

## **BMF: Verwaltungsgrundsätze 2020 - Fortschritt oder Rückschritt?**

Am 03.12.2020 veröffentlichte das Bundesministerium für Finanzen (BMF) die neuen Verwaltungsgrundsätze 2020. Diese knüpfen an die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren 2005 an und ersetzen diese, soweit es um Fragen der Anwendung der §§ 90 und 162 AO geht. Abgesehen von einigen für den Steuerpflichtigen positiven Klarstellungen, erweckt das Schreiben jedoch insgesamt eher den Eindruck, dass das BMF durch seine Interpretation eine erhebliche Verschärfung in Bezug auf die der gesetzlichen Mitwirkungspflichten, Dokumentationsanforderungen und Schätzungsbefugnissen beabsichtigt.

### **Hintergrund**

Das BMF hat am 03.12.2020 die neuen Verwaltungsgrundsätze 2020 ins Internet gestellt, mit der Maßgabe, dieses Schreiben in Kürze im Bundessteuerblatt Teil I zu veröffentlichen. Mit der Veröffentlichung im Bundessteuerblatt wird dieses Schreiben wirksam, und zwar für alle noch offenen Veranlagungszeiträume.

Hintergrund dieses Schreibens ist die Umsetzung des OECD BEPS-Aktionspunktes 13 und des in der Folge angepassten Kapitel V der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2017 zur Verrechnungspreisdokumentation in das deutsche Steuerrecht Ende 2016. In der Folge der Änderung des § 90 Abs. 3 AO hat der Gesetzgeber die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung mit der Fassung vom 12.07.2017 (im Folgenden: GAufzV) für nach dem 31.12.2016 beginnende Wirtschaftsjahre entsprechend angepasst. Für den alten Rechtsstand der Dokumentationsanforderungen nach § 90 Abs. 3 AO galten bis dato die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren vom 12.04.2005 (im Folgenden: Verwaltungsgrundsätze Verfahren 2005).

Die genannten Änderungen in § 90 Abs. 3 AO und der hiermit verbundenen Änderungen der GAufzV beziehen sich maßgeblich auf die Umsetzung des OECD Dokumentationsansatzes, so dass erwartet werden konnte, dass sich die neuen Verwaltungsgrundsätze maßgeblich mit der Umsetzung dieses Konzeptes beschäftigen. Die Verwaltungsgrundsätze 2020 erwecken jedoch eher den Eindruck, dass das BMF vor allem weitergehende Vorgaben zu den Mitwirkungspflichten nach § 90 AO, der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO sowie in der Folge auch zu der Anwendung der Gewinnberichtigungsvorschriften macht.

Die Verwaltungsgrundsätze 2020 werfen viele Fragen auf und es bestehen erhebliche Zweifel, ob diese für die Lösung von Diskursen zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen hilfreich sind. Im Folgenden werden die wesentlichen Aspekte der Verwaltungsgrundsätze 2020 herausgearbeitet.

### **Zusammenfassung der wesentlichen inhaltlichen Aspekte**

Zunächst werden die Kernaussagen und Schlussfolgerungen der Verwaltungsgrundsätze 2020 zusammengefasst:

- Der Umfang der allgemeinen Mitwirkungspflichten wird zwar einerseits explizit durch den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz begrenzt aber andererseits auch klar ausgedehnt
- Im Grundsatz entsteht beim Studium der neuen Verwaltungsgrundsätze 2020 der Eindruck, dass die Verfassung dieser Grundsätze von einer Wortwahl (u. a. „Beweisverderber“, „nicht fremdübliche Gestaltung“) geprägt ist, mit dem Ziel einen Generalverdacht gegenüber dem Steuerpflichtigen zu induzieren, dass Verrechnungspreise Bestandteil von aggressiven Steuerstrukturen sind und die Beteiligten nicht bereit sind die notwendige Transparenz gegenüber der Finanzverwaltung zu schaffen
- Erweiterte Vorlagepflicht von Unterlagen und Daten, wie z. B. Gutachten, E-Mails, Messengerdienstnachrichten etc.
- Bei Pflichtkollisionen zwischen ausländischen Verboten und Auskunftsverlagen der inländischen Finanzbehörden wird der Finanzbehörde das Recht der Schätzung nach § 162 AO eingeräumt
- Verwendung von unbestimmten Rechtsbegriffen, wie „gewisse“, „Wahrscheinlichkeit“,

