

ERNST-MORITZ-ARNDT-UNIVERSITÄT GREIFSWALD
Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Rechnungs-, Revisions- sowie betriebliches Steuerwesen

Anmerkungen zum Entwurf der
„Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung“
GAufzV vom 11. August 2003 (BR-Drucks. 583/03)

Univ.-Prof. Dr. Bert Kaminski* / Univ.-Prof. StB Dr. Günther Strunk**

Diskussionspapier 07/2003

September 2003

Wirtschaftswissenschaftliche Diskussionspapiere

ISSN 1437 – 6989

<http://www.rsf.uni-greifswald.de/bwl/paper.html>

* Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Rechnungs-, Revisions- sowie betriebliches Steuerwesen an der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät der Ernst-Moritz-Arndt-Universität Greifswald, Friedrich-Loeffler-Str. 70, 17489 Greifswald.

** Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Steuerlehre und Prüfungswesen, Technische Universität Ilmenau, Postfach 10 05 65, 98684 Ilmenau.

Inhaltsübersicht

1. Vorbemerkung	3
2. Kritik im Einzelnen	7
2.1 Grundsätze der Aufzeichnungspflicht.....	7
2.2 Art, Inhalt und Umfang der Aufzeichnungen.....	11
2.3 Zeitnahe Erstellung von Aufzeichnungen bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen	15
2.4 Allgemein erforderliche Aufzeichnungen	16
2.5 Erforderliche Aufzeichnungen in besonderen Fällen.....	17
2.6 Anwendungsregelungen für kleinere Unternehmen und Steuerpflichtige mit anderen als Gewinneinkünften	18
2.7 Entsprechende Anwendung bei Betriebsstätten und Personengesellschaften.....	20
2.8. Inkrafttreten	21
3. Fazit.....	22

1. Vorbemerkung

Nachdem der BFH mit Urteil vom 17. Oktober 2001¹ klar gestellt hat, dass es für Verrechnungspreise keine speziellen Dokumentations- und Mitwirkungspflichten gibt, die über die allgemeinen Regelungen (insbesondere die handels- und steuerrechtlichen Buchführungspflichten²) hinausgehen, hat der Gesetzgeber hierauf mit einer Gesetzesänderung reagiert.³ Diese erstreckt sich einerseits auf § 90 Abs. 3 AO, der nunmehr zusätzliche Dokumentationspflichten für konzerninterne, grenzüberschreitende Liefer- und Leistungsbeziehungen enthält und andererseits auf § 162 Abs. 3 und 4 AO, der Sanktionen in den Fällen der Nichtbeachtung vorsieht. Die Neuregelung begründet die Verpflichtung zur Erstellung von Aufzeichnungen über die Art und den Inhalt seiner Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Personen. Das Gesetz sieht vor, dass hierbei „auch die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen für eine den Grundsatz des Fremdvergleichs beachtende Vereinbarung“ mit umfasst sind. Unklar ist jedoch, was hierunter konkret zu verstehen ist. § 90 Abs. 3 Satz 5 AO n. F. enthält eine Rechtsverordnungsermächtigung, die „Art, Inhalt und Umfang der zu erstellenden Aufzeichnungen“ regeln soll.

Die folgenden Ausführungen nehmen auf Bitten des Finanzministeriums Mecklenburg-Vorpommern zum Entwurf der Rechtsverordnung Stellung. Grundlage bildet hierbei der am 15. August 2003 von der Bundesregierung an den Bundesrat zur Beschlussfassung zugeleitete Entwurf.⁴ Sie beschränken sich ausschließlich auf die Analyse des Entwurfs der Rechtsverordnung zu § 90 Abs. 3 AO, der sog. Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (im Folgenden: GAufzV-E). Dabei entstehende Fragen, die sich grundsätzlich mit der Dokumentationspflicht (§ 90 Abs. 3 AO) oder den Strafvorschriften (§ 162 Abs. 3 und 4 AO) beschäftigen, sind nicht Gegenstand der Darlegungen.

Die bisherige Diskussion seit der Verabschiedung des StVergAbG⁵ hatte ausschließlich Entwürfe für die Rechtsverordnung zum Gegenstand. Nunmehr liegt auch eine Regierungsbegründung vor, die Inhalt und Zweck der Regelungen erläutert. Dies ist zu begrüßen, weil in der Unternehmenspraxis eine große Verunsicherung darüber besteht, welche Aufzeichnungen im Rahmen des § 90 Abs. 3 AO zu erstellen sind. Damit werden Hinweise zur Auslegung der GAufzV-E gegeben. Allerdings sollte die

¹ I R 10/01, BFH/NV 2002, S. 134 ff., u. a. mit Anmerkungen von Strunk/Kaminski, IWB Fach 3, Deutschland, Gruppe 1, S. 1831 ff. (23. 1. 2002).

² Namentlich §§ 140 ff. AO und §§ 238 ff. HGB.

³ Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 16. 5. 2003, BGBl. I, S. 660.

⁴ Veröffentlicht als BR-Drucks. 583/03.

⁵ Vom 16. Mai 2003, BGBl. I, 660.

Begründung auf diesen Zweck beschränkt sein und keine versteckten Ausweitungen der Rechtsverordnung enthalten.

Allerdings ist die Begründung teilweise oberflächlich⁶ und z. T. widersprüchlich. Wenn im allgemeinen Teil⁷ ausgeführt wird, dass der Grundsatz des Fremdverhaltens im nationalen Recht in § 1 Abs. 1 AStG sowie in § 8 Abs. 3 KStG „verankert“ sei, so erstaunt dies. § 8 Abs. 3 KStG als gesetzliche Grundlage scheidet aus, da dort nur die Rechtsfolge einer Einkunfts Korrektur geregelt ist, nicht aber die hierfür erforderlichen Tatbestandsvoraussetzungen. Zwar ist unstrittig, dass der BFH in ständiger Rechtsprechung eine Einkunfts Korrektur im Rahmen der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) vornimmt, wenn vom Grundsatz des Fremdverhaltens abgewichen wird⁸, doch ist der Grundsatz – entgegen der Regierungsbegründung – nicht im Gesetz, sondern in der hierauf fußenden Rechtsprechung „verankert“. Dies hat unterschiedliche rechtliche Bindungswirkungen zur Folge. § 1 Abs. 1 AStG, der den Fremdvergleichsgrundsatz enthält, gilt für Kapitalgesellschaften nur dann, wenn keine andere Regelung einschlägig ist. Hieraus folgt, dass die praktische Bedeutung des § 1 AStG als Korrekturmaßstab gering ist.⁹ Damit kommt es entscheidend auf die vGA an. Diese betrifft aber nur den Fall, dass eine Kapitalgesellschaft eine Leistung unter Preis an ihren Gesellschafter erbringt. Folglich wird eine inländische Tochtergesellschaft mit ausländischen Gesellschaftern unterstellt. Die umgekehrte Konstellation, ausländische Tochter mit inländischer Mutter, wird nicht angesprochen. Hier wäre nur ein Rückgriff auf die Rechtsprechung (Grundsätze zur verdeckten Einlage¹⁰) möglich. Insoweit zeigt sich, dass von der Rechtsverordnung die Beachtung eines materiellen Grundsatzes verlangt wird, für den es keine ausreichende Rechtsgrundlage gibt. Besonders deutlich wird dies bei Betriebsstätten und Personengesellschaften. Hier fehlt es an einer Rechtsgrundlage für den Fremdvergleichsgrundsatz. Die Rechtsprechung des BFH zum sog. Schweizer Hühnerfarm-Fall¹¹ und dem Martinique-Beschluss¹² zeigen deutlich, dass hier ein gravierendes Problem besteht. Damit kann diese allgemeine Begründung die Bedenken gegen die nicht ausreichende Verankerung des Fremdvergleichsgrundsatzes im deutschen Steuerrecht nicht beseitigen. Vielmehr führt die selektive Wiedergabe von einzelnen Rechtsgrundlagen

⁶ Verwiesen sei in diesem Zusammenhang auf die häufig erfolgende Wiedergabe des Textes der GAufzV. Diese kann eine inhaltliche Begründung jedoch nicht ersetzen.

⁷ Vgl. BT-Drucks. 583/03, S. 7.

⁸ Vgl. zuletzt BFH-Urt. vom 27. 2. 2003, I R 46/01, Haufe-Index 970625.

⁹ Vgl. Tz. 1.1.3 der Verwaltungsgrundsätze (BMF-Schreiben vom 23.2.1982, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I, S. 218), wonach die Anwendung von § 1 AStG subsidiär zu § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist.

¹⁰ Vgl. R 36a KStR und die dort genannten Nachweise aus der Rechtsprechung.

¹¹ Vgl. BFH-Beschluss vom 17.12. 1997, I B 96/97, BStBl. II 1998, 321.

¹² Vgl. BFH-Beschluss vom 21. 6. 2001, I B 141/00, IStR 2001, 509.

eher dazu, dass weitere Bedenken geweckt werden. Festzustellen ist, dass die GAufzV den verfahrensrechtlichen Nachweis der Beachtung eines materiellrechtlichen Grundsatzes verlangt, für den es keine gesetzliche Grundlage gibt.

