chef des Bundeskanzleramtes

Berlin, den 15. August 2003

An den  
Präsidenten des Bundesrates  
Herrn Ministerpräsidenten  
Prof. Dr. Wolfgang Böhmer

Sehr geehrter Herr Präsident,

hiermit übersende ich die von dem Bundesministerium der Finanzen zu erlassende

Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen  
im Sinne des § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung  
(Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung – GAufzV)

mit Begründung und Vorblatt.

Ich bitte, die Zustimmung des Bundesrates aufgrund des Artikels 80 Absatz 2  
des Grundgesetzes herbeizuführen.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Frank-Walter Steinmeier



**Verordnung**  
**zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des**  
**§ 90 Abs. 3 der Abgabenordnung**  
**(Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung – GAufzV)**  
Vom ... 2003

Auf Grund des § 90 Abs. 3 Satz 5 der Abgabenordnung vom 16. März 1976 (BGBl. I S. 613), der durch Artikel 9 Nr. 3 des Gesetzes vom 16. Mai 2003 (BGBl. I S. 660) eingefügt worden ist, verordnet das Bundesministerium der Finanzen:

**§ 1**

**Grundsätze der Aufzeichnungspflicht**

(1) Aus den nach § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung zu erstellenden Aufzeichnungen muss ersichtlich sein, welchen Sachverhalt der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Geschäftsbeziehungen im Sinne des § 1 Abs. 4 des Außensteuergesetzes mit nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes verwirklicht hat und ob und inwieweit er diesen Geschäftsbeziehungen Bedingungen einschließlich von Preisen zu Grunde gelegt hat, die erkennen lassen, dass er den Grundsatz des Fremdverhaltens (Fremdvergleichsgrundsatz) beachtet hat (Aufzeichnungen). Die Aufzeichnungen müssen das ernsthafte Bemühen des Steuerpflichtigen belegen, seine Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu gestalten. Die Aufzeichnungspflicht bezieht sich auch auf Geschäftsbeziehungen, die keinen Leistungsaustausch zum Gegenstand haben, wie Vereinbarungen über Arbeitnehmerentsendungen und Poolvereinbarungen (zum Beispiel Umlageverträge). Aufzeichnungen, die im Wesentlichen unverwertbar sind (§ 162 Abs. 3 und 4 der Abgabenordnung), sind als nicht erstellt zu behandeln.

(2) Soweit nach Absatz 1 in Verbindung mit § 90 Abs. 3 Satz 1 der Abgabenordnung aufzuzeichnen ist, welcher Sachverhalt verwirklicht wurde, sind Aufzeichnungen über die Art, den Umfang und die Abwicklung sowie über die wirtschaftlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen der Geschäftsbeziehungen erforderlich.

(3) Soweit nach Absatz 1 in Verbindung mit § 90 Abs. 3 Satz 2 Abgabenordnung aufzuzeichnen ist, ob und inwieweit der Steuerpflichtige bei seinen Geschäftsbeziehungen den Fremdvergleichsgrundsatz im Sinne des Absatzes 1 beachtet hat, sind die Markt- und Wettbewerbsverhältnisse darzustellen, die für die Tätigkeiten des Steuerpflichtigen und die vereinbarten Bedingungen von Bedeutung sind. Der Steuerpflichtige hat für seine Aufzeichnungen entsprechend der von ihm gewählten Methode Vergleichsdaten heranzuziehen, soweit solche Daten im Zeitpunkt der Vereinbarung der Geschäftsbeziehung bei ihm oder bei ihm nahestehenden Personen vorhanden sind oder soweit er sich diese mit zumutbarem Aufwand aus ihm frei zugänglichen Quellen beschaffen kann. Zu den zu verwendenden

und erforderlichenfalls für die Erstellung der Aufzeichnungen zu beschaffenden Informationen gehören insbesondere Daten aus vergleichbaren Geschäften zwischen fremden Dritten sowie aus vergleichbaren Geschäften, die der Steuerpflichtige oder eine ihm nahestehende Person mit fremden Dritten abgeschlossen hat, zum Beispiel Preise und Geschäftsbedingungen, Kostenaufteilungen, Gewinnaufschläge, Bruttospannen, Nettospannen, Gewinnaufteilungen. 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.

## § 2

### Art, Inhalt und Umfang der Aufzeichnungen

- (1) Aufzeichnungen können schriftlich oder elektronisch erstellt werden. Sie sind in sachgerechter Ordnung zu führen und aufzubewahren. Die Aufzeichnungen müssen es einem sachverständigen Dritten ermöglichen, innerhalb einer angemessenen Frist festzustellen, welche Sachverhalte der Steuerpflichtige im Zusammenhang mit seinen Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen verwirklicht hat und ob und inwieweit er dabei den Fremdvergleichsgrundsatz beachtet hat.
- (2) Art, Inhalt und Umfang der zu erstellenden Aufzeichnungen bestimmen sich nach den Umständen des Einzelfalles, insbesondere nach der vom Steuerpflichtigen angewandten Verrechnungspreismethode. Der Steuerpflichtige hat aufzuzeichnen, weshalb er die angewandte Methode hinsichtlich der Art seiner Geschäfte und der sonstigen Verhältnisse für geeignet hält. Er ist nicht verpflichtet, Aufzeichnungen für mehr als eine geeignete Methode zu erstellen.
- (3) Aufzeichnungen sind grundsätzlich geschäftsvorfallbezogen zu erstellen. Geschäftsvorfälle, die gemessen an Funktionen und Risiken wirtschaftlich vergleichbar sind, können für die Erstellung von Aufzeichnungen zu Gruppen zusammengefasst werden, wenn die Gruppenbildung nach vorher festgelegten und nachvollziehbaren Regeln vorgenommen wurde und wenn die Geschäftsvorfälle gleichartig oder gleichwertig sind oder die Zusammenfassung auch bei Geschäften zwischen fremden Dritten üblich ist. 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. Werden Aufzeichnungen für Gruppen von Geschäftsvorfällen erstellt, sind die Regeln für deren Abwicklung und die Kriterien für die Gruppenbildung darzustellen. Bestehen für eine Gruppe verbundener Unternehmen dem Fremdvergleichsgrundsatz genügende innerbetriebliche Verrechnungspreisrichtlinien, die für die einzelnen Unternehmen eine oder mehrere geeignete Methoden vorgeben, können die Richtlinien als Bestandteil der Aufzeichnungen verwendet werden. Soweit solche Richtlinien die Preisermittlung regeln und tatsächlich befolgt werden, kann auf geschäftsvorfallbezogene Einzelaufzeichnungen verzichtet werden.
- (4) 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 der Finanzbehörde die Prüfung ermögli-

