

TP Perspectives – Newsflash

Liebe Leserinnen und Leser,

am 4. Dezember 2020 hat das Bundesministerium der Finanzen („BMF“) auf seiner Homepage¹ neue **Verwaltungsgrundsätze 2020** veröffentlicht (IV B 5 – S 1341/19/10018 :001). Diese sind ab sofort von der Finanzverwaltung anzuwenden.

Inhaltlicher Schwerpunkt der Verwaltungsgrundsätze 2020 sind Fragen der Anwendung der §§ 90 AO (Mitwirkungspflichten der Beteiligten) und 162 AO (Schätzung von Besteuerungsgrundlagen). Auf den 25 Seiten der Verwaltungsgrundsätze 2020 wird die Position der Finanzverwaltung u.a. zu den Mitwirkungspflichten im Allgemeinen, den Grundsätzen der Aufzeichnungspflicht, den Anforderungen an die Sachverhalts- und Angemessenheitsdokumentation sowie zur Schätzung von Besteuerungsgrundlagen ausführlich erläutert. Während sich Rz. 1 bis Rz. 66 der Verwaltungsgrundsätze 2020 mit den Mitwirkungspflichten der Beteiligten (§ 90 AO) beschäftigen, thematisieren Rz. 67 bis Rz. 90 die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen und Zuschlägen (§ 162 AO). Abschließend werden Aufhebung von Verwaltungsregelungen in Rz. 91 besprochen. Die Verwaltungsgrundsätze 2020 berücksichtigen die in § 90 Abs. 3 AO und in der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung („GAufzV“)² reflektierte Unterteilung der Verrechnungspreisdokumentation in eine Stammdokumentation (Master File) und in eine landesspezifische, unternehmensbezogene Dokumentation (Local File).

Auch wenn die Verwaltungsgrundsätze 2020 für Gerichte und Steuerpflichtige rechtlich nicht bindend sind, enthalten diese dennoch auch für Steuerpflichtige viele praxisrelevante Hinweise u.a. für die Vorbereitung auf eine zukünftige Außenprüfung.

Im Folgenden wird ein stichwortartiger Überblick über die wesentlichen Inhalte der Verwaltungsgrundsätze 2020 gegeben.

Allgemeines zu den Mitwirkungspflichten (Rz. 1 bis Rz. 8)

Einführung (Rz. 1 bis Rz. 4)

Nach wie vor ist der Beteiligte - ohne Aufforderung der Finanzbehörde - zur Mitwirkung an der Sachverhaltsaufklärung verpflichtet (Rz. 1). Einen ersten Überblick der allgemeinen Mitwirkungspflichten (§ 90 AO) sowie deren gesonderte verfahrensrechtliche und gesetzliche Ausgestaltungen wird den späteren Ausführungen der Finanzverwaltung vorangestellt (Rz. 2 bis Rz. 4).

Bevollmächtigter Vertreter (Rz. 6)

Im Falle der Ernennung eines „bevollmächtigten Vertreters“ sollte sich die Steuerbehörde mit ihm in Verbindung setzen und sich nur in Ausnahmefällen an den Steuerpflichtigen selbst wenden.

¹ Abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Abgabenordnung/2020-12-03-Verwaltungsgrundsätze-2020.pdf?__blob=publicationFile&v=2, letzter Zugriff am 7. Dezember 2020.

² Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Absatz 3 der Abgabenordnung (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung - GAufzV; 12.7.2017, BGBl. I S. 2367).

Pflichtentbindung (Rz. 7 bis Rz.8)

Auch ein „*Mitwirkungsverweigerungsrecht*“ gilt für Beteiligte nicht (Rz. 7) und die Möglichkeit der Durchführung bzw. eine tatsächliche Eröffnung eines Verständigungsverfahrens im Laufe einer Außenprüfung entbindet die Beteiligten nicht von ihren Mitwirkungspflichten gemäß § 90 AO (Rz.8).

Erhöhte Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten - § 90 Abs. 2 AO (Rz. 9 bis Rz. 24)

Auswirkung Zugunsten / Zuungunsten (Rz. 9)

Zudem stellt die Finanzverwaltung klar, dass die erhöhte Mitwirkungspflicht gem. § 90 Abs. 2 AO unabhängig davon gilt, ob einzelne Umstände und Tatsachen für den Beteiligten vorteilhaft oder nachteilig sind.