„objektiviert“, „Vollständigkeit“, „Unschärfen“

- Einbeziehung von Sonderbetriebsvermögen in die Aufzeichnungsverpflichtungen nach § 90 Abs. 3 AO
- Ausdehnung des Begriffs „ernsthafte Bemühen“ auf die gesamte Dokumentation nach § 90 Abs. 3 AO
- Einführung einer Best Methode Regelung d.h. der Steuerpflichtige wird verpflichtet, aufzuzeichnen, weshalb er die von ihm jeweils angewandte Verrechnungspreismethode für die am besten geeignete Methode hält
- Finanzbehörden haben das Recht der Auswahl einer Alternativmethode, d.h. der Finanzbehörde wird das Recht eingeräumt die richtige Verrechnungspreismethode selbst auszuwählen, und zwar diejenige, die sich aus deren Sicht dieser als geeignetste Methode erweist (Alternativmethode)
- Ausweitung der Angemessenheitsdokumentation u. a. auf die Vorlage von Handelsbilanzen II
- Einkünfteberichtigung im Falle, dass die von der Finanzverwaltung ermittelten Verrechnungspreise "wahrscheinlicher" dem Fremdvergleich entsprechen
- Möglichkeit die Verrechnungspreisdokumentation auch außerhalb einer Außenprüfung anzufordern
- Die Vorlage verwertbarer Aufzeichnungen schließt die Schätzungsbefugnis der Finanzbehörde gemäß § 162 Abs. 1 und 2 AO nicht aus
- Angebot die Anforderungen an die Mitwirkung mit der für die Außenprüfung zuständige Finanzbehörde im Vorhinein zu erörtern
- Eine Schätzung kann in einem an die Betriebsprüfung anschließenden Verständigungs- oder Schiedsverfahren überprüft und berichtigt werden
- Unmittelbare Referenz zu Steuerstrafverfahren

### **Verhältnis der neuen Verwaltungsgrundsätze 2020 zu den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren 2005**

Entsprechend der Tz. 91 sind die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren 2005 weiterhin anzuwenden, soweit es sich nicht um unmittelbare Regelungen zu §§ 90 und 162 AO handelt. Dies betrifft insbesondere die Anwendung der Kapitel 2 „Pflichten der Finanzbehörde“, Kapitel 3.4.10 „Aufzeichnungen und Verrechnungspreismethoden, Teile von Kapitel 3.4.12 zur Angemessenheitsdokumentation, Kapitel 5 „Durchführung von Berichtigungen und ihre steuerliche Behandlung“, Kapitel 6 „Abwicklung von Verrechnungspreisberichtigungen und Verständigungs- bzw. Schiedsverfahren“ sowie Kapitel 7 „Aufhebung von Verwaltungsregelungen“. Letzteres Kapitel bezieht sich maßgeblich auf die Aufhebung der entsprechenden Textziffern der Verwaltungsgrundsätze 1983. Aussagegemäß ist davon auszugehen, dass dieses BMF-Schreiben aus 1983 in einer überarbeiteten Fassung in 2021 veröffentlicht und wirksam wird.

Beim Abgleich der neuen Verwaltungsgrundsätze 2020 mit den Verwaltungsgrundsätzen-Verfahren 2005 hat sich jedoch gezeigt, dass Inkonsistenzen bestehen. Hierauf wird in den folgenden Ausführungen dezidiert eingegangen.

### **Mitwirkungspflichten der Beteiligten**

#### Allgemein

Die Verwaltungsgrundsätze 2020 stellen in Tz. 5 klar, dass sich der Umfang der Mitwirkungspflichten nach den Umständen des Einzelfalles ausrichtet und vom Verhältnismäßigkeitsgrundsatz begrenzt werden. Ausführungen zur Operationalisierung dieser Aussage werden nicht vorgenommen. Im Wesentlichen geht es um die Grenze, wenn bestimmte Maßnahmen nur mit erheblichen Schwierigkeiten und Kosten durchgesetzt werden können bzw. wenn der Erfolg bestimmter Maßnahmen sehr ungewiss ist. Die von den Beteiligten zu ergreifenden Maßnahmen müssen rechtlich durchführbar, auch im Übrigen erfüllbar und ihm zumutbar sein (Wassermeyer, in Wassermeyer, Baumhoff, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, Verlag Dr. Otto Schmidt 2014, Tz. 9.10). Somit ist diese Grundsatzaussage zu begrüßen, doch es fehlt an der Konkretisierung.

Im Gegensatz zu den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren 2005 enthalten die Verwaltungsgrundsätze 2020 bedauerlicherweise gleich zu Beginn in Tz. 4 einen auf das Verhältnis des Strafverfahrens zum Besteuerungsverfahren (§ 393 AO). Da das BMF-Schreiben sich (insbesondere) an die Finanzverwaltung wendet, stellt sich die Frage, ob hiermit eine höhere Sensibilität bei den Betriebsprüfern für steuerstrafrechtliche Tatbestände erzeugt werden soll und damit die in den letzten Jahren zu beobachtende Tendenz der zunehmenden strafrechtlichen Verfolgung ggf. unangemessener Verrechnungspreisgestaltungen weiter forciert werden soll.