chen, ob und ab welchem Zeitpunkt fremde Dritte eine Anpassung der Geschäftsbedingungen vereinbart hätten. Dies gilt insbesondere, wenn in einem Geschäftsbereich steuerliche Verluste erkennbar werden, die ein fremder Dritter nicht hingenommen hätte, oder wenn Preisanpassungen zu Lasten des Steuerpflichtigen vorgenommen werden.

(5) Aufzeichnungen sind grundsätzlich in deutscher Sprache zu erstellen. Die Finanzbehörde kann auf Antrag des Steuerpflichtigen Ausnahmen hiervon zulassen. Der Antrag kann vor der Anfertigung der Aufzeichnungen gestellt werden, er ist aber spätestens unverzüglich nach Anforderung der Aufzeichnungen durch die Finanzbehörde zu stellen. Erforderliche Übersetzungen von Verträgen und ähnlichen Dokumenten im Sinne der §§ 4 und 5 gehören zu den Aufzeichnungen. § 87 Abs. 2 der Abgabenordnung bleibt unberührt.

### § 3

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

(1) Aufzeichnungen über außergewöhnliche Geschäftsvorfälle im Sinne des § 90 Abs. 3 Satz 3 der Abgabenordnung sind zeitnah erstellt, wenn sie im engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall gefertigt wurden. 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 Vermögensübertragungen im Zuge von Umstrukturierungsmaßnahmen, wesentliche Funktions- und Risikoänderungen im Unternehmen, Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit einer für die Verrechnungspreisbildung erheblichen Änderung der Geschäftsstrategie sowie der Abschluss und die Änderung langfristiger Verträge von besonderem Gewicht, die sich erheblich auf die Höhe der Einkünfte aus den Geschäftsbeziehungen mit Nahestehenden auswirken.

### § 4

#### **Allgemein erforderliche Aufzeichnungen**

Der Steuerpflichtige hat nach Maßgabe der §§ 1 bis 3 folgende Aufzeichnungen, soweit sie für die Prüfung von Geschäftsbeziehungen im Sinne des § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung von Bedeutung sind, zu erstellen:

1. Allgemeine Informationen über Beteiligungsverhältnisse, Geschäftsbetrieb und Organisationsaufbau:

- a) Darstellung der Beteiligungsverhältnisse zwischen dem Steuerpflichtigen und nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 Nr. 1 und 2 des Außensteuergesetzes, mit denen er unmittelbar oder über Zwischenpersonen Geschäftsbeziehungen unterhält, zu Beginn des Prüfungszeitraums sowie deren Veränderung bis zu dessen Ende,
- b) Darstellung der sonstigen Umstände, die das „Nahestehen“ im Sinne des § 1 Abs. 2 Nr. 3 des Außensteuergesetzes begründen können,
- c) Darstellung der organisatorischen und operativen Konzernstruktur sowie deren Veränderungen, einschließlich Betriebsstätten und Beteiligungen an Personengesellschaften,
- d) Beschreibung der Tätigkeitsbereiche des Steuerpflichtigen, zum Beispiel Dienstleistungen, Herstellung oder Vertrieb von Wirtschaftsgütern, Forschung und Entwicklung;

2. Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen:

- a) Darstellung der Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen, Übersicht über Art und Umfang dieser Geschäftsbeziehungen (zum Beispiel Wareneinkauf, Dienstleistung, Darlehensverhältnisse und andere Nutzungsüberlassungen, Umlagen) und Übersicht über die den Geschäftsbeziehungen zu Grunde liegenden Verträge und ihre Veränderung,
- b) Zusammenstellung (Liste) der wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter, die dem Steuerpflichtigen gehören und die er im Rahmen seiner Geschäftsbeziehungen zu Nahestehenden nutzt oder zur Nutzung überlässt;

3. Funktions- und Risikoanalyse:

- a) Informationen über die jeweils vom Steuerpflichtigen und den nahestehenden Personen im Rahmen der Geschäftsbeziehungen ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken sowie deren Veränderungen, über die eingesetzten wesentlichen Wirtschaftsgüter, über die vereinbarten Vertragsbedingungen, über gewählte Geschäftsstrategien sowie über die bedeutenden Markt- und Wettbewerbsverhältnisse,
- b) Beschreibung der Wertschöpfungskette und Darstellung des Wertschöpfungsbeitrags des Steuerpflichtigen im Verhältnis zu den nahestehenden Personen, mit denen Geschäftsbeziehungen bestehen;

4. Verrechnungspreisanalyse:

- a) Darstellung der angewandten Verrechnungspreismethode,
- b) Begründung der Geeignetheit der angewandten Methode,
- c) Unterlagen über die Berechnungen bei der Anwendung der gewählten Verrechnungspreismethode,
- d) Darlegung der Vergleichbarkeit herangezogener Preise beziehungsweise Finanzdaten unabhängiger Unternehmen, sowie Unterlagen über vorgenommene Anpassungsrechnungen.