Zu begrüßen ist ausdrücklich die Begrenzung der Inhalte der Rechtsverordnung auf die vom Gesetz vorgegebenen Ermächtigungen durch die Streichung der §§ 6 und 7 des bisherigen Entwurfs, wenngleich hierdurch die Rechtsverordnung lediglich auf ihrem rechtlichen Rahmen reduziert wird. Es dürfen nur Aussagen zu Art, Inhalt und Umfang der Dokumentation getroffen werden. Dies erkennt auch die Begründung ausdrücklich an. Damit wird auf die Kritik im Schrifttum reagiert.¹³ Gleichwohl überrascht vor diesem Hintergrund, dass dann in der Regierungsbegründung (und nicht mehr in der Rechtsverordnung) doch weitergehende Aussagen enthalten sind. Dies gilt z. B. für die Begründung zu § 2 Abs. 1 GAufzV-E. Dort heißt es, dass wenn elektronische Aufzeichnungen vorliegen, sie gemäß § 147 Abs. 6 AO zu prüfen sind. Wenn der allgemeine Teil der Regierungsbegründung zutrifft (was – wie ein Blick in die Rechtsverordnungsermächtigung in § 90 Abs. 3 Satz 3 AO zeigt – der Fall ist), ist diese Aussage ohne Rechtsgrundlage. Die Unklarheiten werden dadurch noch vergrößert, dass in § 147 Abs. 6 AO der Finanzverwaltung die **Möglichkeit** zum EDV-Zugriff gegeben wird. Nach der Regierungsbegründung besteht möglicherweise ein Zwang („... sind ... zu prüfen ...“).¹⁴ Hieraus resultiert die Frage, welche Bindungswirkungen sich aus dieser Regelung für die Finanzverwaltung ergeben. Da unstrittig in bestimmten Fällen ein EDV-Zugriff nicht sinnvoll ist, sollte diese Aussage ganz gestrichen werden oder eine explizite Berücksichtigung in der RVO erfolgen. Wenn der Verordnungsgeber schon anerkennt, dass die RVO sich nur im Rahmen des Gesetzes bewegen kann, dann sollte dies auch für die Regierungsbegründung gelten. Entsprechendes gilt auch, wenn in der Begründung zu § 1 Abs. 1 Aussagen zur Unverwertbarkeit und zu den Strafen (§ 162 Abs. 3 und 4 AO) getroffen werden. Diese Regelungen, die bisher im Entwurf der RVO enthalten waren, haben keine Rechtsgrundlage und können allenfalls in die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren übernommen werden. Hieraus folgt, dass es sich um Vorgaben handelt, die ausschließlich von der Finanzverwaltung zu beachten sind, für die Rechtsprechung und die Steuerpflichtigen jedoch nicht verbindlich sind. Es ist nachdrücklich zu bedauern, dass der vom Verordnungsgeber nunmehr anerkannte Grundsatz, dass die RVO nur den

¹³ Vgl. Kaminski/Strunk, RiW 2003, S. 567 ff.

¹⁴ U. E. kann diese Formulierung nicht im Sinne eines allgemeinen Verweises auf § 147 Abs. 6 AO verstanden werden. Andernfalls würde in der Regierungsbegründung der Satz stehen, dass nur elektronisch geprüft werden kann, was auch elektronisch erstellt wird. Dies ist nicht nur trivial, sondern schon aus den GdPdU (BMF-Schreiben vom 16.7.2001, IV D 2 – S 0316 – 136/01 BStBl. I 2001, S. 415) ergibt sich, dass der EDV-Zugriff sich nur auf in elektronischer Form vorliegende Unterlagen erstreckt.

Rahmen ausfüllen kann, den ihre Rechtsgrundlage eröffnet, so unvollständig umgesetzt wurde und der Eindruck entsteht, als solle dieser unterlaufen werden.

Schließlich fällt auf, dass unverändert keine Übergangsvorschriften geschaffen werden. Diese sind aber dringend notwendig, denn sonst kommt es zu einer höchst problematischen Rückwirkung.¹⁵ Nach ganz h. M. ist für die Frage der Angemessenheit der Verrechnungspreise auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses abzustellen.¹⁶ Hieraus folgt, dass bei Dauersachverhalten eine rückwirkende Dokumentation zu erstellen wäre, was in vielen Fällen faktisch unmöglich ist. Dies zeigt das folgende Beispiel:

Die Betriebsstätte der französischen F-SA in Saarbrücken mietet im Jahr 1960 von ihrer Muttergesellschaft ein Ladenlokal. Dieses befindet sich in einem Wohn- und Geschäftshaus, das die F-SA schon von Errichtung der Betriebsstätte erworben hat. Nach den allgemeinen Grundsätzen (insbesondere zur fehlenden Attraktivkraft) hat keine Zuordnung der Immobilien zur Betriebsstätte zu erfolgen.¹⁷ Wenn eine Betriebsprüfung bei der Betriebsstätte für Vz. nach dem 1. 1. 2003 durchgeführt wird, müsste in dieser nachgewiesen werden können, dass die damalige Miete fremdüblich war und dass aus damaliger Sicht die Betriebsstätte damit rechnen konnte, dass diese Anmietung für sie insgesamt vorteilhaft ist. Es zeigt sich, dass die Nachweise nicht nur schwierig sind, sondern auch einen sehr begrenzten Erkenntnisgewinn mit sich bringen.

Daher ist es notwendig, für eine Begrenzung dieser Rückwirkungsproblematik durch eine Einschränkung dieser Dokumentationspflichten zu sorgen. Dies fehlt jedoch – unverändert – in dem Entwurf. Gerade vor dem Hintergrund des geringen Aussagewertes dieser Altfälle und der Erkenntnis, dass die Dokumentationspflichten bei den Steuerpflichtigen ohnehin schon eine erhebliche Verunsicherung ausgelöst haben, ist dies unverständlich. Dieses Problem wird durch die rückwirkende Inkraftsetzung noch verstärkt.¹⁸

¹⁵ Diese entsteht ohnehin schon, weil die Dokumentationspflicht bereits grundsätzlich seit dem 1.1.2003 gilt, vgl. § 22 Satz 1 EGAO.

¹⁶ Letztlich kann nur zu diesem Zeitpunkt beurteilt werden, ob fremde Dritte damals genauso gehandelt hätten.

¹⁷ Vgl. BFH-Urt. vom 1. 4. 1987, II R 186/80, BStBl. II 1987, S. 550, vom 30. 10. 1996, II R 12/92, BStBl. II 1997, S. 12, implizit bestätigt durch BFH-Beschluss vom 7.7.1997, I B 26/97, BFH/NV 1998, S. 19.

¹⁸ Vgl. S. 21.

Unverändert stellt die Verwendung einer Vielzahl von unklaren Begriffen einen Kritikpunkt an dem Entwurf dar.¹⁹ Zwar sind durch Vereinheitlichungen einige Zweifelsfälle beseitigt worden (z. B. im Bereich der Umlage), doch wird nach wie vor eine Vielzahl von undefinierten und unbestimmten Begriffen verwendet. So z. B. „ernsthafte Bemühen“ (§ 1 Abs. 1 Satz 2 GAufzV-E), „im Wesentlichen unverwertbar“ (§ 1 Abs. 1 Satz 4 GAufzV-E), „wirtschaftliche (..) und rechtliche (..) Rahmenbedingungen der Geschäftsbeziehungen“ (§ 1 Abs. 2 GAufzV-E). Steuerrecht bildet Eingriffsrecht. Daher bedarf es klarer rechtlicher Regelungen, bei denen evtl. verbliebene oder verbleibende Unklarheiten zu Lasten der Finanzverwaltung gehen. Damit schränken diese Formulierungen im Ergebnis die Möglichkeiten der Betriebsprüfung ein, führen andererseits zu einer nachhaltigen Verunsicherung der Unternehmen.

2. Kritik im Einzelnen

2.1 Grundsätze der Aufzeichnungspflicht

Zu begrüßen ist, dass in § 1 Abs. 1 Satz 1 klargestellt wird, dass der Begriff der Geschäftsbeziehungen im Sinne des § 1 Abs. 4 AStG zu verstehen ist. Hiermit verbunden sind jedoch neue Folgeprobleme. Dies zeigt sich deutlich, wenn berücksichtigt wird, dass eine Dokumentationsnotwendigkeit unter Umständen auch bei solchen Transaktionen bestehen kann, die gerade keine Geschäftsbeziehung im Sinne des § 1 Abs. 4 AStG darstellen. Wenn beispielsweise ein Gemeinschaftsunternehmen von mehreren in- und ausländischen Unternehmen gegründet wird und jeder Beteiligte sich verpflichtet, gewissermaßen als Einlage entsprechende Sachleistungen zu erbringen, würde nach der jetzigen Formulierung der Rechtsverordnung für die Angemessenheit der Gegenleistung keine Dokumentationspflicht bestehen. Hiermit wird für Steuerpflichtige ein Anreiz geschaffen, zukünftig Leistungsbeziehungen im Rahmen von Gesellschaftsverträgen zu regeln. In diesen Fällen wäre eine Dokumentationspflicht nach § 90 Abs. 3 AO und nach der Rechtsverordnung nicht gegeben, weil es an einer Geschäftsbeziehung im Sinne des § 1 Abs. 4 AStG fehlt. Unabhängig davon sollte u. E. geprüft werden, ob das eigentliche Problem nicht der § 1 Abs. 4 AStG ist. Die jetzt gewählte Formulierung dürfte auch Experten kaum verständlich zu machen sein.²⁰ Damit verbunden ist eine nicht unerhebliche Rechtsunsicherheit, ob eine entsprechende Geschäftsbeziehung überhaupt vorliegt. Im Interesse einer möglichst klaren Regelung sollte geprüft werden, ob eine – erneute – Änderung des § 1 Abs. 4 AStG sinnvoll wäre.

¹⁹ Vgl. hierzu bereits die Eingabe von Ende Juni 2003 und Kaminski/Strunk, RiW 2003, S. 561 f.

²⁰ Vgl. zu einer Erläuterung z. B. Kaminski/Strunk, StBg 2003, S. 255 f., Lüdicke, IStR 2003, S. 437, und Schnitger, IStR 2003, S. 76.