Beweismittel (Rz. 12 bis Rz. 13)

Auch genügt es laut Finanzverwaltung nicht, verfügbare Beweismittel im Ausland lediglich zu benennen. Die erhöhte Mitwirkungspflicht bei der Aufklärung von Auslandssachverhalten unterliegt jedoch dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit (Rz. 12).

Zudem nimmt die Finanzverwaltung eine deutliche Erweiterung der vorzulegenden Beweismittel vor: Neben für die Verrechnungspreisbestimmung relevanten Gutachten und Stellungnahmen, erstreckt sich die Vorlagepflicht auch auf „*E-Mails, Messengerdienstinrichten oder Nachrichten mittels anderer elektronischer Kommunikationsmedien, soweit diese geschäftliche Inhalte mit steuerlichem Bezug aufweisen und damit insbesondere als Handels- oder Geschäftsbrief anzusehen sind.*“

Die praktische Erfahrung in steuerlichen Außenprüfungen hat gezeigt, dass die Finanzbehörden bereits in der Vergangenheit Massendaten, wie beispielsweise den kompletten E-Mail-Verkehr, abgefragt hat, wobei die Zulässigkeit von solchen Abfragen regelmäßig zu Diskussionen geführt hat.³

Beweisvorsorgepflicht (Rz. 14)

Es folgt eine Klarstellung, dass der Beteiligte bei Auslandssachverhalten eine Beweisvorsorge zu treffen hat. Dies insbesondere, wenn sich Beweismittel im Ausland befinden, welche eine notwendige Voraussetzung für die Prüfung der Angemessenheit der Verrechnungspreise bilden.

Auch passt die Finanzverwaltung in den Verwaltungsgrundsätzen 2020 die Beispiele aus den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren 2005 („**VWG-Verf.**“)⁴ leicht an, in welchen Fällen sich ein „*ordentlicher Geschäftsführer*“ eine Vorlage von Unterlagen vertraglich vorbehalten würde:

- Spezifizierung des Fallbeispiels hinsichtlich einer kostenbasierten Abrechnung bei Dienstleistern (d.h. Vorlage von „*Kalkulationsunterlagen*“ anstelle von „*Abrechnungen*“).
- Modifiziertes Fallbeispiel hinsichtlich der zu erbringenden Nachweise über geleistete Beträge bei Kostenumlagevereinbarungen.

³ Vgl. zur Diskussion: Haselmann/Berger in IWB 01/2020, S.21.

⁴ BMF v. 12. April 2005 – IV B 4 – S 1341 – 1/05, Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren), BStBl. I, S. 570.

- Unverändert blieben die Fallbeispiele in Bezug auf Lizenzgebühren sowie in Bezug auf Nachweis über Abgabepreise einer nahestehenden Vertriebsgesellschaft gegenüber fremden Dritten bei Anwendung der Wiederverkaufspreismethode.

Hinsichtlich der Beweisvorsorgepflicht dürfte weiterhin Diskussionsbedarf bestehen, ob bspw. ein fremder dritter Dienstleister in der Praxis seinem Auftraggeber seine interne Kostenkalkulation offenlegen würde (z.B. Stundenlöhne der beteiligten Mitarbeiter geschlüsselt nach Einzelprojekten oder explizite Zuordnung von Gemeinkosten).

Personalunion (Rz. 17)

In Bezug auf eine bestehende Personalunion (d.h. dieselbe natürliche Person als Geschäftsführer) verändert die Finanzverwaltung ihre Wortwahl: Anstelle des Beispiels der Muttergesellschaft und Tochtergesellschaft wird in den Verwaltungsgrundsätzen 2020 eine inländische sowie eine ihr nahestehende ausländische Gesellschaft genannt (Rz. 17), in der nach Ansicht der Finanzverwaltung davon ausgegangen werden kann, dass diese Person über tatsächliche Möglichkeiten verfügt, Auskünfte über die ausländische Gesellschaft zu erteilen und entsprechende Nachweise zu beschaffen.

Pflichtenkollision (Rz. 18 bis Rz. 19)

Auch im Falle, dass „die Erteilung bestimmter Auskünfte an die Behörden nach den Vorschriften anderer Staaten unzulässig oder strafbewehrt“ ist, „entbindet dieses Verbot den Beteiligten nicht von seiner Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO.“ Die resultierende „Pflichtenkollision“ soll von der Finanzbehörde im Rahmen der Schätzung berücksichtigt werden.