§ 5

**Erforderliche Aufzeichnungen in besonderen Fällen**

Soweit besondere Umstände der in Satz 2 genannten Art für die vom Steuerpflichtigen vereinbarten Geschäftsbeziehungen von Bedeutung sind oder er sich im Hinblick auf von ihm vereinbarte Geschäftsbedingungen zur Begründung der Fremdüblichkeit auf besondere Umstände beruft, sind Aufzeichnungen über diese Umstände nach Maßgabe der §§ 1 bis 3 zu erstellen. Dazu können nach den Verhältnissen des Einzelfalles folgende Aufzeichnungen gehören:

1. Informationen über die Änderung von Geschäftsstrategien (zum Beispiel Marktanteilsstrategien, Wahl von Vertriebswegen, Management-Strategien) und über andere Sonderumstände wie Maßnahmen zum Vorteilsausgleich, soweit sie die Bestimmung der Verrechnungspreise des Steuerpflichtigen beeinflussen können;
2. bei Umlagen die Verträge, gegebenenfalls in Verbindung mit Anhängen, Anlagen und Zusatzvereinbarungen, Unterlagen über die Anwendung des Aufteilungsschlüssels und über den erwarteten Nutzen für alle Beteiligten sowie mindestens Unterlagen über Art und Umfang der Rechnungskontrolle, über die Anpassung an veränderte Verhältnisse, über die Zugriffsberechtigung auf die Unterlagen des leistungserbringenden Unternehmens, über die Zuordnung von Nutzungsrechten;
3. Informationen über Verrechnungspreiszusagen oder -vereinbarungen ausländischer Steuerverwaltungen gegenüber beziehungsweise mit dem Steuerpflichtigen und über beantragte oder abgeschlossene Verständigungs- oder Schiedsstellenverfahren anderer Staaten, die Geschäftsbeziehungen des Steuerpflichtigen mit Nahestehenden berühren;
4. Aufzeichnungen über Preisanpassungen beim Steuerpflichtigen, auch wenn diese die Folge von Verrechnungspreiskorrekturen oder Vorwegauskünften ausländischer Finanzbehörden bei dem Steuerpflichtigen nahestehenden Personen sind;
5. Aufzeichnungen über die Ursachen von Verlusten und über Vorkehrungen des Steuerpflichtigen oder ihm Nahestehender zur Beseitigung der Verlustsituation, wenn der Steuerpflichtige in mehr als drei aufeinander folgenden Wirtschaftsjahren aus Geschäftsbeziehungen mit Nahestehenden einen steuerlichen Verlust ausweist.

§ 6

**Anwendungsregelungen für kleinere Unternehmen und Steuerpflichtige mit anderen als Gewinneinkünften**

- (1) Bei Steuerpflichtigen, die aus Geschäftsbeziehungen mit Nahestehenden andere als Gewinneinkünfte beziehen und bei kleineren Unternehmen gelten die in § 90 Abs. 3 Satz 1 bis 4 der Abga-

benordnung und in dieser Verordnung bezeichneten Aufzeichnungspflichten als durch die Erteilung von Auskünften, die den Anforderungen des § 1 Abs. 1 Satz 2 entsprechen, und durch die Vorlage vorhandener Unterlagen auf Anforderung des Finanzamts als erfüllt, wenn die in § 90 Abs. 3 Sätze 8 und 9 der Abgabenordnung genannten Fristen eingehalten werden.

(2) Kleinere Unternehmen im Sinne des Absatzes 1 sind Unternehmen, bei denen jeweils im laufenden Wirtschaftsjahr weder die Summe der Entgelte für die Lieferung von Gütern oder Waren aus Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes fünf Millionen Euro übersteigt noch die Summe der Vergütungen für andere Leistungen als die Lieferung von Gütern oder Waren aus Geschäftsbeziehungen mit solchen Nahestehenden mehr als 500.000 Euro beträgt. Werden die genannten Beträge in einem Wirtschaftsjahr überschritten, ist Absatz 1 ab dem darauf folgenden Wirtschaftsjahr nicht mehr anzuwenden. Unterschreitet ein Unternehmen, das nicht nach Absatz 1 begünstigt ist, die genannten Beträge in einem Wirtschaftsjahr, ist es im darauf folgenden Wirtschaftsjahr als 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 nahestehender Personen sind für die Prüfung der Betragsgrenzen nach Absatz 2 zusammenzurechnen.

## § 7

### **Entsprechende Anwendung bei Betriebsstätten und Personengesellschaften**

Die §§ 1 bis 7 gelten entsprechend für Steuerpflichtige, die für die inländische Besteuerung Gewinne zwischen ihrem inländischen Unternehmen und dessen ausländischer Betriebsstätte aufzuteilen oder den Gewinn der inländischen Betriebsstätte ihres ausländischen Unternehmens zu ermitteln haben, soweit aufgrund der Überführung von Wirtschaftsgütern oder der Erbringung von Dienstleistungen steuerlich eine Gewinn anzusetzen ist oder soweit Aufwendungen mit steuerlicher Wirkung aufzuteilen sind. Satz 1 gilt entsprechend für die Gewinnermittlung von Personengesellschaften, an denen der Steuerpflichtige beteiligt ist, soweit dabei Geschäftsbeziehungen im Sinne des § 1 des Außensteuergesetzes zu prüfen sind.

## § 8

### **Inkrafttreten**

Diese Verordnung tritt mit Wirkung vom 30. Juni 2003 in Kraft.

Der Bundesrat hat zugestimmt.