## Erhöhte Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten

Tz. 9ff. Verwaltungsgrundsätze 2020 beinhalten Aspekte der Sachverhaltsaufklärung und Beweismittelbeschaffung, insbesondere, wenn sich die Beweismittel im Ausland befinden. Die Beteiligten sind bei Auslandssachverhalten verpflichtet die Beweismittelbeschaffung und Beweisvorsorge sicherzustellen. Zu den Beweismitteln gehören entsprechend Tz. 13 auch Gutachten und Stellungnahmen zu Verrechnungspreisen, soweit sie für die Festsetzung von Verrechnungspreisen oder für die Einkünfteermittlung im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen für bedeutsam erachtet werden, E-Mails, Messengerdienstanmeldungen oder Nachrichten mittels anderer elektronischer Kommunikationsmedien, soweit diese geschäftlichen Inhalte mit steuerlichem Bezug aufweisen. Selbstverständlich ist der Versuch die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren an neue Kommunikationsmittel anzupassen, nachvollziehbar. Jedoch wird völlig offengelassen, wie Außenprüfer diesen Aspekt konkret in ihren Prüfungshandlungen unter Einhaltung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes berücksichtigen sollen. Gerade im Hinblick auf den Umstand, dass durch Betriebsprüfungen zunehmend wenig spezifische Massenansfragen in Bezug auf Emails stellen, lässt die Erweiterung eine implizite Aufforderung zur weiteren Verschärfung der Prüfungsintensität vermuten.

Gleichermaßen wird in Tz. 14 gefordert, dass die Beteiligten bei Auslandssachverhalten insoweit Beweisvorsorge treffen, dass sie ihre erhöhten Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO erfüllen können. In diesem Kontext fordert das BMF, dass schon bei Abschluss eines (intercompany-) Vertrages durch Auskunfts-klauseln sichergestellt wird, dass die inländische Vertragspartei auf die im Ausland befindlichen Informationen zugreifen und somit der Finanzbehörde auf Anfrage vorzulegen zu können. In der Konkretisierung der notwendigen Unterlagen verweist das BMF-Schreiben auf den ordentlichen Geschäftsleiter und führt entsprechende Beispiele auf. Die transaktionsbezogenen Beispiele erscheinen sachgerecht, doch muss sichergestellt sein, und zwar auch im Blickwinkel der Verwirklichung des Fremdvergleichsgrundsatzes (würden fremde Dritte vergleichbare Klauseln vereinbaren?), dass bei vertraglichen Vereinbarungen die Verhältnismäßigkeit der Offenlegung von transaktionsbezogenen Informationen und Unterlagen gewahrt bleibt.

In Übereinstimmung mit den Verwaltungsgrundsätzen-Verfahren 2005 (Gliederungspunkt 3.3.2.b)) geht das BMF in Tz. 15 davon aus, dass beim Vorliegen einer unmittelbaren oder mittelbaren Mehrheitsbeteiligung der Beteiligte/Steuerpflichtige über die rechtlichen Möglichkeiten der Informations- und Beweismittelbeschaffung verfügt. Gleiches gilt für den Fall des Vorliegens einer Personalunion, d.h. dass bei der inländischen als auch ausländischen Gesellschaft dieselbe natürliche Person als Geschäftsführer tätig ist.

In Anlehnung an die laufende Rechtsprechung sowie auch in Anlehnung an die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren 2005 (Gliederungspunkt 3.3.2.e)) entbinden etwaige ausländische Verbote von Auskünften an Behörden den Beteiligten nicht von seiner Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO. Im Falle von etwaigen Pflichtkollisionen wird der Finanzbehörde die Möglichkeit eingeräumt von der Anwendung der Schätzungsvorschriften nach § 162 Abs. 1 AO Gebrauch zu machen. Dies widerspricht dem sonstigen Duktus der Verwaltungsgrundsätze 2020, dass aufgrund der Pflichtenkollision gerade kein Fall eines „Beweisverderbers“ vorliegt. Vor diesem Hintergrund ist die Verschärfung zur Altfassung, nach der die Verweigerung der Mitwirkung in solchen Fällen ausnahmsweise berechtigt sein konnte.

Im Vergleich zu den Verwaltungsgrundsätzen-Verfahren 2005 einschneidend sind, neben den verfahrensrechtlichen Änderungen, die möglichen materiell-rechtlichen Konsequenzen. In Tz. 23 Verwaltungsgrundsätze 2020 wird dargelegt, dass im Falle der Verletzung von Pflichten gemäß § 90 Abs. 2 AO durch den Steuerpflichtigen „zu seinem Nachteil von einem Sachverhalt ausgegangen werden kann, für den unter Berücksichtigung der Beweislage des Steuerpflichtigen und seiner Verantwortung für die Aufklärung des Sachverhalts eine gewisse Wahrscheinlichkeit spricht“ (Hervorhebung durch Verfasser). Die Verwendung eines derart unspezifischen Begriffs ist – insbesondere vor dem Hintergrund der eine Einkünftekorrektur begleitenden massiven Eingriffe in die Grundrechte von Steuerpflichtigen – sehr bedenklich. Es bleibt unklar, was die „gewisse“ Wahrscheinlichkeit von der der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit (Tz. 71) oder „wahrscheinlicher“ (Tz. 46 und 73) abgrenzt. Auch der Begriff „wahrscheinlicher“ wird streitbehaftet sein, denn seine Verwendung erfolgt sprachlich wenig präzise. So wird in Tz. 46 eine Berichtigung zugelassen, „wenn die Ergebnisse der Alternativmethode wahrscheinlicher sind“. Wann die Voraussetzungen hierfür gegeben sein sollen, bleibt offen. Schließlich besteht ein logischer Bruch zwischen Tz. 46 und 73. Während