Gleichwohl behält sich die Finanzbehörde vor, dass ausländische Recht zu berücksichtigen sowie Verträge oder ähnliche Dokumente auszulegen bzw. eine entsprechende Würdigung vorzunehmen (Rz. 19).

Besondere Mitwirkungspflichten - § 90 Abs. 3 AO (Rz. 25 bis Rz. 66)

Grundsatz (Rz. 25 bis Rz. 26)

Hinsichtlich allgemeiner Grundsätze der Aufzeichnungspflicht verweist die Finanzverwaltung unter anderem auf die GAufzV sowie die Anhänge I und II zu Kapitel V der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2017.

Anwendungsbereich (Rz. 28)

Hinsichtlich des Anwendungsbereichs entfällt der Verweis aus den VWG-Verf., dass Geschäftsbeziehungen auch bestehen können, wenn kein Leistungsaustausch vorliegt, wie bei Pool-Umlagen und Fällen internationaler Arbeitnehmerentsendung. Auch gesellschaftsvertragliche Vereinbarungen (z. B. Vermögenseinlagen) gehören nach wie vor nicht zu den Geschäftsbeziehungen. Damit die Finanzbehörde prüfen kann, ob ein Vorgang als gesellschaftsrechtliche Vereinbarung oder als Geschäftsbeziehung anzusehen ist, hat der Steuerpflichtige nun aber entsprechende Unterlagen aller Beteiligten (z. B. Bilanzen) vorzulegen.

Die Aussage der Finanzverwaltung aus den VWG-Verf. „für die Annahme einer Geschäftsbeziehung kommt es nicht darauf an, ob aufgrund der schuldrechtlichen Beziehung ein angemessenes, ein unangemessenes oder kein Entgelt vereinbart worden ist“ entfällt.

Betriebsstätten (Rz. 30 bis Rz. 31)

In Bezug auf Betriebsstätten stellt die Finanzverwaltung klar, dass die Aufzeichnungspflicht nach § 90 Abs. 3 AO nicht die Pflicht zur Erstellung einer Hilfs- und Nebenrechnung gemäß § 3 Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung ersetzt und umgekehrt (Rz. 31).

Ex-ante- bzw. Price-Setting-Ansatz (Rz. 35 und 49)

Für die Erstellung der Verrechnungspreisdokumentation sind die Verhältnisse in dem Zeitpunkt maßgeblich, in dem der Verrechnungspreis bestimmt worden ist bzw. der Vertrag für den Geschäftsvorfall abgeschlossen oder zuletzt geändert (oder gekündigt) worden ist; die Vertragsform ist dabei unerheblich. Der Finanzverwaltung soll durch die Angabe des Zeitpunkts der Verrechnungspreissetzung die Möglichkeit eröffnet werden einzuschätzen, in welchem zeitlichen Abstand die tatsächlichen Geschäftsvorfälle durch den Steuerpflichtigen auf ihre Fremdüblichkeit geprüft werden.

Da international in vielen Ländern der „Outcome-Testing“-Ansatz weiterhin gängige Praxis ist, müssen Steuerpflichtige in der Praxis unter Berücksichtigung der jeweiligen ausländischen Verrechnungspreisvorschriften die Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise somit ggf. aus einer ex -ante- und ex-post-Perspektive beurteilen.

Ernsthaftes Bemühen (Rz. 36 und 44)

Wie bisher in Tz. 3.4.12.3 VWG-Verf. dargelegt, haben die Aufzeichnungen nach § 90 Abs. 3 AO das ernsthafte Bemühen des Steuerpflichtigen zu belegen, seine Geschäftsbeziehungen gem. dem Fremdvergleichsgrundsatz zu gestalten (§ 2 Abs. 1 GAufzV). Neu ist der Hinweis, dass ein solches „ernsthafte Bemühen“ anhand objektivierter Umstände glaubhaft zu machen ist.

Informationen zu Funktionen, Wirtschaftsgütern und Risiken (Rz. 41)

In Rz. 41 wird in tabellarischer Form eine beispielhafte Übersicht zu den vorzulegenden Informationen hinsichtlich Funktionen, Wirtschaftsgütern und Risiken für bestimmte „Aktivitäten“ gegeben, die von „besonderer Bedeutung“ sein können. Hierbei werden auch die in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 enthaltenen Aspekte der Risikokontrolle und des Risikomanagements als Funktionen mit aufgeführt.