## Begründung

### Allgemeiner Teil

Mit dem neuen § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) ist durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 16. Mai 2003, BGBl I S. 660, erstmalig eine Regelung geschaffen worden, die bestimmte Steuerpflichtige verpflichtet, für den Bereich der Verrechnungspreise insbesondere bei international verbundenen, grenzüberschreitend tätigen Unternehmen Aufzeichnungen zu schaffen und vorzulegen, aus denen ersichtlich ist, welcher Sachverhalt im Einzelnen verwirklicht worden ist und ob und inwieweit dabei der international anerkannte Grundsatz des Fremdverhaltens beachtet wurde. Dieser Grundsatz ist gesetzlich in § 1 Abs. 1 Außensteuergesetz sowie in § 8 Abs. 3 Körperschaftsteuergesetz verankert. § 90 Abs. 3 Satz 5 AO enthält die Ermächtigung zur Schaffung einer Verordnung, in der Einzelheiten zu Art, Inhalt und Umfang der zu erstellenden Aufzeichnungen verbindlich bestimmt werden können. Die gesetzlichen Vorlage- und Aufbewahrungspflichten, die sich aus dem Gesetz ergeben (§§ 90 Abs. 3 und 147 AO), und Regelungen, die bestimmen, wann Aufzeichnungen im Sinne des § 162 Abs. 3 und 4 AO im Wesentlichen unverwertbar sind, sind nicht Gegenstand dieser Verordnung.

### Besonderer Teil

#### zu § 1

##### zu Absatz 1

Satz 1 verdeutlicht die nach § 90 Abs. 3 AO bestehende Verpflichtung eines Steuerpflichtigen (§ 33 AO), Aufzeichnungen über den verwirklichten Sachverhalt („Sachverhaltsdokumentation“) und über die Beachtung des Grundsatzes des Fremdverhaltens („Angemessenheitsdokumentation“) zu erstellen und auf Anforderung vorzulegen.

Satz 2 fordert, dass die Aufzeichnungen das ernsthafte Bemühen des Steuerpflichtigen erkennen lassen, den Grundsatz des Fremdverhaltens zu beachten. Dadurch wird zum Ausdruck gebracht, dass der Steuerpflichtige erforderlichenfalls tätig werden muss, um diese Anforderungen zu erfüllen. Dies entspricht internationalen Standards. Damit wird auch klargestellt, dass die Verpflichtungen des § 90 Abs. 3 AO und der VO die Beweislast nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen umkehren. Die Vermutung des § 162 Abs. 3 AO schafft lediglich eine unerlässliche Verbesserung der Schätzungsmöglichkeiten für die Finanzbehörde.

Satz 3 stellt klar, dass die Verpflichtung auch Geschäftsbeziehungen betrifft, denen kein Leistungsaustausch zu Grunde liegt. Als Beispiel werden Umlageverträge genannt, die international verbundene Unternehmen miteinander abschließen, um im gemeinsamen Interesse, in einem längeren Zeitraum,

durch Zusammenwirken in einem Pool Leistungen zu erlangen bzw. zu erbringen (BMF-Schreiben vom 30. Dezember 1999, BStBl. I Seite 1122). Gleiches gilt für Fälle der Arbeitnehmerentsendung, bei denen ein Arbeitnehmer mit seinem bisherigen Arbeitgeber vereinbart, für eine befristete Zeit bei einem verbundenen Unternehmen tätig zu werden, und das aufnehmende Unternehmen steuerlich als Arbeitgeber anzusehen ist (BMF-Schreiben vom 9. November 2001, BStBl. I Seite 796). In beiden Fällen liegt regelmäßig kein Leistungsaustausch vor, stattdessen werden die entstehenden Aufwendungen dem Fremdvergleich entsprechend verteilt. Die VO berührt die in den genannten BMF-Schreiben jeweils dargestellte Rechtsauffassung nicht.

Satz 4 stellt fest, dass Aufzeichnungen, die im Wesentlichen unverwertbar sind, als nicht erstellt gelten. Dies entspricht § 162 Abs. 3 und 4 AO, wonach die Vorlage solcher Aufzeichnungen dieselben Rechtsfolgen auslöst, wie die Nichtvorlage von Aufzeichnungen. Aufzeichnungen werden als im Wesentlichen unverwertbar anzusehen sein, wenn sie es einem sachverständigen Betriebsprüfer nicht ermöglichen, innerhalb angemessener Zeit die Prüfung der Verrechnungspreise am Maßstab des Fremdvergleichs zu beurteilen, insbesondere dann, wenn die Aufzeichnungen in wesentlichen Teilen nicht nachvollziehbar oder unvollständig oder in sich widersprüchlich sind oder wenn der Steuerpflichtige keine oder eine offensichtlich ungeeignete Verrechnungspreismethode angewandt hat und die erstellten Aufzeichnungen für die Anwendung einer geeigneten Methode nicht verwendbar sind.

#### zu Absatz 2

Die Vorschrift regelt, welche Aufzeichnungen für eine Sachverhaltsdokumentation erforderlich sind. Hierzu gehört die Darstellung, welche Sachverhalte der Steuerpflichtige im Einzelnen verwirklicht hat, damit die Finanzbehörde alle wesentlichen Umstände, die für die Bemessung der Verrechnungspreise von Bedeutung sein können, überprüfen kann. Dazu muss der Steuerpflichtige die Bedingungen darlegen, die den Rahmen für seine Tätigkeiten bilden, z.B. die eigene rechtliche und wirtschaftliche Einbindung in den Konzern, das konjunkturelle Umfeld seiner wirtschaftlichen Betätigung und die Entwicklungschancen in der Volkswirtschaft, in die der Steuerpflichtige wirtschaftlich eingebunden ist.

#### zu Absatz 3

Satz 1 regelt, welche Aufzeichnungen für eine Angemessenheitsdokumentation erwartet werden. Die Darstellung der konkreten Markt- und Wettbewerbsverhältnisse, unter denen der Steuerpflichtige tätig ist, ist insoweit besonders wichtig.