- eine Einkünftekorrektur nach Tz. 46 (auch bei Erfüllung sämtlicher

- Mitwirkungspflichten) bereits möglich ist, wenn die Ergebnisse der durch die Finanzverwaltung angewendeten Alternativmethode wahrscheinlicher sind,
- ist eine Einüftekorrektur nach Tz. 73 (bei Mängeln in der Angemessenheitsbegründung) kumulativ nur möglich, wenn
    - i. eine hohe Wahrscheinlichkeit besteht, dass die vom Steuerpflichtigen angewandten Verrechnungspreise nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen und,
    - ii. der von der Finanzbehörde ermittelte Preis zumindest wahrscheinlicher ist.

Die Tz. 73 entspricht Tz. 3.4.20 lit. a) Verwaltungsgrundsätze-Verfahren 2005 und ist konsensfähig. Tz. 46 hat das Potenzial, massive Rechtsunsicherheiten auszulösen; insbesondere, wenn der darin verwendete Wahrscheinlichkeitsvergleich gleichermaßen für den Sachverhalt angewendet wird. Losgelöst von dem Umstand, dass der Begriff „Wahrscheinlichkeit“ im Kontext der Sachverhaltsaufnahme nicht ausreichend spezifiziert wird, wird die Hürde für eine abweichende Sachverhaltsdarstellung für die Finanzverwaltung gesenkt mit unmittelbaren Konsequenzen hinsichtlich der Anwendung der Gewinnberichts- als auch Schätzungsvorschriften.

### **Besondere Mitwirkungspflichten / Dokumentationsverpflichtungen nach § 90 Abs. 3 AO**

#### Grundsätzliche Regelungen

Im Kontext des im Rahmen des Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetz (AmtshilfeRLUmSG) vom 26.6.2013 ergänzten § 1 Abs. 1 AStG, dass Personengesellschaften und Mitunternehmerschaften auch als nahestehende Personen sein können, wird in den Verwaltungsgrundsätzen 2020 klargestellt, dass grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen gleichermaßen unter die Aufzeichnungsverpflichtungen nach § 90 Abs. 3 AO fallen. Bisher galt das Verständnis, dass insbesondere Liefer- und Leistungsbeziehungen einer im Ausland ansässigen Kapitalgesellschaft mit einer inländischen Tochterpersonengesellschaft hiervon betroffen sind (Cordes, in Wassermeyer, Baumhoff, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, 2014, Tz. 8.33). Von Interesse ist nun, dass in Tz. 32 dargelegt wird, dass diese Verpflichtung sich gleichermaßen auf das Sonderbetriebsvermögen bezieht. Entsprechend § 1 Abs. 5 Satz 7 AStG ist in Übereinstimmung mit dem OECD-Betriebsstättenbericht 2010 der in § 1 AStG kodifizierte Authorized OECD Approach (AOA) ausschließlich auf anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen („dealings“) anzuwenden, nicht jedoch auf zivilrechtlich anerkannte Vertragsbeziehungen (vgl. Begründung zur Änderung von § 1 AStG durch das AmtshilfeRLUmSG, zu § 1 Abs. 5 Satz 7; vgl. Wilmanns, in Fuhrmann, Außensteuergesetz Kommentar, Kapitel H Erläuterungen zu Abs. 5, Tz. 562). Da es sich bei Sonderbetriebsvermögen um eine außerbilanzielle Zuordnung handelt, die im Rahmen der Feststellungserklärung geltend gemacht werden, stellt sich damit die grundlegende Frage, inwieweit § 90 Abs. 3 AO i.V.m. § 1 AStG bei der Dokumentation von Sonderbetriebsvermögen Anwendung finden kann.

In den Verwaltungsgrundsätzen 2020 wird in den Tz. 34 ff. konstatiert, dass bei Aufzeichnungen gemäß § 90 Abs. 3 Satz 3 AO (Stammdokumentation – Master File) die englische Sprache nach Antragstellung bei der zuständigen Finanzbehörde zugelassen werden sollte. Ansonsten gilt der Grundsatz, dass der Antrag auf Anerkennung einer anderen lebenden Sprache (i.d.R. Englisch) bereits vor der Anfertigung der Aufzeichnungen, spätestens jedoch unverzüglich nach der Anforderung von Aufzeichnungen durch die Finanzbehörde zu stellen ist. Eine Verrechnungspreisdokumentation gilt als unverwertbar, wenn die Aufzeichnungen ohne Zustimmung der Finanzbehörde in fremder Sprache vorgelegt werden und der Steuerpflichtige diese trotz Aufforderung nicht übersetzt. In der Praxis sollte dieser Umstand zunehmend durch die Anwendung von selbstlernender Übersetzungssoftware gelöst werden können.