Nachvollziehbarkeit (Rz. 42)

Analog zu Tz. 1.51 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 müssen die Aufzeichnungen einem sachverständigen Dritten in angemessener Zeit ein grundlegendes Verständnis der Wertschöpfung innerhalb der Unternehmensgruppe, des Geschäftsmodells und des Funktions- und Risikoprofils der Transaktionspartner vermitteln. Im Vergleich zu den VWG-Verf. erfolgt somit nicht mehr nur ein Bezug zum Fremdvergleichsgrundsatz, sondern zu konkreten Elementen der Sachverhaltsdokumentation.

Auswahl der Verrechnungspreismethode (Rz. 46)

Aus Rz. 46 ergibt sich ein Anspruch der Finanzbehörden, die „richtige“ Verrechnungspreismethode selbst auszuwählen, d.h. diejenige Verrechnungspreismethode, die sie selbst als am geeignetsten erachtet. Eine Berichtigung der Ergebnisse soll dabei - analog zu den bisherigen Regelungen der Tz. 3.4.20 VWG-Verf. - nur erfolgen, wenn die Ergebnisse nach der Methode der Finanzbehörde „wahrscheinlicher“ sind, als die Ergebnisse der Methode des Steuerpflichtigen; eine Definition des Wortes „wahrscheinlicher“ bleibt wie auch in den VWG-Verf. aus.

Gleichzeitig hat der Steuerpflichtige aber die für diesen Vorgang erforderlichen Informationen vorzulegen. Diese Art des Methodenwechsels soll bei „Unsicherheiten über die Vergleichbarkeit von Daten“ Anwendung finden können.

Aus den bisherigen Regelungen der VWG-Verf. hatte sich ein Anspruch zur Auswahl der „richtigen“ Verrechnungspreismethode durch die Finanzverwaltung nicht ergeben, sondern der Finanzverwaltung wurde nur die Möglichkeit zu Verprobungsrechnungen nach anderen Verrechnungspreismethoden eröffnet. Die Auswahl der „richtigen“ Verrechnungspreismethode erscheint auch von der Wortwahl der Tz. 2.1 VWG-Verf. diskussionsbedürftig, wonach „[b]ei der Würdigung der vorgelegten Unterlagen (...) zu berücksichtigen [ist], dass es in Verrechnungspreisfällen regelmäßig nicht nur einen richtigen, für die Besteuerung maßgeblichen Fremdvergleichspreis bzw. nur ein richtiges, dem Fremdvergleich entsprechendes Ergebnis gibt.“

Annahmen und Sensitivitätsanalysen beim hypothetischen Fremdvergleich (Rz. 42)

Sofern der hypothetische Fremdvergleich Anwendung findet, sind nach Rz. 42 die der Bewertung zugrunde gelegten Annahmen, Parameter sowie deren Fremdüblichkeit darzulegen. Zusätzlich sollten Sensitivitätsanalysen des ermittelten Bewertungsergebnisses unter Anwendung alternativer Modellannahmen und -parameter durchgeführt werden.

Berücksichtigung tatsächlicher Verhältnisse (Rz. 48)

Analog zu den Vorgaben der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 (z.B. Tz. 1.46) verlangt die Finanzbehörde nun auch explizit, dass sich die Aufzeichnungen nicht nur auf die abgeschlossene (schuldrechtliche) Vereinbarung, sondern auch auf die tatsächlichen Verhältnisse und damit die tatsächlich durchgeführte Geschäftsbeziehung beziehen. Auch wenn die gesetzgeberischen Bemühungen den DEMPE-Ansatz der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 und die damit verbundene wirtschaftliche Betrachtungsweise in deutsches Recht zu überführen bisher fehlgeschlagen sind, sieht die deutsche Finanzverwaltung die Neuinterpretation des Fremdvergleichsgrundsatzes bereits durch den bestehenden rechtlichen Rahmen gedeckt, d.h. es kommt zur Risikoabgrenzung nicht alleine auf die schuldrechtlichen Verträge an.

Verrechnungspreisrichtlinien (Rz. 52)

Nach Rz. 52 hat der Steuerpflichtige etwaige gruppeninterne Verrechnungspreisrichtlinien im Rahmen seiner Aufzeichnungen vorzulegen und im Einzelfall Abweichungen von der Verrechnungspreisrichtlinie zu begründen und die Angemessenheit der Abweichungen dazulegen.