Satz 2 verpflichtet den Steuerpflichtigen dazu, für die Angemessenheitsdokumentation unter Umständen auch Vergleichsdaten heranzuziehen, zu beschaffen und aufzuzeichnen. Art und Umfang der Vergleichsdaten werden von der von ihm gewählten Verrechnungspreismethode abhängen; umgekehrt muss auch die Verfügbarkeit von Daten die Methodenwahl beeinflussen. Der Steuerpflichtige ist dazu verpflichtet, frei zugängliche Quellen zu nutzen. Ist dies nur unter Inkaufnahme von Kosten möglich, entfällt die Pflicht, wenn diese Kosten im Verhältnis zum Umfang der verwirklichten Geschäfte und zur voraussichtlichen Bedeutung der steuerlichen Auswirkungen nicht vertretbar erscheinen.

Satz 3 bestimmt, dass erforderliche Fremdvergleichsdaten grundsätzlich aus Geschäften zwischen fremden Dritten oder aus Geschäften des Steuerpflichtigen oder Nahestehender mit fremden Dritten abzuleiten sind. Welche Daten verwendet werden wird von ihrer Verfügbarkeit und dem Grad ihrer Verlässlichkeit abhängen.

Satz 4 fordert zur Überprüfung der Plausibilität der angesetzten Preise auch die Aufzeichnung innerbetrieblicher Daten, die eine Plausibilitätskontrolle der Verrechnungspreise ermöglichen. Hierfür werden Beispiele genannt. Bei der Verwendung solcher Daten ist zu berücksichtigen, dass sie häufig nicht gezielt für steuerliche Zwecke erstellt wurden. Solche Daten eignen sich nicht für einen Fremdvergleichs. Sie gewinnen aber an Bedeutung, wenn und soweit Fremdvergleichsdaten im Sinne des Satzes 3 nicht oder nicht in ausreichender Qualität vorhanden sind.

## zu § 2

### zu Absatz 1

Durch Satz 1 wird dem Steuerpflichtigen freigestellt, ob er die Aufzeichnungen schriftlich oder elektronisch erstellt. Liegen elektronische Aufzeichnungen vor, sind sie gemäß § 147 Abs. 6 AO zu prüfen.

Satz 2 verpflichtet den Steuerpflichtigen, die Aufzeichnungen in sachgerechter Ordnung zu führen und aufzubewahren, damit eine zügige Prüfung möglich ist.

Satz 3 fordert vom Steuerpflichtigen Aufzeichnungen, die es dem sachverständigen Außenprüfer ermöglichen, die Prüfung von Verrechnungspreisen in angemessener Zeit durchzuführen.

### zu Absatz 2

Satz 1 berücksichtigt die Tatsache, dass sich Art, Inhalt und Umfang der Aufzeichnungspflichten nach den Umständen des jeweiligen Falles richten, insbesondere nach der vom Steuerpflichtigen gewählten Verrechnungspreismethode. Denn je nach angewendeter Methode sind verschiedene Vergleichsgrößen von Bedeutung, z.B. Marktpreise, Kostenaufschlagssätze oder Vertriebsmargen.

Satz 2 verpflichtet den Steuerpflichtigen, die Geeignetheit der von ihm gewählten Methode, die in der Regel eine international anerkannte Methode sein muss, aus seiner Sicht zu begründen. Mit der Wahl einer geeigneten Methode kommt der Steuerpflichtige seiner Verpflichtung gemäß § 1 Abs. 1 Satz 2 VO nach.

Satz 3 stellt klar, dass der Steuerpflichtige nicht verpflichtet ist, Aufzeichnungen für mehr als eine geeignete Methode zu erstellen.

### zu Absatz 3

Satz 1 macht den gedanklichen Ausgangspunkt jeder Verrechnungspreisprüfung deutlich, dass konkrete Geschäftsvorfälle zu untersuchen sind. Die Geschäftsfallbezogenheit ist ebenfalls die Grundlage der international anerkannten Verrechnungspreisgrundsätze. Grundsätzlich sind deshalb

Aufzeichnungen geschäftsvorfallbezogen zu erstellen. Mit dieser Regelung wird keine Aussage über die Zulässigkeit sog. transaktionsbezogene Gewinnmethoden getroffen. § 2 Abs. 3 VO indiziert aber, dass Aufzeichnungen über pauschale Gewinnvergleiche den Anforderungen nicht genügen.

Zur Vereinfachung für die Steuerpflichtigen und für die Prüfung schaffen Sätze 2 und 3 in großem Umfang Möglichkeiten, wirtschaftlich vergleichbare bzw. zusammenhängende Geschäftsvorfälle nach unterschiedlichen Kriterien zusammenzufassen. Durch die Möglichkeiten der Zusammenfassung ist es nur in erheblich reduziertem Umfang notwendig, Einzelgeschäftsvorfälle aufzuzeichnen.

Nach Satz 4 ist es Voraussetzung für die Erleichterungen, dass die Kriterien für die Zusammenfassung bzw. die Gruppenbildung und die Regeln für die Abwicklung der zusammengefassten Geschäftsvorfälle der Finanzbehörde transparent dargestellt werden.

Satz 5 erkennt unternehmensinterne Verrechnungspreisrichtlinien, die dem Fremdvergleich entsprechende, verbindliche Regeln für die Verrechnungspreisbildung im Konzern enthalten, zur Vereinfachung für die Steuerpflichtigen grundsätzlich als möglichen und wichtigen Bestandteil der zu erstellenden Aufzeichnungen an.

Nach Satz 6 können solche Richtlinien geschäftsvorfallbezogene Einzelaufzeichnungen entbehrlich machen, soweit sie die Preisermittlung regeln und tatsächlich befolgt werden.

#### zu Absatz 4

Satz 1 trägt dem Umstand Rechnung, dass fremde Dritte regelmäßig im Auge behalten, ob sich bei Dauersachverhalten (insbesondere bei langfristigen Vertragsbindungen) infolge von Änderungen der Marktverhältnisse Anpassungserfordernisse für die Zukunft ergeben.