Positiv hervorzuheben ist auch, dass nunmehr der Grundsatz des Fremdverhaltens mit dem des Fremdvergleichs gleichgesetzt wird. Gleichwohl stellt sich die Frage, warum in der Rechtsverordnung nicht einheitlich vom Fremdvergleichsgrundsatz gesprochen wird und auf den Begriff des Fremdverhaltens vollständig verzichtet wird. Unverständlich bleibt, warum in Satz 4 des § 1 Abs. 1 des GAufzV-E dennoch Aussagen zur Unverwertbarkeit von Aufzeichnungen nach § 162 Abs. 3 und 4 AO aufgenommen worden sind. Ausweislich des allgemeinen Teils der Regierungsbegründung, dürfen lediglich Aussagen über Art, Inhalt und Umfang der Rechtsverordnung (s. o.) getroffen werden. Folglich hat diese Aussage über die Unverwertbarkeit keine Rechtsgrundlage im Gesetz und damit sind die entsprechenden Aussagen im Entwurf der Rechtsverordnung rechtswidrig. In ihr darf nur geregelt werden, wofür das Gesetz (§ 90 Abs. 3 Satz 5 AO) eine Rechtsgrundlage schafft. Sofern der Gesetzgeber der Auffassung ist, dass diese nicht ausreichend ist, bleibt nur der Weg, entweder die Rechtsverordnungsermächtigung im § 90 Abs. 3 Satz 5 AO zu erweitern oder aber in § 162 AO eine eigenständige Ermächtigungsregelung zu schaffen.

Die Änderungen im § 1 Abs. 2 GAufzV-E haben lediglich sprachlichen Charakter, so dass die bisher geäußerte Kritik unverändert fortbesteht. Dies gilt insbesondere für die nicht erfolgte Abstimmung zu den bereits nach anderen Vorschriften bestehenden Aufzeichnungspflichten. Dieser Frage kommt vor dem Hintergrund der Aufbewahrungspflicht grundlegende Bedeutung zu. Scheinbar gibt es einen – in der Literatur bisher noch nicht ausgetragenen – Meinungsstreit über die Frage, wie die Aufzeichnungen nach § 90 Abs. 3 AO im Rahmen des § 147 Abs. 1 AO zu qualifizieren sind. Offensichtlich gehen zumindest einige Vertreter der Finanzverwaltung davon aus, dass es sich hierbei um Buchungsbelege im Sinne des § 147 Abs. 1 Nr. 4 AO handelt²¹, während nach unserer Auffassung davon auszugehen ist, dass es sich um sonstige Unterlagen handelt, die für die Besteuerung von Bedeutung sind (§ 147 Abs. 1 Nr. 5 AO). Hieran knüpfen abweichende Rechtsfolgen, wie z. B. unterschiedlich lange Aufbewahrungsfristen und Rückwirkungen auf die Frage, inwieweit eine Dokumentation inländischer Verrechnungspreise im Ausland nach deutschem Recht zulässig ist.²² Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang darauf, dass zumindest nach bisher herrschender Auffassung im Schrifttum ein Gleichlaut zwischen § 147 Abs. 1 Nr. 4 AO und § 257 Abs. 1 Nr. 4 HGB als gegeben angesehen wird.²³ Wenn

²¹ So rechtfertigte sich offenbar die 10-jährige Aufbewahrungsfrist des § 7 Abs. 1 der alten Entwurfsfassung.

²² Vgl. § 146 Abs. 2 Satz 2 AO. Diese Frage hat insbesondere für inländische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen große Bedeutung.

²³ Vgl. z. B. Mösbauer, in: Koch/Scholz (Hrsg.), AO 5. Aufl., Köln/Berlin/Bonn/München 1996, § 147 Rz. 10.

nun der These der Finanzverwaltung oder einiger ihrer Vertreter gefolgt würde, entstünden hieraus möglicherweise Konsequenzen für die handelsrechtliche Rechnungslegung und es ergäben sich außerdem eventuell grundlegend neue Probleme, weil sich nun die Frage stellt, ob auch für Altfälle in der Vergangenheit ausreichende Buchungsbelege vorhanden waren. Da bekanntlich der Grundsatz „keine Buchung ohne Beleg“ gilt²⁴, stellt sich die Frage, inwieweit möglicherweise die handelsrechtlichen GoB in der Vergangenheit verletzt worden sind. Folgerichtig müssten diverse Testate in Frage gestellt werden. Allein diese Überlegungen zeigen, dass der o. g. Auffassung nicht gefolgt werden kann.

In der Regierungsbegründung zu § 1 Abs. 2 wird verlangt, dass der Steuerpflichtige „die Bedingungen darlegen (muss), die den Rahmen für seine Tätigkeit bilden“. Außerdem soll er u. a. die „Entwicklungschancen in der Volkswirtschaft“ darlegen. Dieses Verlangen ist erkennbar nicht durch § 90 Abs. 3 AO gedeckt. Es fehlt jeglicher Bezug zur Verrechnungspreisbestimmung und zur konkreten Transaktion. Damit wird durch die Regierungsbegründung ein falsches Bild des Pflichtenkataloges vermittelt. Sofern diesen Anforderungen durch den Steuerpflichtigen gefolgt würde, müsste dieser faktisch alles dokumentieren. Außerdem zeigt sich hier beispielhaft das Bemühen der Autoren des Entwurfs, ohne Rücksicht auf die Rechtsgrundlagen eine Ausweitung des Umfangs der zu dokumentierenden Unterlagen zu erreichen. Letztlich wird kaum jemand intersubjektiv nachprüfbar darlegen können, welche Informationen hier konkret aufzuzeichnen sind. Außerdem geht diese Forderung über internationale Standards hinaus.

Die Formulierung in § 1 Abs. 3 Satz 1 GAufzV-E geht unverändert von dem Missverständnis aus, dass es einen Fremdvergleichspreis gibt, den der Steuerpflichtige zu dokumentieren hat. Dies ist jedoch rechtlich und faktisch unmöglich. Das Einzige, was der Steuerpflichtige dokumentieren kann, ist, warum nach seiner Auffassung der von ihm vereinbarte Preis dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Folglich kann er auch nicht nachweisen, ob und inwieweit er diesen Grundsatz beachtet hat, sondern er kann lediglich darlegen, warum **nach seiner Auffassung** der vereinbarte Preis mit dem Fremdvergleichsgrundsatz in Übereinstimmung steht. Wenn in der Regierungsbegründung in diesem Zusammenhang von einer Angemessenheitsdokumentation gesprochen wird, so findet dies in § 90 Abs. 3 AO keine Rechtsgrundlage.

²⁴ Ganz h. M., vgl. z. B. ADS, § 238 HGB Rz. 12, Sauer, in: Beermann (Hrsg.), Steuerliches Verfahrensrecht, § 147 AO, Rz. 10 (Dez. 2000).

Der neu aufgenommene Zusatz „und die vereinbarten Bedingungen“ sind Anlass zu neuen Missverständnissen. Es wird nicht deutlich genug, dass sich diese Formulierung ausschließlich auf die Beziehungen zwischen den konzernverbundenen Unternehmen erstreckt.

In Satz 2 ist der Zusatz aufgenommen worden, dass die Vergleichsdaten entsprechend der vom Steuerpflichtigen gewählten Methoden heranzuziehen sind. Diese Formulierung wirft (erneut²⁵) die Frage auf, warum die Finanzverwaltung sich nicht in der Lage sieht, präzisere Vorgaben zur Dokumentationspflicht zu erstellen, die an den von ihr in den Verwaltungsgrundsätzen²⁶ ausführlich beschriebenen Methoden anknüpfen. Hiermit würde ein nachhaltiger Beitrag zur Rechts- und Planungssicherheit für die Steuerpflichtigen geleistet. Nach der nunmehr vorgesehenen Fassung von § 1 Abs. 3 Satz 2 GAufzV-E wäre der Steuerpflichtige zwar verpflichtet, Vergleichsdaten heranzuziehen, um die Angemessenheit seiner Verrechnungspreise nachzuweisen, jedoch fehlt es an einer Verpflichtung, diese Vergleichsdaten auch aufzuzeichnen. Demnach wäre es dem Steuerpflichtigen möglich, sich den gesetzlichen Vorgaben dadurch zu entziehen, dass er zum Zeitpunkt der Bestimmung der Verrechnungspreise auf diese Daten zurückgreift und diese dann anschließend vernichtet.

Dieses Ergebnis steht diametral zu dem, was bisher seitens der Finanzverwaltung als zur Verrechnungspreisprüfung für erforderlich angesehen wurde. Es scheint als zweifelhaft, dass dieses Ergebnis von den Autoren der Rechtsverordnung wirklich intendiert war. Ferner entstehen erhebliche Zweifel am Zweck einer solchen Regelung, wenn diese Daten zwar heranzuziehen und ausweislich der Rechtsverordnung gegebenenfalls sogar gesondert zu beschaffen sind, aber zu einem späteren Zeitpunkt seitens der Finanzverwaltung nicht in die Verrechnungspreisprüfung einbezogen werden, weil sie zum Zeitpunkt der Verrechnungspreisprüfung nicht mehr vorliegen. Es ist nicht sachgerecht, die Aufbewahrung solcher Vergleichsdaten in die Ermessensentscheidung des Steuerpflichtigen zu stellen, sofern entsprechende Vergleichswerte der Verrechnungspreisbestimmung zugrunde lagen. Auf der anderen Seite wird in der Regierungsbegründung verlangt, dass der Steuerpflichtige grundsätzlich auf Vergleichsdaten zugreift. In der Praxis führen diese Vergleiche – regelmäßig auf der Grundlage von Datenbanken mit Jahresabschlussinformationen – häufig zur Anwendung der gewinnorientierten Methoden. Weder im Gesetz, noch in der Rechtsverordnung, noch von der Finanzverwaltung gibt es bisher eine offizielle Stel-

²⁵ Vgl. bereits die Eingabe von Ende Juni 2003 und RiW 2003, S. 563 f.