In Anlehnung an die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren 2005 müssen die Aufzeichnungen gemäß § 90 Abs. 3 AO das ernsthafte Bemühen des Steuerpflichtigen belegen. Die neuen Verwaltungsgrundsätze dehnen in Tz. 36 den Begriff des „ernsthafte Bemühens“ im Gegensatz zu den Verwaltungsgrundsätzen-Verfahren 2005 (vgl. Gliederungspunkt 3.4.12.3.) auf die gesamte Dokumentation (Sachverhalts- und Angemessenheitsdokumentation) aus. Während die 2005er-Regelungen hinsichtlich der Erfüllung des Fremdvergleichsgrundsatzes von der Darlegung anhand „objektiver Kriterien“ (soweit wie möglich anhand von Fremdvergleichsdaten) sprechen, wird nun in den neuen Grundsätzen gefordert, das ernsthafte Bemühen „anhand objektiver Umstände glaubhaft zu machen“. Das BMF lässt an dieser Stelle offen, wie der Begriff „objektiviert“ zu interpretieren ist.

Es ist bedauerlich, dass das BMF in den Formulierungen des zitierten Schreibens eine

weitere Verschärfung vorgenommen hat. Entsprechend der Tz. 80 zu den Schätzungen nach § 162 Abs. 3 und 4 AO wird beispielsweise folgende Formulierung gewählt: „Verstößt der Steuerpflichtige dadurch gegen seine Aufzeichnungsverpflichtungen nach § 90 Abs. 3 AO ..., wird nach § 162 Abs. 3 Satz 1 AO widerlegbar vermutet, dass die Einkünfte aus Geschäftsbeziehungen im Sinne des § 1 Abs. 4 AStG durch eine nicht fremdübliche Gestaltung gemindert worden sind“. In den Verwaltungsgrundsätzen-Verfahren 2005 lautete die Formulierung unter Gliederungspunkt 4.6.1. wie folgt: „...widerlegbar vermutet, dass die Einkünfte aus Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen durch eine gemessen am Maßstab des Fremdvergleichs nicht fremdübliche Preisgestaltung gemindert worden sind“. Im Kontext der öffentlichen Diskussion zu Steuergestaltungen haben derartige Abänderung der Wortwahl massiven Einfluss auf das Betriebsprüfungs-klima. Im Grundsatz wird beim Studium der neuen Verwaltungsgrundsätze 2020 der Eindruck erweckt, dass die Verfassung dieser Grundsätze von einer Wortwahl geprägt ist, mit dem Ziel einen Generalverdacht gegenüber dem Steuerpflichtigen zu induzieren, dass Verrechnungspreise Bestandteil von aggressiven Steuerstrukturen sind und die Beteiligten nicht bereit sind die notwendige Transparenz gegenüber der Finanzverwaltung zu schaffen.

#### Sachverhaltsdokumentation

Die Verwaltungsgrundsätze 2020 gehen beispielhaft auf die Informationen ein, die in Abhängigkeit von der Art der Geschäftsbeziehung von Bedeutung sein können. Die Darstellung ist sehr funktional und deckt maßgeblich nur die Geschäftsaktivitäten traditioneller Geschäftsmodelle ab. Aktuellere Aspekte, wie die Digitalisierung, serviceorientierte Geschäftsmodelle wie auch industriespezifische Besonderheiten werden nicht behandelt. Ebenfalls gehen die neuen Verwaltungsgrundsätze (leider) nicht auf Aspekte, wie die Darstellung der Wertschöpfungskette bzw. Wertschöpfungsbeitragsanalysen ein (vgl. § 4 Nr. 3b GAufzV). Aus dem Blickwinkel der Verrechnungspreisanalyse ist sowohl die Funktions- und Risikoanalyse als auch die Wertschöpfungsanalyse ein wesentliches Fundament für hierauf aufbauende Angemessenheitsanalyse. Viele Zweifel in der Angemessenheitsanalyse könnten durch eine sachgerechte Sachverhaltsanalyse vermieden werden. Insofern ist es wenig verständlich, dass das BMF in seinem Schreiben nicht eine dezidierte Anleitung hinsichtlich der Sachverhaltsdokumentation gibt. Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass die Ausführungen zur Sachverhaltsdokumentation in den Verwaltungsgrundsätzen-Verfahren 2005 keine Anwendung mehr finden.

