

VERRECHNUNGSPREISE VERWALTUNGSGRUNDSÄTZE 2020

Mit Datum 3. Dezember 2020 erließ das BMF die „Verwaltungsgrundsätze 2020“ („**VWG 2020**“, bei Drucklegung noch nicht im BStBl. veröffentlicht), die die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren (BStBl. 2005 I, 570) insoweit ersetzen, als darin Fragen der Anwendung der §§ 90 und 162 AO behandelt sind (vgl. im Einzelnen Tz. 91 VWG 2020). Die VWG 2020 geben auf 25 Seiten die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung zu Fragen wider, die sich bei der Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen in Bezug auf **Mitwirkungspflichten sowie Schätzung von Besteuerungsgrundlagen und Zuschlägen** ergeben können. Die Veröffentlichung ist zu begrüßen, da insbesondere die Regelung der §§ 90 und 162 AO sowie die Gewinnaufzeichnungsverordnung (GAufzV), auf die sie sich ebenfalls bezieht, zwischenzeitlich erweitert und angepasst worden waren. Das Schreiben ist insoweit informativ, als es auch auf Details eingeht, die nicht unmittelbar im Gesetz geregelt sind. Wenig überraschend ist, dass es insoweit an vielen Stellen profiskalisch ausfällt. Nachfolgend geben wir einen Überblick über wichtige Inhalte.

MITWIRKUNGS- UND AMTSERMITTLUNGSPFLICHT

Die VWG 2020 betonen, dass Amtsermittlungspflicht der Finanzbehörde und Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen, deren Umfang vom Einzelfall abhängt und dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz unterliegt, nebeneinanderstehen. In grenzüberschreitenden Fällen besteht eine erweiterte Mitwirkungspflicht, § 90 Abs. 2 AO, die bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 90 Abs. 3 AO das Erstellen einer Verrechnungspreisdokumentation notwendig macht. Im Falle unzureichender Mitwirkung des Steuerpflichtigen kann die Finanzbehörde auf Grundlage des § 162 AO Schätzungen vornehmen und Zuschläge festsetzen.

UMFANG DER ERWEITERTEN MITWIRKUNGSPFLICHT

Laut Tz. 9 ff. VWG 2020 hat der Steuerpflichtige im Rahmen seiner erweiterten Mitwirkungspflicht bei Vorgängen mit Auslandsbezug (§ 90 Abs. 2 AO) **Beweisvorsorge** zu treffen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung kann diese sich u.a. auf **elektronische Kommunikation** wie E-Mails oder Messengerdienste erstrecken, soweit sie geschäftliche Inhalte mit steuerlichem Bezug aufweisen und damit insbesondere als Handels- oder Geschäftsbrief anzusehen sind. Das BMF erwartet, dass der Steuerpflichtige dafür Sorge trägt, dass er auch später auf im Ausland befindliche Beweismittel zugreifen kann, um diese der Finanzbehörde vorlegen zu können. Dazu behielt sich ein ordentlicher Geschäftsleiter eine Vorlage von Unterlagen vertraglich vor, z.B.

- ▶ Nachweise über Abgabepreise einer nahestehenden Vertriebsgesellschaft gegenüber fremden Dritten bei Anwendung der Wiederverkaufspreismethode,
- ▶ Kalkulationsunterlagen einer ausländischen Dienstleistungsgesellschaft bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode,
- ▶ Nachweise über die geleisteten Beiträge der zusammenwirkenden Unternehmen bei Beteiligung an einer Kostenumlagevereinbarung,
- ▶ Nachweise über die vom Lizenznehmer mit diesen Werten erwirtschafteten Umsatzerlöse bei Überlassung von immateriellen Werten gegen umsatzabhängige Lizenzgebühren oder
- ▶ Unterlagen über den Gesamtgewinn bzw. -verlust sowie den Aufteilungsschlüssel bei Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode.