²⁶ BMF-Schreiben vom 23.2.1982, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I, S. 218.

lungnahme zur Zulässigkeit dieser Methoden.²⁷ Andererseits wird in der Regierungsbegründung zu § 1 Abs. 3 Satz 4 GAufzV-E erklärt, dass Daten, die nicht gezielt für steuerliche Zwecke erstellt wurden, sich nicht für einen Fremdvergleich eignen. Dies erscheint widersprüchlich zum Rückgriff auf die anderen Daten und befremdlich zugleich, weil damit die bisher von vielen Unternehmen eingesetzten Margenanalysen in Frage gestellt werden. Eine Klarstellung der Auffassung der Finanzverwaltung zu diesen Methoden ist – nicht zuletzt infolge der in § 162 Abs. 4 AO eingeführten Strafen und der drohenden Zinsbelastungen für Steuernachzahlungen – dringend geboten.²⁸

Außerdem gilt die am bisherigen Entwurf vorgebrachte Kritik auch weiterhin. Insbesondere die möglicherweise intendierte Nachrangigkeit des hypothetischen Fremdvergleichs ist abzulehnen. Dieser Eindruck wird durch die Regierungsbegründung noch verstärkt. Danach soll die Verfügbarkeit von Daten die Methodenwahl beeinflussen. Diese Aussage ist sachlich falsch. Der Steuerpflichtige hat die Methode zu wählen, die am besten geeignet ist, dem Fremdvergleichsgrundsatz zu entsprechen. Alle weitergehenden Forderungen haben keine rechtliche Grundlage und sind – sollten sie Eingang in die Betriebsprüfungspraxis finden – nichtig. Ferner halten wir daran fest, dass die Formulierung „erforderlichenfalls für die Erstellung von Aufzeichnungen zu beschaffenden Informationen“ einer Konkretisierung bedarf.

2.2 Art, Inhalt und Umfang der Aufzeichnungen

§ 2 Abs. 1 GAufzV-E hat Teile des § 7 Abs. 1 und des § 6 Abs. 1 der alten Entwurfsfassung aufgenommen. Daher gilt die hierzu geäußerte Kritik unverändert fort. Es ist zwar grundsätzlich zu begrüßen, dass dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht eingeräumt wird, ob er die Aufzeichnungen in schriftlicher oder elektronischer Form erstellt. Gleichwohl fehlt ein Hinweis, dass die Dokumentation in weiten Teilen auch aus der Sammlung von bereits vorhandenen Unterlagen bestehen kann. Dies kann z. B. der Fall sein, wenn es zu einer Anwendung der Preisvergleichsmethode kommt und es entsprechende Marketingstudien gibt, die Vergleichspreise belegen. Sofern diese Marketingstudien entsprechend umfangreich sind und eine tatsächliche Ver-

²⁷ Eine Ausnahme bildet lediglich die Presseerklärung des BMF vom 13. 7. 1995 (IStR 1995, S. 384). Nach dieser sollen diese Methoden nur für Zwecke der Schätzung und Verprobung eingesetzt werden. Allerdings ist deren rechtlicher Charakter u. E. als völlig unverbindlich einzustufen, zumal in der Betriebsprüfungspraxis teilweise abweichend von dieser Regelung verfahren wird.

²⁸ Zwar wird diese Frage in der Begründung zu § 2 Abs. 3 GAufzV-E nochmals aufgegriffen, doch dort wird keine inhaltliche Aussage getroffen, sondern nur gesagt, dass keine Aussage über diese Methoden getroffen werden soll.

gleichbarkeit gegeben ist, wäre die gesamte Verrechnungspreisdokumentation für dieses einzelne Produkt mit Vorlage dieser Studie erschöpft. Es ist wenig verständlich, dass dieser – wenn in der Praxis wohl auch recht seltene – Idealfall einer Dokumentation nicht in die Rechtsverordnung oder zumindest deren Begründung übernommen wird. Insbesondere durch eine Kombination von ohnehin schon im Unternehmen vorhandenen Unterlagen und eine Ergänzung für Zwecke der Verrechnungspreisbestimmung, ist eine aus Sicht der Unternehmen kostengünstige und effiziente Dokumentation möglich.

Die Formulierung von Anforderungen an die Dokumentation in dem Sinne, dass ein sachverständiger Dritter innerhalb angemessener Frist diese Unterlagen prüfen können muss, erscheint als sachgerecht. Allerdings: Bei der Frage der Angemessenheit und der Verrechnungspreismethoden handelt es sich im Ergebnis um eine ökonomische Entscheidung, die betriebswirtschaftlichen Grundsätzen genügen muss. Insofern ist die Frage, ob eine entsprechende Prüfung durch einen Betriebsprüfer möglich ist, auch von dessen betriebswirtschaftlichen Qualifikationen abhängig. Bisher spielen jedoch solche ökonomischen Überlegungen in der Ausbildung der Finanzverwaltung faktisch keine Rolle.

Der neue § 2 Abs. 2 GAufzV-E entspringt im Wesentlichen § 2 Abs. 1 alter Fassung. Besonders positiv zu würdigen ist in diesem Zusammenhang die Formulierung im Satz 2. Die Finanzverwaltung erkennt hier ausdrücklich an, dass der Steuerpflichtige nicht die geeignete Methode dokumentieren kann, sondern lediglich darlegen kann, warum nach seiner Auffassung eine Methode als geeignet anzusehen ist. Auch die Aussage in Satz 3, nach der eine Verpflichtung zur Anwendung von mehr als einer Methode nicht besteht, ist grundsätzlich zu begrüßen. Dies gilt jedoch nicht für die gewählte Formulierung. Außerdem entstehen durch das Zusammenspiel der Sätze 2 und 3 Irritationen. Letztlich kann der Steuerpflichtige nur nachweisen, warum er die Methode für geeignet hält. Der bisherige § 1 Abs. 4 ist nunmehr in § 2 Abs. 2 übertragen worden. Dabei ist eine inhaltliche Verschärfung erfolgt.²⁹ Während bisher vom Steuerpflichtigen verlangt wurde, dass er Aufzeichnungen für nicht mehr als eine Methode zu erstellen hat, ist nunmehr vorgesehen, dass es sich hierbei um eine geeignete Methode handeln muss. Diese Formulierung geht erkennbar davon aus, dass es geeignete und ungeeignete Methoden gibt. Dies setzt jedoch voraus, dass der Steuerpflichtige erkennen können muss, wann welche Methode „geeignet“ ist. Hierzu fehlt in dem Entwurf jeglicher Hinweis. Damit kann die Finanzverwaltung praktisch immer die Dokumentation einer weiteren Methode verlangen, indem sie die vom

²⁹ Vgl. zu den sich hieraus ergebenden Rückwirkungen auf den Anwendungszeitpunkt S. 21.

Steuerpflichtigen verwendete Methode für „ungeeignet“ erklärt. Folglich kann die mit der Regelung für den Steuerpflichtigen eigentlich angestrebte Rechtssicherheit nicht erreicht werden. Da die Regierungsbegründung ausschließlich den Text des GAufzV-E wiedergibt, können auch hieraus keine Hilfestellungen erlangt werden.

Zu begrüßen ist ferner, dass die Möglichkeit zur Bildung von Gruppen zur Dokumentation nachhaltig erweitert wurde. Nunmehr ist es möglich, eine solche Gruppenbildung immer dann vorzunehmen, wenn die entsprechenden Geschäfte hinsichtlich ihrer Funktionen und Risiken vergleichbar sind. Dies ist sachgerecht, weil nach unstreitiger Auffassung die Verteilung der Funktionen und Risiken entscheidend für die Verrechnungspreisbestimmung ist.³⁰ Als angemessen erscheint auch das Verlangen der Finanzverwaltung, die Grundsätze, nach denen eine Zusammenfassung in Gruppen erfolgt, zu dokumentieren bzw. zumindest für die Betriebsprüfung nachvollziehbar zu machen. Allerdings sollten hier konkretere Vorgaben getroffen werden. Andernfalls besteht die Gefahr, dass der eigentlich angestrebte Vereinfachungseffekt wieder zu nichte gemacht wird. In der Regierungsbegründung wird der Eindruck erweckt, als sei eine erhebliche Verringerung des Umfangs der Dokumentation eingetreten. Dies ist übertrieben. Hierbei wird nicht berücksichtigt, dass die Zusammenfassung ihrerseits wieder eine Dokumentationspflicht auslöst. Außerdem ergibt sich aus den Voraussetzungen für eine solche Zusammenfassung, dass diese regelmäßig bei außerplanmäßigen Geschäften nicht erfolgen kann. Hierzu finden sich weder im GAufzV-E noch in der Regierungsbegründung eine Aussage.

In § 2 Abs. 3 Satz 5 ff. GAufzV-E wird auf innerbetriebliche Verrechnungspreisrichtlinien eingegangen. Diese Regelungen erscheinen gleich in mehrerer Hinsicht als problematisch: Einerseits bestehen systematische Bedenken hinsichtlich der Einordnung dieser Ausführungen. Sie schließen sich unmittelbar an die Regelungen zur Zusammenfassung von mehreren Geschäften zu einer einheitlichen Dokumentation an. Hierdurch könnte der Eindruck entstehen, dass ein solcher Rückgriff auf innerbetriebliche Verrechnungspreisdokumentationen nur im Zusammenhang mit einer solchen Zusammenfassung zulässig ist. Dies scheint nach dem Wortlaut und aufgrund der bisherigen Entwürfe nicht gemeint zu sein. Eine solche Einschränkung wäre auch nicht sachgerecht. Vielmehr ist ausschlaggebend, ob entsprechende Unterlagen geeignet sind, die Übereinstimmung der verrechneten Entgelte mit dem Fremdvergleichspreis zu dokumentieren. Ist dies der Fall, ist ein Rückgriff auf entsprechende Richtlinien sinnvoll und möglich. Außerdem erscheint unverändert die gewählte Formulierung als befremdlich. Der Steuerpflichtige kann – unabhängig von jeglichen Re-

³⁰ Vgl. z. B. Baumhoff, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 1 AStG Anm. 309 ff., m. w. N. insbesondere auch auf die Vorgaben der OECD.

gelingen in der Rechtsverordnung – jedes Rechenwerk und jedes Dokument vorlegen, von dem er glaubt, dass es geeignet ist, seine Argumentation zu unterstützen. Es steht der Finanzverwaltung selbstverständlich frei, welche Konsequenzen und Schlussfolgerungen sie hieraus zieht und welchen Beweiswert sie entsprechenden Unterlagen zubilligt. Gleichwohl kann sie die Vorlage von Unterlagen durch den Steuerpflichtigen auf gar keinen Fall verhindern.