#### Angemessenheitsdokumentation

Dieser Abschnitt der Verwaltungsgrundsätze 2020 bringt einige Neuerungen mit sich. Die Grundsätze sehen in Tz. 45 die Einführung einer sog. Best-Method Rule vor, d.h. der Steuerpflichtige wird verpflichtet, aufzuzeichnen, weshalb er die von ihm jeweils angewandte Verrechnungspreismethode für die am besten geeignete Methode hält. Hier wird jedoch offengelassen, in welcher Form dies umzusetzen ist. Im Kontext der Verrechnungspreismethode wird gleichermaßen eine Begründung für die Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs adressiert. Es sei anzumerken, dass die Frage der Anwendung des tatsächlichen oder hypothetischen Fremdvergleichs maßgeblich an der Frage ausgerichtet ist, ob für die betrachtete Transaktion Vergleichspreise vorliegen, die fremde Dritte unter vergleichbaren Umständen vereinbart haben. Insofern erscheint die Vermengung der Auswahl einer geeigneten Verrechnungspreismethode und der Frage der Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichspreises als nicht unmittelbar sachgerecht.

Unabhängig von der dargestellten Best-Method Rule wird der Finanzbehörde in Tz. 46 das Recht eingeräumt die „richtige“ Verrechnungspreismethode selbst auszuwählen, und zwar diejenige, die sich ihrer Sicht als „geeignetste“ Methode erweist (Alternativmethode). Die Finanzbehörde muss hier jedoch nachweisen, dass die Ergebnisse dieser Alternativmethode „wahrscheinlicher“ sind. Der Finanzbehörde wird somit die Möglichkeit gegeben Verrechnungspreissysteme grundsätzlich in Frage zu stellen und basierend auf dem Sachverhalt ein Verrechnungspreissystem aus der Sicht der Finanzverwaltung zu kreieren. Es wäre nichts dagegen einzuwenden, wenn in Übereinstimmung mit der laufenden und auch zitierten Rechtsprechung alternative (Verrechnungspreis-) Methoden für Verprobungszwecke herangezogen werden könnten, doch die zitierte Vorschrift geht hierüber hinaus und könnte suggerieren, dass die Finanzbehörde der bessere Unternehmer sein kann. Es erscheint ein Unding, dass wenn der Steuerpflichtige in Anlehnung an den ordentlichen gewissenhaften Geschäftsleiter mit der gebotenen Sorgfalt aus den verfügbaren Daten den Verrechnungspreis ableitet, die Finanzbehörde unter Zugrundlegung einer Alternativmethode dies im Grundsatz in Frage stellt. Die Schlüsselfrage in dieser Abgrenzung der vom Steuerpflichtigen angewendeten Verrechnungspreismethode

und der von der Finanzverwaltung bestimmten Alternativmethode ist, wie der Begriff „wahrscheinlich“ operationalisiert wird. „Wahrscheinlichkeit“ ist ein Begriff aus der Entscheidungstheorie, bei der es Entscheidungsprobleme bei unsicheren Erwartungen zu lösen gilt. Würde man diesem betriebswirtschaftlichen Ansatz folgen, würde dies bedeuten, dass die Finanzverwaltung in Zukunft anhand von analytischen Verfahren, Sensitivitätsanalysen oder anderen Verfahren nachzuweisen hat, mit welcher Wahrscheinlichkeit die angewendete Alternativmethode zu einem Ergebnis kommt, das näher am Fremdvergleich liegt als die vom Steuerpflichtigen ursprünglich angewendete Verrechnungspreismethode. An dieser Stelle kann nicht die Anmerkung verwehrt bleiben, dass der Verfasser dieses BMF-Schreibens scheinbar sich der Konsequenz der Wortwahl nicht vollständig bewusst ist. Es wird ergänzend auf die Gliederungspunkte IV.2 und IV.4.1 der vorliegenden Ausführungen verwiesen.

Bei Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs verlangt das BMF-Schreiben in Ergänzung zu den Angemessenheitsnachweisen zu den der Bewertung zugrunde gelegten Annahmen sowie Parametern die Vorlage einer sog. Sensitivitätsanalyse (vgl. Tz. 47). Diese soll Aufschluss geben, wie sich der ermittelte Wert des Bewertungsobjektes verändert, wenn für das Modell alternative Annahmen und Parameter gewählt werden. Es bestehen rechtliche Zweifel, ob die letzte genannte Anforderung von gesetzlichen Regelungen zu den Dokumentationsverpflichtungen (§ 90 Abs. 3 AO) abgedeckt sind (insbesondere § 1 Abs. 3 und § 4 Nr. 4 GAufzV).

Das BMF konstatiert in Tz. 49, wie bereits in der Vergangenheit, dass der maßgebende Zeitpunkt für den Fremdvergleich grundsätzlich der Abschluss des Vertrages und nicht der Erfüllungszeitpunkt ist. Somit sind die Angemessenheitsnachweise auf den Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles abzustellen. Wieso der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses als maßgeblicher Zeitpunkt herangezogen wird und nicht der Zeitpunkt der Erfüllung wird in der angegebenen Textziffer nicht weiter begründet. Ergänzend lässt das zitierte Schreiben einen Quasi-Outcome Testing zu, in dem nachträglich bekannt gewordene Fremdvergleichsdaten herangezogen werden können, soweit sich diese auf den Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles beziehen. Das BMF-Schreiben lässt jedoch die weitere Konkretisierung dieser Möglichkeit offen.