BESONDERE AUFZEICHNUNGSPFLICHTEN

In Verrechnungspreisfällen gem. § 90 Abs. 3 AO gelten besondere Dokumentationspflichten. Die Aufzeichnungen sollen es einem sachverständigen Dritten ermöglichen, innerhalb angemessener Frist festzustellen, welche Sachverhalte der Steuerpflichtige tatsächlich verwirklicht und ob und inwieweit er dabei den Fremdvergleichsgrundsatz beachtet hat (Tz. 25 ff. VWG 2020).

Tz. 41 VWG 2020 enthält **Beispiele für Informationen**, die in einer Sachverhaltsdokumentation enthalten sein können hinsichtlich Aktivität, ausgeübten Funktionen, eingesetzten Vermögenswerten und übernommenen Risiken. Die mit den einzelnen nahestehenden Personen abgewickelten Geschäftsbeziehungen sollen in einer Transaktionsübersicht hinsichtlich Art und betragsmäßigem Umfang dargestellt werden.

Die VWG 2020 legen sich nicht fest, welcher **Zeitpunkt für die Bestimmung von Vergleichsdaten** entscheidend sein soll (sogenannter price setting vs. outcome testing approach). Maßgeblich für die Dokumentation seien die wirtschaftlichen und tatsächlichen Umstände im Zeitpunkt des Abschlusses einer Geschäftsbeziehung (Verpflichtungsgeschäft). Daher sei u.a. aufzuzeichnen, wann ein Geschäft abgeschlossen und der Verrechnungspreis ermittelt wurde. Überprüft werden soll die Angemessenheit der tatsächlich durchgeführten Geschäftsbeziehungen, wobei grundsätzlich der Zeitpunkt des Vertragsschlusses maßgeblich sei (ex-ante Sicht). Gleichwohl können Tz. 49 VWG 2020 zufolge auch externe Fremdvergleichsdaten ex-post herangezogen werden, soweit sie sich auf den Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles beziehen.

Die „richtige“ Verrechnungspreismethode für die Analyse der Angemessenheit einer grenzüberschreitenden konzerninternen Geschäftsbeziehung wählt die Finanzverwaltung selbst aus, und zwar diejenige, die sich als die geeignetste Methode erweist (Tz. 46 VWG 2020). Die Anwendung einer Alternativmethode könne zu einer Berichtigung führen, „wenn die Ergebnisse der Alternativmethode wahrscheinlicher sind“. Die hierfür erforderlichen Informationen soll der Steuerpflichtige vorlegen. Ob, abgesehen von Fällen, in denen die durch den Steuerpflichtigen angewandte Methode offensichtlich falsch war, eine Vorlageverlangen verhältnismäßig ist, scheint fraglich.

Im Falle eines hypothetischen Fremdvergleichs soll der Steuerpflichtige **Sensitivitätsanalysen** durchführen, aus denen sich ergibt, wie sich der ermittelte Wert des Bewertungsobjekts in Abhängigkeit von alternativen Prämissen und Parametern verändert.

SCHÄTZUNG VON BESTEUERUNGSGRUNDLAGEN UND ZUSCHLÄGE

Tz. 67 ff. VWG 2020 geht auf die Feststellungslast für Tatsachen und die Zulässigkeit und Durchführung von Schätzungen gem. § 162 Abs. 1 bis 4 AO bei Verstößen gegen die Mitwirkungspflicht ein. So wird klargestellt, dass sich Schätzungen innerhalb eines Schätzungsrahmens zu bewegen haben und keinen Strafcharakter aufweisen dürfen. Schätzergebnisse müssten schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein. Bei Verstößen gegen die Aufzeichnungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO treffe den Steuerpflichtigen die Beweisführungslast, dass es zu keiner Einkünfte minderung gekommen sei.