Schließlich sollte klargestellt werden, dass jeweils auf die internen Unternehmensrichtlinien abzustellen ist, die auch für die steuerliche Verrechnungspreisbestimmung verwendet werden. Sofern in einem Unternehmen ein duales Verrechnungspreissystem besteht, sind nach unserer Auffassung nur die Regelungen vorzulegen, die sich auch das steuerliche Verrechnungspreissystem beziehen, nicht aber auf diejenigen des internen Accountings. Insofern ist die Formulierung entsprechend einzugrenzen. § 2 Abs. 4 GAufzV-E enthält – abgesehen von einer kleinen Änderung – den bisherigen § 2 Abs. 3, so dass auf dessen bisherige Erläuterungen verwiesen werden kann. Der Einschub „... und ab welchem Zeitpunkt ...“ erscheint hingegen als problematisch. Eigentlich ist er nur verständlich, wenn von einer durchgängigen Verpflichtung zu einer zeitnahen Dokumentation ausgegangen wird. Anderenfalls erweist er sich als überflüssig. Wenn aber von einer zeitnahen Dokumentationspflicht ausgegangen würde, würde insoweit ein Widerspruch zu § 90 Abs. 3 Satz 3 AO bestehen, der eine solche Verpflichtung nur für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle vorsieht. Es soll jedoch nochmals darauf hingewiesen werden, dass die hier verankerte dauerhafte Dokumentationspflicht über die Regelungen in anderen Staaten deutlich hinausgeht und für die Steuerpflichtigen zu einer massiven Belastung führt.

Abs. 5 enthält die bisherigen Sätze 6 ff. des § 7 Abs. 3. Zwar besteht die Möglichkeit, einen Antrag auf Vorlage in einer anderen Sprache vor Anfertigung der Aufzeichnungen zu stellen, doch stellt diese Regelung aus Sicht des Steuerpflichtigen eine Enttäuschung dar. Es bleibt unregelt, innerhalb welcher Frist die Finanzverwaltung über einen entsprechenden Antrag entscheiden muss. Da bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen eine Verpflichtung zur zeitnahen Dokumentation besteht, erscheint es als zwingend erforderlich, hier entweder in der Rechtsverordnung oder ggf. in einem ergänzenden Schreiben klarzustellen, wie mit entsprechenden Anträgen des Steuerpflichtigen zu verfahren ist. Anderenfalls drohen erhebliche materielle Mehrbelastungen. Unklar bleibt, wie zu verfahren ist, wenn ein Steuerpflichtiger eine Verrechnungspreisdokumentation in einer ausländischen Sprache vorlegt, ohne einen entsprechenden Antrag gestellt zu haben. Schon vor dem Hintergrund der Zumutbarkeit und der Verhältnismäßigkeit wäre eingehend zu prüfen, ob eine solche Dokumentation seitens der Finanzverwaltung zurückgewiesen werden kann und ins-

besondere ob es zu einer Anwendung der Strafvorschriften der § 162 Abs. 3 und 4 AO kommen kann. Da die Dokumentationspflicht bereits seit dem 1. 1. 2003 gilt und für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle eine zeitnahe Dokumentation verlangt wird, besteht hier akuter Nachbesserungsbedarf durch die Finanzverwaltung.

2.3 Zeitnahe Erstellung von Aufzeichnungen bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen

Die Änderungen im § 3 Abs. 1 GAufzV-E sind lediglich sprachlicher Art, so dass auf die bisherigen Ausführungen verwiesen werden kann. Als unverändert problematisch erweist sich, dass im § 3 Abs. 2 GAufzV-E keine Definition der außergewöhnlichen Geschäftsvorfälle erfolgt. Damit wird es in der Praxis zu einer Vielzahl von Abgrenzungsproblemen kommen und die Akzeptanz dieser Regelung nachhaltig erschwert. Wenn die Regierungsbegründung hierzu ausführt, dass eine „abschließende allgemeine Definition ... nicht möglich ist“, muss hieraus die Konsequenz gezogen werden, dass der § 90 Abs. 3 AO geändert wird. Im Ergebnis wird den Steuerpflichtigen jetzt eine Verpflichtung auferlegt und deren Nichterfüllung mit Sanktionen geahndet, aber zugleich sieht sich der Verordnungsgeber nicht in der Lage, die Verpflichtung zu definieren. Eine Lösung sollte so aussehen, dass auf die Pflicht zur zeitnahen Dokumentation bei außergewöhnlichen Geschäften entweder ganz verzichtet wird und stattdessen z. B. im Rahmen der Rechtsverordnung für die wesentlichen Fälle konkrete Vorgaben getroffen werden, oder aber indem ein Rückgriff auf bereits bisher verwendete und damit definierte Begriffe erfolgt. Hierfür könnte z. B. an die außerordentlichen Aufwendungen und Erträge (§ 277 Abs. 4 HGB) gedacht werden.

Zu begrüßen ist, dass zukünftig nicht mehr jeder Geschäftsvorfall im Anschluss an eine „erhebliche Änderung“ der Geschäftsstrategie zu dokumentieren ist, sondern lediglich Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit einer für die Verrechnungspreisbildung erheblichen Änderung der Geschäftsstrategie. Durch diese wichtige Klarstellung ist erreicht worden, dass nur die Änderung als solche und die hiermit im Zusammenhang stehenden Verrechnungspreisaspekte unter die Dokumentationspflicht fallen, nicht aber alle anderen Geschäftsvorfälle. Die bisherige Formulierung hätte hingegen zu einer „Infektion“ sämtlicher Geschäftsvorfälle im Anschluss an eine Änderung der Geschäftsstrategie geführt.

2.4 Allgemein erforderliche Aufzeichnungen

In § 4 Nr. 1 Buchstabe a) wurde der Kreis der nahe stehenden Personen um die Nr. 3 verringert. Diese wurde in den neuen Buchstaben b) überführt. U. E. ist diese Trennung weder erforderlich, noch sachlich geboten, zumal gegenüber dem bisherigen Verweis offenbar keine materiellen Änderungen eintreten. Unklar ist, was unter der „Übersicht über die den Geschäftsbeziehungen zugrunde liegenden Verträgen und ihrer Veränderungen“ zu verstehen ist. Hierbei ist nicht klar, ob es sich lediglich um eine Auflistung der Verträge handelt (etwa unter Angabe von Vertragspartnern und Datum des Vertrages) oder ob diese Übersicht auch Einzelheiten zum Inhalt des Vertrages wiedergeben muss. Eine Liste der Verträge (ohne Inhaltsangabe) erscheint als relativ aussageelos, zumal die Finanzverwaltung ohnehin das Recht hat, entsprechende Verträge einzusehen. Hingegen führt eine weite Auslegung dieser Forderung zu einer erheblichen materiellen Belastung des Steuerpflichtigen. Eine Klarstellung ist erforderlich, insbesondere dahingehend, dass keine Vertragsentwürfe aus unterschiedlichen Verhandlungsstadien vorzulegen sind.

Gem. Buchstabe b) ist nunmehr eine Liste der immateriellen Wirtschaftsgüter zu erstellen, die dem Steuerpflichtigen gehören. Dies ist vor dem Hintergrund der Abgrenzung, wann bereits ein immaterielles Wirtschaftsgut entstanden ist, problematisch. Außerdem stellt sich die Frage nach der Verhältnismäßigkeit einer solchen Forderung. Hier hat der Steuerpflichtige umfangreiche Nachweispflichten zu erfüllen, deren Nutzen für die Finanzverwaltung und die Verrechnungspreisprüfung als zweifelhaft erscheint. Letztlich ist z. B. kaum zu bestimmen, ob ein immaterielles Wirtschaftsgut bereits vorliegt oder ob die Wirtschaftsguteigenschaften noch nicht erfüllt sind. Dies zeigt sich z. B. wenn der Fall betrachtet wird, dass im Ausland eine Betriebsstätte unterhalten wird, die den dortigen Markt bearbeitet. Sofern versucht wird, einen eigenen Kundenstamm aufzubauen, ist kaum sachlich abzugrenzen, ab welchem Zeitpunkt ein solcher Kundenstamm bereits existiert. Besondere Schwierigkeiten bestehen bei der Abgrenzung einzelner Wirtschaftsgüter voneinander, wie dies das Beispiel Kundenstamm zeigt. Es wäre z. B. nicht zulässig, Bestandteile des Kundenstamms im Rahmen eines Geschäfts- oder Firmenwertes zu berücksichtigen. Dieses Problem gewinnt durch die nicht zeitnah erfolgende Betriebsprüfung nachhaltig an Bedeutung. Hieraus folgt, dass erhebliche Abgrenzungsschwierigkeiten bestehen und es dem Steuerpflichtigen kaum möglich ist, eine vollständige Liste dieser Wirtschaftsgüter zu erstellen. Eine Lösung kann nur in einer zeitnahen Vornahme der Betriebsprüfung liegen.