Satz 2 nennt in diesem Zusammenhang insbesondere die Fälle, in denen sich steuerliche Verluste in einem Geschäftsbereich abzeichnen. Werden solche Verluste erkennbar, ist aufzuzeichnen, was der Steuerpflichtige unternommen hat, um wie unter fremden Dritten die Verlustursachen so schnell wie möglich zu beseitigen. Gleiches gilt für die Fälle von Preisanpassungen zu Lasten des Steuerpflichtigen, wie sie unter fremden Dritten unüblich sind.

#### zu Absatz 5

Satz 1 bekräftigt für den Bereich der internationalen Verrechnungspreise die geltende Rechtslage, dass die Amtssprache deutsch ist (§ 87 Abs. 1 AO).

Durch Satz 2 wird die Finanzbehörde je nach den konkreten Umständen des Falles (z.B. Komplexität des Falles, Sprachfertigkeiten der Prüfungsdienste) ausdrücklich dazu ermächtigt, auf Antrag Ausnahmen zuzulassen. Sie wird dem Antrag entsprechen, wenn dies sachgerecht erscheint und die Prüfung beschleunigen kann.

Nach Satz 3 kann der Antrag schon vor Erstellung fremdsprachiger Aufzeichnungen gestellt werden. Der Antrag muss aber im Hinblick auf die Vorlagefrist des § 90 Abs. 3 Satz 8 AO spätestens unverzüglich nach der Anforderung von Aufzeichnungen durch die Finanzbehörde eingereicht werden.

Satz 4 stellt klar, dass erforderliche Übersetzungen von Verträgen und ähnlichen Dokumenten im Sinne der §§ 4 und 5 VO zu den Aufzeichnungen gehören und dementsprechend im Rahmen der Frist des § 90 Abs. 3 Satz 8 AO vorzulegen sind.

Der Verweis in Satz 5 auf § 87 Abs. 2 AO bestätigt die allgemein geltende Rechtslage in Hinblick auf Übersetzungen auch für den Bereich der internationalen Verrechnungspreise.

### zu § 3

#### zu Absatz 1

Satz 1 definiert, wann Aufzeichnungen zeitnah erstellt sind. Eine zeitnahe Aufzeichnung ist nach § 90 Abs. 3 Satz 3 AO nur bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen zwingend vorgeschrieben.

Zur Erleichterung für die Steuerpflichtigen enthält Satz 2 eine Nichtbeanstandungsregel, die es ermöglicht, die Aufzeichnungen für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle im Rahmen der Abschlussarbeiten des betreffenden Wirtschaftsjahres zu erstellen.

#### zu Absatz 2

Die Regelung konkretisiert die Verpflichtung durch Beispiele dafür, wann „außergewöhnliche Geschäftsvorfälle“ vorliegen. Eine abschließende allgemeine Definition ist angesichts der Vielzahl unterschiedlichster Sachverhalte nicht möglich. Bei in Zusammenhang mit einer Änderung der Geschäftsstrategie stehenden Geschäftsvorfälle ist eine zeitnahe Aufzeichnung erforderlich, um die Auswirkungen dieser Änderungen nachvollziehen zu können. In der Regel wird der Steuerpflichtige die Auswirkungen der Änderungen innerhalb eines bestimmten Zeitraums überprüfen. Für Geschäftsvorfälle nach Ende dieses Zeitraums gelten die allgemeinen Regelungen.

### zu § 4

Die Regelung bestimmt, welche Aufzeichnungen als allgemein erforderlich anzusehen sind („Muss-Katalog“). Die Pflicht zur Erstellung wird auf diejenigen Aufzeichnungen beschränkt, die im konkreten Fall für die Prüfung der Verrechnungspreise von Bedeutung sind. Nach § 90 Abs. 3 AO bestehen nur bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen für die Erstellung von Aufzeichnungen Verpflichtungen in zeitlicher Hinsicht. Im übrigen bleibt es grundsätzlich dem Steuerpflichtigen überlassen zu entscheiden, welche Vorbereitungen er trifft und wann er Aufzeichnungen erstellt. Er muss Aufzeichnungen allerdings innerhalb der Frist des § 90 Abs. 3 Satz 8 AO vorlegen, wenn sie von der Finanzbehörde angefordert werden.

#### Zu Nummer 1

Die hier angesprochenen Aufzeichnungen sollen Aufschluss geben über die allgemeine rechtliche und wirtschaftliche Struktur, in der der Steuerpflichtige seine Wirtschaftstätigkeit ausübt.

Zu Buchstabe a)

Die Darstellung der Beteiligungsverhältnisse ist vor allem für die Feststellung erforderlich, welche Personen als Nahestehende in Frage kommen.

Zu Buchstabe b)

Die Darstellung der Umstände, die das Nahestehen begründen können, dient ebenfalls der Identifizierung von Nahestehenden.

Zu Buchstabe c)

Die Darstellung der Konzernstruktur soll die Eingliederung des Unternehmens des Steuerpflichtigen in den Konzern erkennbar machen.

Zu Buchstabe d)

Die Beschreibung der Tätigkeitsbereiche des Steuerpflichtigen gibt Aufschluss darüber, welche Funktionen er erfüllt und welche Geschäftsbeziehungen - auch mit fremden Dritten - bestehen.

Zu Nummer 2

Die hier genannten Aufzeichnungen sollen Aufschluss über die Geschäftsbeziehungen des Steuerpflichtigen zu Nahestehenden geben.

Zu Buchstabe a)

Die nähere Beschreibung der Geschäftsbeziehungen zu Nahestehenden und die Übersicht über die mit Nahestehenden abgeschlossenen Verträge ermöglicht es dem Außenprüfer, zu entscheiden, welche Geschäftsbeziehungen er einer Verrechnungspreisprüfung unterziehen will.