Des Weiteren fordern die Verwaltungsgrundsätze 2020 in Tz. 51, dass die steuerlich relevanten Unterlagen und Bilanzen aller Beteiligten unter Einschluss der konsolidierungsfähigen Einzelabschlüsse (sog. Handelsbilanzen II) „für die Durchführung der Angemessenheitsprüfung ... vorzulegen“ sind. Zum einen scheint dem BMF an dieser Stelle der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit abhandengekommen zu sein, zum anderen lässt die Formulierung offen, ob es sich um Dokumentationsanforderungen i.S. des § 90 Abs. 3 AO oder um die erweiterten Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten nach § 90 Abs. 2 AO handelt. Obwohl diese Textziffer unter dem Abschnitt „Angemessenheitsdokumentation“ eingegliedert ist, lässt die Wortwahl auf die Umsetzung der erweiterten Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO schließen.

#### Vorlageregelungen

Unter Bezugnahme auf die Regelungen des § 90 Abs. 3 Satz 7 und 9 AO wird dem Steuerpflichtigen in Tz. 65, und zwar in Übereinstimmung mit den Verwaltungsgrundsätzen-Verfahren 2005, bei Schwierigkeiten mit der Erfüllung der genannten Aufzeichnungsverpflichtungen angeboten, diese Anforderungen mit der für die Außenprüfung zuständige Finanzbehörde im Vorhinein zu erörtern. Es wird sachgerecht festgestellt, dass mit einer derartigen Vorab-Erörterung nicht die Anerkennung des Verrechnungspreises verbunden sein kann. Diese Regelung ist ausdrücklich zu begrüßen, da diese dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit gibt, die dargelegten Unstimmigkeiten der Regelungen und Risiken vorab abzustimmen.

#### **Schätzung von Besteuerungsgrundlagen und Zuschlägen (§ 162 AO)**

##### Grundlegendes

Einleitend zitiert das BMF in Tz. 67 den BFH, dass der „Beweisverderber“ aus seinem Verhalten keinen Vorteil ziehen soll. Mit „Beweisverderber“ werden die Beteiligten benannt, die die Mitwirkungspflichten nach §§ 90, 200 AO in dem Sinne verletzen, dass Tatsachen gegenüber der Finanzbehörde nicht offengelegt werden. Auch wenn der BFH derartige Ausdrücke verwendet, erscheint es nicht angebracht in einem BMF-Schreiben eine entsprechende Emotionalität in das Verhältnis zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen einzubringen. Es muss gerade in diesen Zeiten das Ziel eines BMF-Schreibens sein, den Diskurs auf einer sachlichen Ebene zu führen und damit weitere Eskalationsstufen zu vermeiden.

Grundsätzlich trägt die Finanzbehörde die Feststellungslast für diejenigen Tatsachen, die einen Steueranspruch begründen bzw. erhöhen (vgl. Tz. 68). Die Frage der Feststellungslast stellt sich, wenn ein entscheidungsrelevanter Sachverhalt trotz Ausschöpfung aller zugänglichen und zumutbaren Ermittlungsmöglichkeiten nicht vollständig aufgeklärt werden kann. Die Frage, die sich in der Praxis immer wieder stellt, ist, wie der Begriff „Vollständigkeit“ anzuwenden ist. Im Falle, dass die Finanzverwaltung zum Ergebnis kommt, dass die vollständige Sachverhaltsklärung nicht gegeben ist, wird gefolgert, dass die Mitwirkungs-, Informations- und Nachweispflichten seitens des steuerpflichtigen verletzt werden, mit der Folge, dass die Ermittlungspflicht der Finanzbehörde als entsprechend reduziert gilt. In der Konsequenz ergäbe sich daraus das Recht der Finanzverwaltung die Besteuerungsgrundlage entsprechend § 162 Abs. 1 und 2 zu schätzen.

Grundlage der Schätzung ist es entsprechend Tz. 70, in einem Akt wertenden Schlussfolgerns von dem Sachverhalt auszugehen, der der Wirklichkeit am nächsten kommt. Die Schätzergebnisse müssen „schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein“. Es wird gleichermaßen in der Tz. konstatiert, dass etwaige Unschärfen aufgrund der Schätzung zulasten des Steuerpflichtigen gehen. Die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren 2005 sprechen hier von „Schätzung der Besteuerungsgrundlagen ggfs. unter Ausschöpfung einer ermittelten Bandbreite zu Lasten des Steuerpflichtigen“. Der neue Wortlaut ist sozusagen ein Quasi-Freibrief für die Finanzverwaltung. In Anlehnung an die Ausführungen in Gliederungspunkt 3.3 kann für die Überprüfung des tatsächlich vereinbarten Verrechnungspreises sowie als Grundlage für die Schätzung nach § 162 Abs. 1 AO im konkreten Fall der Fremdvergleichspreis anhand einer geeigneten („alternativen“) Verrechnungspreismethode mit der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit ermittelt werden. In Tz. 73 wird der Begriff „Wahrscheinlichkeit“ dahingehend interpretiert, dass der seitens der Finanzverwaltung ermittelte Verrechnungspreis mit einer höheren Wahrscheinlichkeit dem Fremdpreis entsprechen muss als der vom Steuerpflichtigen angewendete und nachgewiesene Verrechnungspreis. Wie diese Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit bestimmt bzw. nachgewiesen werden kann, bleibt unbestimmt.