Als besonders problematisch erscheint auch die Verschärfung unter 3. b. Entgegen der bisherigen Entwurfsfassung muss der Steuerpflichtige zukünftig auch seinen Wertschöpfungsbeitrag darstellen. Unklar bleibt, was hierunter konkret zu verstehen ist. Es könnte der Eindruck entstehen, dass vom Steuerpflichtigen eine prozessorientierte Dokumentation zu erstellen ist. Diese Verschärfung hat zur Konsequenz, dass der Zeitpunkt des Inkrafttretens der Rechtsverordnung nicht beibehalten werden kann. Die Argumentation des Bundesfinanzministeriums beruht darauf, dass ein Inkrafttreten mit Wirkung zum 30. Juni 2003 erfolgen könne, weil bereits vor diesem Zeitpunkt ein offizieller Entwurf im Internet veröffentlicht wurde. Eine solche Argumentation lässt sich – wenn überhaupt – nur dann rechtfertigen, wenn davon auszugehen ist, dass die jetzt vorliegende Fassung keine inhaltlichen Verschärfungen und Regelungen enthält, die über den bisherigen Wortlaut des Entwurfes hinausgehen. Dies ist eindeutig bei der Nr. 3 b nicht der Fall. Hieraus folgt, dass die zeitlichen Planungen vollständig überdacht werden müssen und das Inkrafttreten der Rechtsverordnung nach hinten verschoben wird. Da eine Anwendung dieser Regelungen während eines laufenden Wirtschaftsjahres dem Steuerpflichtigen kaum zugemutet werden kann, ist hieraus die Konsequenz zu ziehen, dass ein Inkrafttreten der Strafvorschriften erst mit Wirkung zum 1. Januar 2005 erfolgt.

Bedenken richten sich auch gegen den neu eingefügten Buchstaben d) unter Nr. 4, der sich bisher schon in § 5 Buchstabe b) der Entwurfsfassung fand. Zwar wird vorgeschrieben, dass der Steuerpflichtige die Vergleichbarkeit der von ihm zur Verrechnungspreisbestimmung herangezogenen Daten nachweisen muss, jedoch gibt es keine Verpflichtung, nach der er gezwungen wäre, diese Daten auch aufzuzeichnen. Eine solche Regelung macht erkennbar keinen Sinn, denn der Steuerpflichtige würde seinen Verpflichtungen genügen, wenn er die Vergleichbarkeit nachweist, ohne die Vergleichswerte vorzulegen.

2.5 Erforderliche Aufzeichnungen in besonderen Fällen

In § 5 Abs. 1 ist neben einer sprachlich wenig geglückten Umformulierung des Absatzes nunmehr der Zusatz entfallen, dass die erstellten Unterlagen auf Anforderung vorzulegen sind. Zwar ist zweifelhaft, ob hiermit eine materielle Änderung verbunden ist, doch erscheint eine solche Klarstellung – wie sie in der alten Fassung bisher vorgesehen war – durchaus als sinnvoll. Ausschlaggebend hierfür ist, dass in der Rechtsverordnung und in § 90 Abs. 3 AO zwischen der Erstellung der Dokumentation einerseits und deren Vorlage andererseits differenziert wird. Dies zeigt sich besonders deutlich bei so genannten außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen, bei denen die

Aufzeichnungen zeitnah zu erstellen sind, aber eine Vorlage erst auf Aufforderung zu erfolgen hat. Daraus folgt, dass der Frage der Anforderung stets besonderes Gewicht beizumessen ist. Zu begrüßen ist, dass nunmehr lediglich Änderungen von Geschäftsstrategien nachzuweisen sind (§ 5 Abs. 1 Nr. 1 GAufzV-E). Auch in der Nr. 2 sind nachhaltige Verschärfungen vorgenommen worden. Hiermit stellt sich erneut die Frage nach dem Anwendungszeitpunkt der Rechtsverordnung. Im Übrigen gelten die Anmerkungen zur bisherigen Entwurfsfassung.

2.6 Anwendungsregelungen für kleinere Unternehmen und Steuerpflichtige mit anderen als Gewinneinkünften

Die „Mittelstandskomponente“ ist nunmehr im § 6 des Rechtsverordnungsentwurfs geregelt. Die Bezeichnung dieses Paragraphen ist irreführend. Es geht nicht um die Frage, ob das Unternehmen groß oder klein ist, sondern die Erleichterungen knüpfen an das Volumen der konzerninternen Transaktionen an. Dies ergibt sich eindeutig aus § 6 Abs. 2 GAufzV-E. Daher ist die Überschrift von § 6 sachlich falsch. Entsprechendes gilt auch für die Regierungsbegründung zu § 6 Abs. 2 in der es heißt, dass durch die Regelungen „vor allem für kleine und mittelständische Unternehmen“ Erleichterungen geschaffen werden sollen.

Darüber hinaus bestehen Bedenken gegen den Inhalt der Regelung. Diese resultieren daraus, dass nicht hinreichend klar wird, ob sich die Steuerpflichtigen auf sie berufen können, die tatsächlich Überschusseinkünfte erzielen oder ob es lediglich darum geht, ob bei einer isolierten Betrachtung dieser einzelnen Transaktion mit der nahe stehenden Person entsprechende Einkünfte entstanden wären. Außerdem wird nicht klar, wer eigentlich Steuerpflichtiger im Sinne der Regelung ist. Dies zeigt das folgende Beispiel: Gewährt eine im Inland unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person einer ihr nahe stehenden Person mit Ansässigkeit im Ausland ein Darlehen, das von dieser Person für gewerbliche Einkunftserzielungszwecke verwendet wird, ist unklar, auf wen hier abzustellen ist. Sofern der Inländer dieses Darlehen aus seinem Privatvermögen gewährt, liegen bei ihm Überschusseinkünfte (Einkünfte nach § 20 EStG) vor, während beim Ausländer – isoliert betrachtet – möglicherweise Gewinneinkunftsarten vorliegen (Einkünfte analog zu § 15 EStG). Unklar ist, ob sich der Inländer auf § 6 GAufzV-E berufen kann.

Der Verweis auf § 1 Abs. 1 Satz 2 GAufzV-E ist nicht sachgerecht. In diesem wird von Aufzeichnungen gesprochen, die im vorliegenden Fall für gerade nicht erforderlich erklärt werden. Damit bleibt unbestimmt, worin die Erleichterung des § 6 Abs. 1

GAufzV-E besteht. Es erscheint daher als sinnvoll, gegebenenfalls eine eigenständige Regelung zu formulieren, nach der die entsprechenden Steuerpflichtigen den Anforderungen des § 90 Abs. 3 AO dann genügen, wenn sie Fragen der Finanzverwaltung beantworten und die ihnen zur Verfügung stehenden Unterlagen in Bezug auf die Angemessenheit von Entgelten bei Leistungsbeziehungen zu nahe stehenden Personen offen legen. Dabei sollte der Verordnungsgeber besonders darauf achten, dass die Steuerpflichtigen eindeutig erkennen können, ob sie sich auf diese Regelung berufen können. Andernfalls tritt der angestrebte Vereinfachungseffekt nicht ein und die Erhebungseffizienz des Besteuerungsverfahrens wird negativ beeinträchtigt.

In der Regierungsbegründung wird klargestellt, dass mit § 6 GAufzV-E auch die Dokumentationspflicht für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle als abgegolten anzusehen sein soll. Diese Aussage sollte zur Klarstellung und Vereinfachung der praktischen Handhabbarkeit in die Rechtsverordnung übernommen werden. Abzulehnen ist der in der Begründung vorgesehene Vorbehalt. Danach kann sich der Steuerpflichtige nur dann auf die Erleichterungen berufen, wenn er:

- ausreichende Auskünfte (was immer das auch sein mag und wer immer bestimmt, ob die Unterlagen ausreichend waren)
- fristgerecht erteilt und
- vorliegende Unterlagen fristgerecht vorlegt.

Wird diesen Anforderungen nicht genügt, kommt es zur Anwendung der Sanktionen des § 162 Abs. 3 und 4 AO. Hiermit führt die Regierungsbegründung praktisch dazu, dass diejenigen, die sich auf diese Erleichterungsvorschriften berufen, erhebliche Risiken aufgebürdet werden. Hinzu kommt, dass die Kriterien zu ungenau formuliert sind, dass deren Erfüllung kaum sicher vorhergesagt werden kann. Hieraus folgt für die Besteuerungspraxis, dass Unternehmen sehr genau prüfen müssen, ob sie sich tatsächlich auf diese – vermeintlichen – Erleichterungen berufen wollen. Die hieraus möglicherweise entstehenden Nachteile sind gravierend.

Zu begrüßen ist die in § 6 Abs. 2 Satz 3 GAufzV-E vorgesehene Erleichterung für die Fälle, in denen Unternehmen die Grenzwerte unterschreiten und deshalb als kleines Unternehmen zu qualifizieren sind. Hier führen die vorgenommenen Änderungen zu einer deutlichen Vereinfachung des Verfahrens. Die redaktionellen Änderungen im § 6 Abs. 3 GAufzV-E führen zu keinen materiellen Änderungen.

Als wesentlicher Kritikpunkt ist – neben den extremen Risiken bei einer Berufung auf diese „Vereinfachungsregelung“ – darauf hinzuweisen, dass die Rechtsverordnung

keine Übergangsregelung schafft. Dieser oben bereits angesprochene Punkt wäre aber zwingend erforderlich, um eine Anwendbarkeit der Rechtsverordnung in der Praxis zum vorgesehenen Zeitpunkt zu ermöglichen. Ferner werden sie benötigt, um die Akzeptanz dieser Regelung bei dem Steuerpflichtigen zu gewährleisten.

2.7 Entsprechende Anwendung bei Betriebsstätten und Personengesellschaften

§ 7 GAufzV-E dehnt die Dokumentationspflicht auf den Bereich der Personengesellschaften und Betriebsstätten aus. Diese Forderung ist durch § 90 Abs. 3 Satz 4 AO legitimiert. Gleichwohl sind die Regelungen unzulänglich. Sie nehmen keine Rücksicht auf die bestehenden Besonderheiten im Vergleich zu Kapitalgesellschaften. Zwar ist grundsätzlich zu begrüßen, dass eine Gleichbehandlung erfolgt, doch kann diese nur insoweit gelten, wie nicht zwingende Unterschiede infolge der fehlenden Steuersubjekteigenschaft der Betriebsstätte bzw. der Personengesellschaft³¹ zu beachten sind. Hieraus ergibt sich, dass eine Gewinnrealisierung nur insoweit erfolgen kann, wie es sich um „Außentransaktionen“ handelt, d. h. solche gegenüber fremden Dritten. Hingegen führen Übertragungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nicht zur Gewinnrealisierung.