Bei groben Verstößen soll die Finanzbehörde im Allgemeinen berechtigt und verpflichtet sein, die Besteuerungsgrundlagen nach dem für den Steuerpflichtigen ungünstigsten, aber noch möglichen Sachverhalt festzustellen. Lt. BMF dürfen an die Nachweise, die die Finanzbehörde im Falle einer Schätzung von Verrechnungspreisen zu erbringen hat, keine überspitzten Anforderungen gestellt werden. So sollen Methoden und Daten, deren Beweiswert außerhalb einer solchen Schätzung nicht für eine Einkünfteberichtigung ausreicht, verwendet werden können, z.B. Richtsatzvergleich oder Branchendurchschnittswerte. Eine Schätzung setze nicht voraus, dass die Finanzbehörde zuvor die internationale Rechts- und Amtshilfe in Anspruch genommen habe.

Beispiele für unverwertbare Aufzeichnungen, die Schätzung und Zuschläge ermöglichen, sind lt. Tz. 82 VWG 2020 das Fehlen einer Sachverhalts- oder Angemessenheitsdokumentation oder dass die Anwendung der gewählten Verrechnungspreismethode nicht dargestellt wird. Herausgestellt wird, dass für die Verwertbarkeit von Fremdvergleichsdaten nicht deren Quantität, sondern Qualität entscheidend sei. Das BMF weist ferner darauf hin, dass die Rechtsfolgen der Verletzung der Aufzeichnungspflicht gem. § 90 Abs. 3 S. 1 und 2 AO geschäftsvorfallbezogen eintreten, wobei die grundsätzlich zulässige Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen zu beachten sei (vgl. § 3 GAufzV).

Die Vorlage verwertbarer Aufzeichnungen soll die Schätzungsbefugnis der Finanzbehörde gem. § 162 Abs. 1 und 2 AO nicht ausschließen. Voraussetzung für eine Einkünftekorrektur soll aber sein, dass die angewandten Verrechnungspreise mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht fremdvergleichskonform sind und der von der Finanzbehörde ermittelte Verrechnungspreis zumindest wahrscheinlicher ist. Dies könnte den Ausführungen in den VGW 2020 zu folge der Fall sein, wenn die Finanzbehörde z.B. eine andere Verrechnungspreismethode als der Steuerpflichtige anwendet und als Schätzmethode eine Datenbankstudie wählt. Ob eine solche Schätzungsbefugnis im Falle der Vorlage verwertbarer Aufzeichnungen besteht, erscheint fraglich.

IHRE ANSPRECHPARTNER BEI BDO

Der **Fachbereich Internationales Steuerrecht** der BDO in Frankfurt am Main unterstützt Sie gerne bei der Planung, Dokumentation und Verteidigung von Verrechnungspreisen.



Dr. Dirk Elbert
International Tax Services Partner
Transfer Pricing
Tel.: +49 (0) 69 95941 438
dirk.elbert@bdo.de



Dr. Arwed Crüger
International Tax Services Partner
Transfer Pricing
Tel.: +49 (0) 69 95941 548
arwed.crueger@bdo.de



Lars von Jesche
International Tax Services Partner
Transfer Pricing
Tel.: +49 (0) 69 95941 464
lars.vonjesche@bdo.de



Richard Wellmann
International Tax Services Partner
Transfer Pricing
Tel.: +49 (0) 69 95941 263
richard.wellmann@bdo.de

WirtschaftsWoche

TOP
Steuerberatung

Internationales
Steuerrecht

2020
BDO AG

In Kooperation mit:
Handelsblatt Research Institute
Ausgabe 32/2020

Die Informationen in dieser Publikation haben wir mit der gebotenen Sorgfalt zusammengestellt. Sie sind allerdings allgemeiner Natur und können im Laufe der Zeit naturgemäß ihre Aktualität verlieren. Demgemäß ersetzen die Informationen in unseren Publikationen keine individuelle fachliche Beratung unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des Einzelfalls. BDO übernimmt demgemäß auch keine Verantwortung für Entscheidungen, die auf Basis der Informationen in unseren Publikationen getroffen werden, für die Aktualität der Informationen im Zeitpunkt der Kenntnisnahme oder für Fehler und/oder Auslassungen.

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen. BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

Copyright © BDO