Zu Buchstabe b)

Da immaterielle Wirtschaftsgüter häufig besonders wertvoll sind und ihre Zuordnung im Verhältnis zu Nahestehenden nicht selten schwierig ist, die Zuordnung aber große steuerliche Bedeutung hat, ist die geforderte Auflistung wichtig zur Identifizierung von Prüfungsfeldern.

Zu Nummer 3

Die Aufzeichnungen sind die Voraussetzung dafür, die vom Steuerpflichtigen im Verhältnis zu Nahestehenden übernommenen Funktionen und Risiken im Einzelnen festzustellen und zu bewerten. Ihre Prüfung ist nach international anerkannten Grundsätzen ein zentraler Punkt für die Feststellung, ob die vereinbarten Preise dem Fremdvergleich entsprechen.

Zu Buchstabe a)

Informationen darüber, welche Funktionen und Risiken jeweils vom Steuerpflichtigen und den Nahestehenden übernommen wurden, welche wesentlichen Wirtschaftsgüter in diesem Verhältnis eingesetzt wurden, welche Vertragsbedingungen vereinbart wurden und welche Markt- und Wettbewerbsbedingungen von Bedeutung waren, ermöglichen es, vergleichbare Geschäfte zu suchen, und lassen ein Urteil darüber zu, ob der Steuerpflichtige Erträge aus seinen Geschäftsbeziehungen erzielt, die dem Fremdvergleich entsprechen.

Zu Buchstabe b)

Die Beschreibung der Wertschöpfungskette kann wichtige Hinweise darauf geben, ob der Steuerpflichtige entsprechend seinem Wertschöpfungsbeitrag den im Fremdvergleich angemessenen Anteil am Ertrag erwirtschaftet hat.

Zu Nummer 4

Die Aufzeichnungen ermöglichen es, die für die Verrechnungspreise bedeutsamen Sachverhaltselemente darauf zu überprüfen, ob sie nachvollziehbar in angemessenem Umfang bei der Festlegung und Kalkulation der Verrechnungspreise berücksichtigt worden sind (Verrechnungspreisanalyse).

Zu Buchstabe a)

Die vom Steuerpflichtigen angewandte Verrechnungspreismethode ist entscheidend für die Schlüssigkeit der vorzulegenden Aufzeichnungen.

Zu Buchstabe b)

Die Methode muss die wesentlichen Funktionen und Risiken der konkreten Tätigkeiten des Steuerpflichtigen berücksichtigen und Anpassungen für Sonderumstände erlauben. Die Begründung des Steuerpflichtigen dafür, dass er die gewählte Methode für geeignet hält, kann etwaige Zweifel der Finanzbehörde über ihre Eignung ausräumen.

Zu Buchstabe c)

Die Berechnungen bei der Anwendung der gewählten Methode sind vorzulegen, um eine Überprüfung zu ermöglichen.

Zu Buchstabe d)

Aufzeichnungen über die Vergleichbarkeit herangezogener Preise bzw. Finanzdaten Dritter erlauben die Beurteilung, ob und inwieweit diese Dritten tatsächlich in Hinblick auf Funktionen und Risiken vergleichbar sind. Da nur sehr selten praktisch identische fremde Dritte gefunden werden, müssen Abweichungen bei den Funktionen und Risiken mit Hilfe von Anpassungsrechnungen angemessen berücksichtigt werden. Auch dies ist ggf. rechnerisch darzustellen und aufzuzeichnen.

**zu § 5**

Die Regelung bestimmt beispielhaft, welche Aufzeichnungen erforderlich sind, wenn - für den Steuerpflichtigen erkennbar - besondere, untypische Umstände vorliegen oder wenn von ihm zur Begründung seiner Verrechnungspreise besondere Umstände vorgetragen werden, die jeweils besondere Aufzeichnungen erforderlich machen. Auch insoweit ist es grundsätzlich Sache des Steuerpflichtigen zu entscheiden, welche Vorbereitungen er trifft und wann er Aufzeichnungen erstellt. Er muss Aufzeichnungen allerdings innerhalb der Frist des § 90 Abs. 3 Satz 8 AO vorlegen, wenn sie von der Finanzbehörde angefordert werden.

Zu Nummer 1

Soweit der Steuerpflichtige geltend macht, die Verrechnungspreise seien von Sonderumständen beeinflusst, sind diese Umstände aufzuzeichnen. Dies gilt z.B., wenn bestimmte Geschäfte durch die Änderung von Geschäftsstrategien oder durch einen sog. Vorteilsausgleich beeinflusst wurden. Die weitere Behandlung ist darzustellen.

Zu Nummer 2

Soweit sich der Steuerpflichtige an Umlageverträgen beteiligt, sind die genannten Angaben erforderlich. Die im BMF-Schreiben vom 30. Dezember 1999, BStBl. I Seite 1122 dargelegten Grundsätze bleiben unberührt.

Zu Nummer 3

Der Steuerpflichtige muss angeben, ob seine zu prüfenden Geschäftsbeziehungen zu Nahestehenden direkt oder indirekt Gegenstand von Schiedsstellenverfahren oder Vereinbarungen des Steuerpflichtigen oder von Nahestehenden mit ausländischen Steuerverwaltungen sind oder waren, da dadurch Festlegungen zu Lasten der inländischen Besteuerung wirksam werden können, ohne dass die Finanzbehörde hiervon in jedem Fall Kenntnis hätte.

Zu Nummer 4

Nachträgliche Preisanpassungen und ihre Gründe sind aufzuzeichnen, da insoweit regelmäßig ein besonderer Prüfungsbedarf besteht. Solche Anpassungen werden zwischen fremden Dritten nur unter besonderen Umständen vereinbart.