Gegenüber der Entwurfsfassung ist eine Einschränkung des Dokumentationsumfangs erfolgt. Diese betrifft den Fall der inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens. Hier soll zukünftig eine Aufzeichnungspflicht bestehen, wenn „aufgrund der Überführung von Wirtschaftsgütern oder der Erbringung von Dienstleistungen steuerlich ein (...) Gewinn anzusetzen ist oder soweit Aufwendungen mit steuerlicher Wirkung aufzuteilen sind“.³² Diese Formulierung impliziert eine Gewinnrealisierung. Hierfür gibt es jedoch nach geltendem Recht keine Rechtsgrundlage. Dieses Problem ist z. B. im Zusammenhang mit der Überführung von Wirtschaftsgütern hinlänglich diskutiert.³³ Damit läuft die gesamte Regelung ins Leere, denn sie knüpft die Aufzeichnungspflicht an eine Bedingung, die nach nationalem Recht niemals erfüllt sein kann. Auch aus der in Art. 7 OECD-MA niedergelegten Fiktion der Selbständigkeit der Betriebsstätte folgt nichts anderes.

³¹ Auf die insoweit bestehenden Besonderheiten für Zwecke der Gewerbesteuer wird verwiesen.

³² Hierdurch werden die ohnehin schon bestehenden europarechtlichen Bedenken gegen § 90 Abs. 3 AO weiter verschärft; möglicherweise erfolgt durch diese Regelung eine „Infizierung“ der Rechtsverordnung.

³³ Vgl. z. B. jüngst Looks, in: Löwenstein/Looks, Betriebsstättenbesteuerung, München 2003, Rz. 836 ff.

Durch Satz 2 wird der Anwendungsbereich auf Personengesellschaften ausgedehnt, „soweit dabei Geschäftsbeziehungen im Sinne des § 1 des Außensteuergesetzes zu prüfen sind“. Diese Regelung lässt unberücksichtigt, dass die Frage der Anwendung des § 1 AStG auf Personengesellschaften kontrovers diskutiert wird. Im Kern geht es um die Frage, ob die Formulierung des Gesetzes „unbeschadet anderer Vorschriften“ wie bei Kapitalgesellschaften auszulegen ist oder ob eine andere Interpretation zu erfolgen hat. Im zuerst genannten Fall folgt daraus, dass die Dokumentationspflicht für Personengesellschaften völlig leer liefe. Hintergrund ist, dass bei Kapitalgesellschaften der Gesetzeswortlaut so zu interpretieren ist, dass die Anwendbarkeit einer anderen Korrekturvorschrift zu einer „Sperrwirkung“ hinsichtlich § 1 AStG führt. Sofern der zweiten Interpretation gefolgt wird, käme es zu einer Anwendung des § 1 AStG, sofern dessen Rechtsfolgen über die der anderen Korrekturvorschrift hinausgehen. Unabhängig von den hiermit möglicherweise verbundenen EU-rechtlichen Problemen³⁴, hätte diese Auffassung zur Konsequenz, dass eine Dokumentationspflicht sich nur auf die Differenz bezieht, für die § 1 AStG als Korrekturmaßstab zur Anwendung kommt. Im Entwurf bleibt offen, welcher Interpretation zu folgen ist. Auch der BFH hat bisher dieses Verhältnis nicht abschließend geklärt. Daher wirft die Regelung mehr Fragen auf, als sie beantwortet. U. E. ist schon aus Gründen des EU-Rechts eine Ungleichbehandlung zwischen Inlands- und Auslandsfällen zu vermeiden. Hieraus folgt für die Einkunfts-korrektur bei Personengesellschaften, dass davon auszugehen ist, dass andere Korrekturvorschriften dazu führen, dass die Anwendbarkeit des § 1 AStG ausgeschlossen ist. Wenn dem so ist, dann besteht keine Dokumentationspflicht im Bereich der Personengesellschaften.

2.8. Inkrafttreten

Die obigen Ausführungen haben gezeigt, dass die gewählte Vorgehensweise eines rückwirkenden Inkraftsetzens der Rechtsverordnung problematisch ist. Ausschlaggebend hierfür ist, dass die Argumentation der Regierungsbegründung nur insoweit zutreffend wäre, wenn die Rechtsverordnung keine strengeren Regelungen enthalten würde, als die Entwurfsfassung vom 12. Juni 2003, weil nur insoweit dem Steuerpflichtigen eine ausreichende Informationsmöglichkeit offen stand. Dies ist jedoch nicht der Fall. Daher ist ein rückwirkendes Inkrafttreten zum 30. Juni 2003 nicht möglich. Entgegen der Begründung zu § 8 weicht der nunmehr vorliegende Entwurf an mehreren Stellen zu Lasten der Steuerpflichtigen von der im Internet veröffentlichten Fassung ab.

³⁴ Vgl. BFH-Beschluss vom 21. 6. 2001, I B 141/00, IStR 2001, 509.

Neben diesen rechtlichen Überlegungen führt der gewählte Zeitpunkt zu einer Brückung der gesetzgebenden Körperschaften. Aus § 22 Satz 2 I. Halbsatz EGAO ergibt sich eindeutig der Wille des Gesetzgebers, den von dieser Regelung betroffenen Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu geben, sich auf diese Vorschriften einzustellen. Da auch bestimmte Dauersachverhalte aus der Vergangenheit hiervon erfasst sind, ist dies auch erforderlich. Auch der Gesetzgeber trägt dem mit § 22 Satz 3 EGAO Rechnung, indem er hierfür eine besondere Übergangfrist normiert. Damit sind die gesetzlichen Regelungen erkennbar von dem Bemühen geprägt, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu geben, sich auf diese Neuregelungen einzustellen. Diese Vorgehensweise wird durch den Entwurf konterkariert, indem ein rückwirkendes Inkraftsetzen erfolgt. Zugleich zeigt sich, dass die im Rahmen des StVergAbG gemachten Zusagen hinsichtlich der Umsetzung der Regelungen durch den Entwurf nachträglich wieder zurückgenommen werden. Hieraus entsteht ein Verlust an Glaubwürdigkeit und Vertrauen.

3. Fazit

Der vorliegende Entwurf trägt den im Schrifttum vorgebrachten Bedenken nicht ausreichend Rechnung.³⁵ Hierbei werden nicht nur sachlich begründete Einwände nicht beachtet, sondern auch die Hinweise auf bisher überhaupt nicht geregelte Sachverhalte nicht berücksichtigt. Außerdem ist die unverändert sehr häufige Verwendung von unbestimmten Begriffen zu kritisieren. Diese Punkte führen dazu, dass die Akzeptanz dieser Vorschriften bei den betroffenen Steuerpflichtigen kaum steigen wird. Hinzu kommt, dass in der Regierungsbegründung eine Reihe sachlicher Fehler enthalten sind, die sowohl in der Betriebsprüfungspraxis als auch bei den Steuerpflichtigen für Irritationen sorgen werden. Auch die Rechtsprechung findet hier nicht die dringend notwendigen Hinweise zur Lösung von Zweifelsfällen, sondern teilweise nur unbegründete Behauptungen, die sachlich unzutreffend sind.

Besonders deutlich wird dies, wenn die Frage gestellt wird, welche konkreten Dokumentationspflichten wann bestehen. Hierbei bleibt fast alles unbestimmt. Der Begriff der außergewöhnlichen Geschäftsbeziehungen, der zu einer zeitnahen Dokumentationspflicht führt, bleibt inhaltlich unklar. Auch bei den „gewöhnlichen“ Geschäftsbeziehungen erscheint eher eine Anlehnung an internationale Standards erfolgt zu sein, als eine sachgerechte Abgrenzung vor dem Hintergrund der konkreten rechtlichen

³⁵ Vgl. z. B. die Stellungnahmen von Wassermeyer, DB 2003, S. 1535 ff., Kroppen/Rasch, IWB, F. 3 Deutschland, Gr. 1, S. 1955 ff (9. 7. 2003) und Kaminski/Strunk, RiW 2003, S. 561 ff.

Rahmenbedingungen in Deutschland und der sich hieraus ergebenden Anforderungen.

Losgelöst von den Anmerkungen und Bedenken zu Detailfragen müssen die Grundvoraussetzungen geschaffen werden, damit die Dokumentationsanforderungen zur Prüfung der Verrechnungspreise dem Ziel einer gleichmäßigen Besteuerung gerecht werden können. Dies sind insbesondere:

- Die Verbesserung der ökonomischen Ausbildung der involvierten Betriebsprüfer. Ein wesentliches Argument für die Einführung der Regelungen war die Üblichkeit vergleichbarer Regelungen in anderen Staaten. Vor diesem Hintergrund überrascht, dass die deutsche Finanzverwaltung mittlerweile international eine der wenigen ist, die nicht über speziell ausgebildete „Economists“ verfügt. Da Verrechnungspreise auf ökonomischen Überlegungen beruhen, bedarf es eines ökonomischen Grundverständnisses, um diese Preise und Vertragsbedingungen auch steuerlich würdigen zu können.
- Die Verkürzung des Zeitraums zwischen Verwirklichung des Sachverhalts und dessen Prüfung durch die Finanzverwaltung.³⁶ Da der Dokumentationsaufwand tendenziell immer höher wird, je größer dieser Zeitraum ist, besteht hier dringender Handlungsbedarf.