Die Rz. 52 stellt somit weitergehende Anforderungen an die vorzulegenden Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen als die einschlägigen Regelungen der GAufzV, da nach § 2 Abs. 3 Satz 5 GAufzV gruppeninterne, fremdübliche Verrechnungspreisrichtlinien Teil der Aufzeichnungen sein „können“ (d.h. ein Wahlrecht für den Steuerpflichtigen besteht).

Stammdokumentation (Rz. 54 ff.)

Die in § 5 Abs. 1 Satz 1 GAufzV und der Anlage zu § 5 GAufzV genannten Inhalte der Stammdokumentation stellen eine abschließende Auflistung dar, so dass Einheitlichkeit mit den OECD-Anforderungen beabsichtigt erscheint. Unbestimmte Rechtsbegriffe sollen dabei in Anlehnung an die jeweiligen Inhalte OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 beurteilt werden.

Wird die Aufzeichnungspflicht bzgl. Stammdokumentation verletzt, können Zwangsmittel (§ 328 AO) oder ein Verzögerungsgeld (§ 146 Abs. 2b AO) festgesetzt werden.

Schätzung von Besteuerungsgrundlagen und Zuschläge (§ 162 AO) (Rz. 67 bis Rz. 91)

Allgemeines (Rz. 67 bis Rz. 74)

Aus Rz. 73 der Verwaltungsgrundsätze 2020 ergibt sich, dass eine Schätzungsbefugnis der Finanzverwaltung nach § 162 Abs. 1 und 2 AO grundsätzlich nicht nur auf Fälle der Unverwertbarkeit beschränkt wird,

sondern auch bei verwertbaren Aufzeichnungen eine Schätzung möglich sein kann, da verwertbare Aufzeichnungen lediglich Ausgangspunkt für die Prüfung darstellen würden.

Voraussetzung für eine Einkünftekorrektur nach § 162 Abs. 1 und 2 AO bei verwertbaren Aufzeichnungen ist hierbei laut Rz. 73, dass die vom Steuerpflichtigen angewendeten Verrechnungspreise mit „hoher Wahrscheinlichkeit“ nicht zu einem fremdüblichen Ergebnis führen und der von der Finanzverwaltung ermittelte Verrechnungspreis „zumindest wahrscheinlicher“ ist.

Die Verwaltungsgrundsätze 2020 äußern sich nicht, wie der Grad der Wahrscheinlichkeit ermittelt werden soll und ab wann von einer „hohen“ Wahrscheinlichkeit ausgegangen werden kann.

Schätzungen nach § 162 Abs. 1 und 2 AO (Rz. 75 bis Rz. 79)

In Rz. 77 der Verwaltungsgrundsätze 2020 wird allerdings deutlich gemacht, dass in Verrechnungspreisfällen bei der Schätzung eines fremdüblichen Ergebnisses nach § 162 Abs. 2 AO durch die Finanzverwaltung keine „überspitzten Anforderungen“ an die Nachweise gestellt werden sollen.

Zudem sollen nach Rz. 78 auch Methoden zulässig sein, die im Rahmen der Verrechnungspreisanalyse sonst nicht sachgerecht sind (wie z.B. Richtsatzvergleiche und Branchendurchschnitte).

Im Gegensatz hierzu hat das FG München in seinem Urteil vom 26. November 2019 (anhängig beim BFH) entschieden, dass die Nutzung von externen Daten, z.B. aus Internet- und Presseartikeln, durch die Finanzverwaltung gerade nicht für eine sachgerechte Verrechnungspreisanalyse ausreichend ist.⁵

Schätzungen nach § 162 Abs. 3 AO und Zuschlag nach § 162 Abs. 4 AO (Rz. 80 bis Rz. 90)

Unverändert besteht nach § 162 Abs. 3 AO auch in Fällen der Unverwertbarkeit oder Nichtvorlage von Aufzeichnungen sowie der verspäteten Dokumentation von außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen nach § 90 Abs. 3 Satz 8 AO i.V.m. § 3 GAufzV eine Schätzungsbefugnis für die Finanzverwaltung.

Rz. 82 (Buchstaben a – d) enthält hierzu eine nicht abschließende Liste von Beispielen, ab wann von unverwertbaren Aufzeichnungen ausgegangen werden kann. Hierzu zählen insbesondere:

- Das Fehlen einer Sachverhaltsdokumentation oder eine unzutreffende Sachverhaltsdarstellung (auch in Hinblick auf ein Abweichen von vertraglichen Situationen).
- Das Fehlen einer Angemessenheitsdokumentation oder die Nutzung von Drittdaten, die nicht zum Funktions- und Risikoprofil der tested party passen.
- Es wird keine hinreichende Begründung für die Vergleichbarkeit der Drittdaten vorgelegt.
- Es wird die Anwendung der gewählten Verrechnungspreismethode nicht dargestellt.