Zu Nummer 5

Das Entstehen von Dauerverlusten bei Geschäftsbeziehungen eines Steuerpflichtigen zu Nahestehenden beinhaltet ebenfalls einen besonderen Prüfungsbedarf, da ein fremder Dritter Dauerverluste regelmäßig nicht hinnimmt. Der genannte Dreijahreszeitraum nimmt Bezug auf die Rechtsprechung des BFH (BFH-Urteil vom 17. Februar 1993, BStBl 1993 II S. 457). Der Steuerpflichtige hat spezielle Aufzeichnungen über die Verlustursachen zu erstellen. Außerdem sind Aufzeichnungen darüber notwendig, welche Vorkehrungen er getroffen hat, um weitere Verluste abzuwenden.

zu § 6

zu Absatz 1

Die Regelung soll Erleichterungen vor allem für kleinere und mittelständische Unternehmen schaffen, die Geschäftsbeziehungen zu Nahestehenden im Ausland haben. Die Erleichterungen gelten auch für Steuerpflichtige, die aus ihren Geschäftsbeziehungen zu Nahestehenden andere Einkünfte als Gewinneinkünfte erzielen. In diesen Fällen liegen regelmäßig keine komplexen Sachverhalte vor. Die Erleichterungen bestehen darin, dass die Pflichten im Sinne des § 90 Abs. 3 Sätze 1 bis 4 AO und des

§ 1 Abs. 1 Satz 2 VO durch die Erteilung von Auskünften und durch die Vorlage vorhandener Unterlagen erfüllt werden können. Damit entfällt für die Begünstigten die Pflicht, Aufzeichnungen gesondert zu erstellen; das gilt auch für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle. Die Erleichterungen stehen unter dem Vorbehalt, dass ausreichende Auskünfte fristgerecht erteilt und vorhandene Unterlagen fristgerecht vorgelegt werden. Werden erforderliche Auskünfte nicht oder nicht fristgerecht erteilt und/oder vorhandene Unterlagen nicht oder nicht fristgerecht vorgelegt, gilt § 162 Abs. 3 und 4 AO.

#### zu Absatz 2

Satz 1 definiert, welche Unternehmen als kleinere Unternehmen im Sinne der Vorschrift anzusehen sind. Dabei wird auf die Höhe der Umsätze mit nahestehenden Personen abgestellt, weil nur diese Gegenstand einer Verrechnungspreisprüfung sein können und regelmäßig erst ab einer bestimmten Größenordnung in diesem Bereich besondere Probleme auftreten. Begünstigt können deswegen auch große inländische Unternehmen mit relativ geringem Geschäftsvolumen mit ausländischen Nahestehenden sein. Die festgelegten Grenzen liegen bei einer Summe von 5 Mio. € für Vergütungen für Lieferungen von Gütern und Waren und bei einer Summe von 500.000 € für Vergütungen für alle anderen Leistungen. Keine der beiden Grenzen darf vom Unternehmen überschritten werden, um Anspruch auf die Erleichterungen des § 6 VO zu haben.

Satz 2 regelt, dass die Erleichterungen im laufenden Wirtschaftsjahr nicht mehr gewährt werden, wenn im vorhergehenden Wirtschaftsjahr eine der Grenzen überschritten worden ist.

Satz 3 regelt, dass die Erleichterungen im laufenden Wirtschaftsjahr gewährt werden, wenn im vorhergehenden Wirtschaftsjahr beide Grenzen unterschritten worden sind.

#### Absatz 3

Absatz 3 schafft die Voraussetzung dafür, zusammenhängende inländische Unternehmen in Hinblick auf die Betragsgrenzen des Abs. 2 Satz 1 zusammenzurechnen, um unangemessene Gestaltungen zu unterbinden.

#### zu § 7

Satz 1 erklärt die Verpflichtungen der VO für die Gewinnermittlung und Gewinnaufteilung bei Betriebsstätten für anwendbar, soweit sie steuerlich von Bedeutung sind (siehe BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999, BStBl. I Seite 1076, Tz. 2.6), weil § 90 Abs. 3 Satz 4 AO die Aufzeichnungspflichten auch auf diese Fälle erstreckt. Dabei sind für Vorgänge, die im einheitlichen Unternehmen steuerlich wie Geschäftsvorfälle zu Fremddaten zu verrechnen sind, Aufzeichnungen wie für Geschäftsvorfälle zwischen Nahestehenden zu erstellen. Bei Vorgängen, die nur zu einer steuerlichen Aufwandsverteilung führen, sind Aufzeichnungen vergleichbar denen bei Umlageverträgen zu erstellen (siehe BMF-Schreiben vom 30. Dezember 1999, BStBl. I Seite 1122).

Satz 2 erweitert die Anwendung der VO auch auf Personengesellschaften, soweit deren Geschäftsvorfälle Gegenstand einer Prüfung im Sinne des § 1 AStG sein können.

**zu § 8**

Die VO soll zum 30. Juni 2003 in Kraft treten, damit die neuen Aufzeichnungspflichten im Interesse der Rechtssicherheit möglichst frühzeitig beachtet werden. Das Inkrafttreten der VO entscheidet auch über die zeitliche Anwendung der Steuerzuschläge gem. § 162 Abs. 3 und 4 AO, da nach § 22 Satz 2 EGAO die Zuschläge für alle Wirtschaftsjahre festgesetzt werden können, die nach dem 31. Dezember 2003, frühestens 6 Monate nach Inkrafttreten der VO, beginnen. Die gesetzlichen Aufzeichnungspflichten selbst (§ 90 Abs. 3 AO) bestehen gem. § 22 Satz 1 EGAO bereits für alle Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2002 beginnen. Sie werden durch die VO lediglich näher bestimmt. Für die Steuerpflichtigen bestand hinreichend Gelegenheit sich auf die Anforderungen der VO einzustellen, da der Entwurf bereits vor dem 30. Juni 2003 veröffentlicht worden ist. Der Text der VO weicht nicht zu Lasten der Steuerpflichtigen vom im Internet veröffentlichten Entwurf ab.