³⁶ Wie die Erfahrungen beim EDV-Zugriff zeigen, ist die isolierte Lösung von Einzelproblemen nicht zielführend.

**Ernst-Moritz-Arndt-Universität Greifswald
Rechts- und Staatswissenschaftliche Fakultät
Wirtschaftswissenschaftliche Diskussionspapiere**

Bisher erschienen:

- 1/97 Ole Janssen/Carsten Lange: „Subventionierung elektronischer Geldbörsen durch staatliche Geldschöpfungsgewinne“
- 2/97 Bernd Frick: „Kollektivgutproblematik und externe Effekte im professionellen Team-Sport: 'Spannungsgrad' und Zuschauerentwicklung im bezahlten Fußball“
- 3/97 Frauke Wilhelm: „Produktionsfunktionen im professionellen Mannschafts-sport: Das Beispiel Basketball-Bundesliga“
- 4/97 Alexander Dilger: „Ertragswirkungen von Betriebsräten: Eine Untersuchung mit Hilfe des NIFA-Panels“
- 1/98 Volker Ulrich: „Das Gesundheitswesen an der Schwelle zum Jahr 2000“
- 2/98 Udo Schneider: „Der Arzt als Agent des Patienten: Zur Übertragbarkeit der Principal-Agent-Theorie auf die Arzt-Patient-Beziehung“
- 3/98 Volker Ulrich/Manfred Erbsland: „Short-run Dynamics and Long-run Effects of Demographic Change on Public Debt and the Budget“
- 4/98 Alexander Dilger: „Eine ökonomische Argumentation gegen Studiengebühren“
- 5/98 Lucas Bretschger: „Nachhaltige Entwicklung der Weltwirtschaft: Ein Nord-Süd-Ansatz“
- 6/98 Bernd Frick: „Personal-Controlling und Unternehmenserfolg: Theoretische Überlegungen und empirische Befunde aus dem professionellen Team-Sport“
- 7/98 Xenia Matschke: „On the Import Quotas on a Quantity-Fixing Cartel in a Two Country-Setting“
- 8/98 Tobias Rehbock: „Die Auswirkung der Kreditrationierung auf die Finanzierungsstruktur der Unternehmen“

- 9/98 Ole Janssen/Armin Rohde: „Einfluß elektronischer Geldbörsen auf den Zusammenhang zwischen Umlaufgeschwindigkeit des Geldes, Geldmenge und Preisniveau“
- 10/98 Stefan Degenhardt: „The Social Costs of Climate Change: A Critical Examination“
- 11/98 Ulrich Hampicke: „Remunerating Conservation: The Faustmann-Hartmann Approach and its Limits“
- 12/98 Lucas Bretschger: „Dynamik der realwirtschaftlichen Integration am Beispiel der EU-Osterweiterung“
- 13/98 Heiko Burchert: „Ökonomische Evaluation von Telematik-Anwendungen im Gesundheitswesen und Schlußfolgerungen für ihre Implementierung“
- 14/98 Alexander Dilger: „The Absent-Minded Prisoner“
- 15/98 Rainer Leisten: „Sequencing CONWIP flow-shops: Analysis and heuristics“
- 1/99 Friedrich Breyer/Volker Ulrich: „Gesundheitsausgaben, Alter und medizinischer Fortschritt: eine ökonomische Analyse“
- 2/99 Alexander Dilger/Bernd Frick/Gerhard Speckbacher: „Mitbestimmung als zentrale Frage der Corporate Governance“
- 3/99 Paul Marschall: „Lebensstilwandel in Ostdeutschland: Ansatzpunkte für gesundheitsökonomische Analysen“
- 4/99 Lucas Bretschger: „On the predictability of knowledge formation: the tortuous link between regional specialisation and development“
- 5/99 Alexander Dilger: „Betriebsratstypen und Personalfuktuation: Eine empirische Untersuchung mit Daten des NIFA-Panels“
- 6/99 Claudia Werker: „Market Chances of Innovative Firms from Transition Countries in Interregional Markets“
- 7/99 Udo Schneider: „Ärztliche Leistung und Compliance des Patienten - der Fall des Double Moral Hazard“

- 1/00 Florian Buchner/Jürgen Wasem: „Versteilerung der alters- und geschlechtsspezifischen Ausgabenprofile von Krankenversicherern“
- 2/00 Lucas Bretschger: „Konvergenz der europäischen Regionen“
- 3/00 Armin Rohde/Ole Janssen: „EU-Osterweiterung: Ist ein schneller Beitritt zur Europäischen Währungsunion für Estland sinnvoll?“
- 4/00 Lembo Tanning: „Schätzkriterien des Außenhandels zwischen der Europäischen Union und mittel- und osteuropäischen Ländern“
- 5/00 Frank Hettich/Carsten Schmidt: „Deutschland, ein Steuermärchen?“
- 6/00 Cornelia Kerim-Sade/Alexander Crispin/Jürgen Wasem: „An External control of Validity of the German EuroQol-5D Questionnaire“
- 7/00 Lucas Bretschger/Frank Hettich: „Globalisation, Capital Mobility and Tax Competition: Theory and Evidence for OECD Countries“
- 8/00 Frank Hettich: „The Implications of International Cooperations for Economic Growth, Environmental Quality and Welfare“
- 9/00 Alexander Dilger: „The Market is Fairer than Bebchuk’s Scheme“
- 10/00 Claudia Werker: „Market Performance and Competition: A Product Life Cycle Model“
- 11/00 Joachim Schwerin: „The Dynamics of Sectoral Change: Innovation and Growth in Clyde Shipbuilding, c. 1850-1900“
- 12/00 Lucas Bretschger/Sjak Smulders: „Explaining Environmental Kuznets Curves: How Pollution Induces Policy and New Technologies“
- 13/00 Franz Hessel: „Wertigkeit der Augeninnendruckmessung mittels Non-contract Tonometrie durch Augenoptiker in Deutschland. Eine Kosten-Wirksamkeits-Analyse“
- 14/00 Lucas Bretschger: „Internationaler Handel im Ostseeraum - sozioökonomische Hintergründe“
- 15/00 Hans Pechtl: „Die Kongruenzhypothese in der Geschäftsstättenwahl“

- 01/01 Joachim Prinz: „Why Do Wages Slope Upwards? Testing Three Labor Market Theories“
- 02/01 Armin Rohde/Ole Janssen: „Osteuropäische Currency Board-Länder und die optimale Integrationsstrategie in die Europäische Währungsunion am Beispiel Estlands“
- 03/01 Lucas Bretschger: „Wachstumstheoretische Perspektiven der Wirtschaftsintegration: Neuere Ansätze“
- 04/01 Stefan Greß, Kieke Okma, Franz Hessel: „Managed Competition in Health Care in the Netherlands and Germany – Theoretical Foundation, Empirical Findings and Policy Conclusion“
- 05/01 Lucas Bretschger: “Taking Two Steps to Climb onto the Stage: Capital Taxes as Link between Trade and Growth”
- 06/01 Udo Schneider: “Ökonomische Analyse der Arzt-Patient-Beziehung: Theoretische Modellierung und empirische Ergebnisse”
- 07/01 Paul Marschall: „Lernen und Lebensstilwandel in Transformationsökonomien“
- 08/01 Thomas Steger: „Stylised Facts of Economic Growth in Developing Countries”
- 09/01 Hans Pechtl: “Akzeptanz und Nutzung des B-Commerce im B2C. Eine empirische Analyse“
- 10/01 Hannes Egli: „Are Cross-Country Studies of the Environmental Kuznets Curve Misleading? New Evidence from Time Series Data for Germany”
- 01/02 Stefan Greß, Kieke Okma, Jürgen Wasem: „Private Health Insurance in Social Health Insurances Countries – Market Outcomes and Policy Implications”
- 02/02 Ole Janssen, Armin Rohde: “Monetäre Ursachen der Arbeitslosigkeit in Currency Board-Systemen?“
- 03/02 Alexander Dilger: „Never Change a Winning Team – An Analysis of Hazard Rates in the NBA“

- 04/02 Thomas Steger: "Transitional Dynamics in R&D-based Models of Endogenous Growth"
- 05/02 Franz Hessel, Eva Grill, Petra Schnell-Inderst, Jürgen Wasem: "Modelling costs and outcomes of newborn hearing screening"
- 06/02 Veronica Vargas, Jürgen Wasem: "Using selected diagnoses to improve the Chilean Capitation formula"
- 07/02 Susann Kurth: "Die mittel- und osteuropäische EU-Beitrittskandidaten auf dem Weg in die EU: Eine Bestandsaufnahme und Analyse der Kriterien von Maastricht"
- 08/02 Roland Rollberg: „16 Fälle kostenminimaler Anpassung eines Aggregats bei im Zeitablauf konstanter Intensität“
- 09/02 Jüri Sepp: „Estlands Wirtschaftspolitik im Rahmen der Koordinationsanforderungen der EU“
- 01/03 Ole Janssen: „Vergleich zwischen Currency Board-System und Standard Fix-System“
- 02/03 Mart Sörg: „Reformation of the Estonian Banking System“
- 03/03 Bert Kaminski: „Aktuelle steuerliche Neuregelungen und deren Auswirkungen auf unternehmerische Entscheidungen – unter besonderer Berücksichtigung des Steuervergünstigungsabbaugesetzes vom 11. April 2003“
- 04/03 Stefan Mirschel, Roland Rollberg, Ulrich Steinmetz: „Technologische Fundierung der Produktionsfunktion vom Typ D mit Hilfe von Verbrauchs- und Erzeugungsfunktionen“
- 05/03 Heiko Kay Xander: "Evolutionäre Optimierung mit MUTABA (Mutativ-Biologischer Algorithmus) Version 2.1"
- 06/03 Michael Lerm, Roland Rollberg: "Ellipsenverfahren zur betriebsübergreifenden simultanen Losgrößen- und Bestellmengenplanung"