Sofern Aufzeichnungen zu außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen nach § 90 Abs. 3 Satz 8 AO i.V.m. § 3 GAufzV verspätet erstellt werden, sollen diese zumindest indiziellen Beweiswert im Rahmen der Schätzung haben (Rz. 81).

Werden im Zuge der Schätzung Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO festgesetzt, so können sich diese nach Rz. 89 Buchstabe d. nebeneinander auf unterschiedlichen Pflichtverletzungen (Nichtvorlage, Unverwertbarkeit, verspätete Vorlage verwertbarer Aufzeichnungen) in Bezug auf verschiedene Anforderungen der Finanzbehörde beziehen.

Rz. 89 Buchstabe f. stellt zudem klar, dass der Zuschlag für verspätet eingereichte, verwertbare Aufzeichnungen nach § 162 Abs. 4 Satz 3 AO (mindestens 100 Euro für jeden vollen Tag der Fristüberschreitung /

⁵ FG München v. 26.11.2019 – 6 K 1918/16, DStRE 2020, 477, Rz. 74. Vgl. hierzu auch Sommer/Kundt/Cockx, ISR 2020.

maximal 1.000.000 Euro) höher ausfallen kann als der Zuschlag für die Nichtvorlage oder die Vorlage unverwertbarer Aufzeichnungen nach § 162 Abs. 4 Satz 1 und 2 AO.

Aufhebung von Verwaltungsregelungen

In Rz. 91 der Verwaltungsgrundsätze 2020 wird klargestellt, dass die VWG-Verf. weiterhin anzuwenden seien, soweit nicht Fragen der Anwendung der §§ 90 und 162 AO betroffen sind. Insofern sind die Ausführungen in den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren zu u.a. Unternehmenscharakterisierung und Verrechnungspreisbildung (Tz. 3.4.10.2), Verrechnungspreismethoden (Tz. 3.4.10.3), Bandbreiten und ihre Eienengung (Tz. 3.4.12.5), Vergleichbarkeit (Tz. 3.4.12.7), Nachträgliche Preisfestlegungen bzw. -anpassungen (Tz. 3.4.12.8) sowie Mehrjahresanalysen (Tz. 3.4.12.9) weiterhin anzuwenden.

Fazit und Ausblick

Neben inhaltlichen Klarstellungen und Konkretisierungen enthalten die Verwaltungsgrundsätze 2020 zum Teil auch deutliche Verschärfungen hinsichtlich der Position der Finanzverwaltung.

So wird u.a. offenkundig, dass die Finanzverwaltung die in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 enthaltene wirtschaftliche Betrachtungsweise, also das Abstellen auf die tatsächlich durchgeführte Geschäftsbeziehung, bereits durch den bestehenden rechtlichen Rahmen in Deutschland gedeckt sieht, obwohl die gesetzgeberischen Bemühungen im Rahmen des ATAD-Umsetzungsgesetzes, diese Neuinterpretation des Fremdvergleichsgrundsatzes in deutsches Recht zu überführen, bisher fehlgeschlagen sind.

Auch wenn es somit mitunter fraglich erscheint, ob die nun in den Verwaltungsgrundsätzen 2020 kodifizierte Position der Finanzverwaltung hinsichtlich der Anwendung der §§ 90 AO und 162 AO von Gesetz und Verordnung (insb. GAufzV) inhaltlich in Gänze gedeckt ist, sind zweifelsohne zusätzliche Diskussionen zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung in Folge der nun veröffentlichten Verwaltungsgrundsätze 2020 zu erwarten.

Insofern kann Steuerpflichtigen, für die das Thema Verrechnungspreise relevant ist, nur dringend empfohlen werden, sich mit den Verwaltungsgrundsätzen 2020 inhaltlich auseinander zu setzen, um bestmöglich auf eine zukünftige Außenprüfung vorbereitet zu sein.

Wir werden Sie selbstverständlich über die Verwaltungsgrundsätze 2020 auch im Rahmen der Februar-Ausgabe unseres Newsletters Transfer Pricing Perspectives für die Region Deutschland, Österreich und Schweiz informieren.