In Tz. 73 konstatiert das Schreiben, dass verwertbare Aufzeichnungen lediglich Ausgangspunkt für die Prüfung sind. „Die Vorlage verwertbarer Aufzeichnungen schließt daher auch die Schätzungsbefugnis der Finanzbehörde gemäß § 162 Abs. 1 und 2 AO nicht aus.“ Nicht aufgenommen in die zitierte Textstelle ist jedoch die zwingend zu berücksichtigende Voraussetzung für die Schätzungsbefugnis gemäß § 162 Abs. 2 AO, dass der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO verletzt haben muss.

#### Schätzungsbefugnis

Eine Schätzung ist entsprechend Tz. 75 dann rechtswidrig, wenn der Schätzungsrahmen überschritten wird, der durch die Kenntnis der Finanzbehörde über den Fall vorgegeben ist. Schätzt die Finanzbehörde bewusst und willkürlich zum Nachteil des Steuerpflichtigen, kann dies zur Nichtigkeit des Schätzungsbescheides führen.

Interessant ist, dass das BMF in Tz. 87 konstatiert, dass eine Schätzung in einem an die Betriebsprüfung anschließenden Verständigungs- oder Schiedsverfahren überprüft und berichtigt werden kann. Mit dieser Passage zeigt das zitierte Schreiben einen möglichen Lösungsweg zur Beseitigung der Schätzung auf.

#### **Ausblick und Empfehlungen**

In den vorstehenden Ausführungen wurden dezidiert die Regelungen der neuen Verwaltungsgrundsätze 2020 hinsichtlich ihrer Rechtmäßigkeit, der Wirkungen auf die Betriebsprüfung sowie mögliche Knackpunkte zukünftiger Auseinandersetzungen zwischen den Unternehmen und der Finanzverwaltung analysiert.

Im Lichte der zunehmenden Komplexität von Verrechnungspreisen sollte das Ziel aller Beteiligten sein, einen lösungsorientierten Ansatz zu finden und nicht die Eskalationsstufen weiter voranzutreiben. Das BMF-Schreiben wirkt sicherlich nicht als sachgerechter Beitrag in der Umsetzung der formulierten Zielsetzung. Dies ist umso bemerkenswerter, da sowohl die OECD als auch das BMF das Thema Streitvermeidung(sverfahren) mit an die Spitze ihrer Agenda gesetzt hat.

Den Steuerpflichtigen ist in der Konsequenz dieses BMF-Schreibens zu empfehlen frühzeitig mit der Finanzbehörde die Mitwirkungspflichten, die diesbezügliche Erwartungshaltung der Finanzverwaltung als auch materiell-rechtliche Fragen (z. B. Anerkennung der Verrechnungspreismethode) im Vorhinein zu erörtern und ggfs. abzustimmen. Im Falle der Anwendung der Schätzungsvorschriften sind die Konzerne aufgefordert die Schätzung in an die Betriebsprüfung anschließenden Verständigungsverfahren überprüfen und berichtigen zu lassen. Es muss leider aber auch konstatiert werden, dass dieses Schreiben viele

verfahrensrechtliche Fragen aufwirft, die voraussichtlich nur durch die Finanzgerichtsbarkeit geklärt werden können.

Zurückkommend zu der Überschrift dieser Ausführungen „Verwaltungsgrundsätze 2020 - Fortschritt oder Rückschritt“, muss man leider zum Ergebnis kommen, dass diese BMF-Schreiben dem Motto folgt „Zwei Schritte zurück, ein Schritt vor“.

#### **Fundstelle**

BMF, Verwaltungsgrundsätze 2020, [IV B 5 - S 1341/19/10018](#)

## Ihre Ansprechpartner

### Jobst Wilmanns

Partner

[jwilmanns@deloitte.de](mailto:jwilmanns@deloitte.de)

Tel.: +49 69-75695 6243

### Markus Kircher

Partner

[mkircher@deloitte.de](mailto:mkircher@deloitte.de)

Tel.: +49 69 75695 7011

### Henning Scheibe

Partner

[hscheibe@deloitte.de](mailto:hscheibe@deloitte.de)

Tel.: 0211 8772-3647

---

[www.deloitte-tax-news.de](http://www.deloitte-tax-news.de)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.



