

Verrechnungspreise Quo Vadis

Verrechnungspreise haben sich mit zunehmendem Zeitverlauf zu einem Topthema des internationalen Steuerrechts entwickelt, nicht nur auf der Ebene des Steuerpflichtigen, sondern gleichermaßen auch auf der Ebene der Finanzverwaltung, internationaler Institutionen wie der OECD sowie auf der Ebene von Verbänden und sonstigen Interessensgruppen. Schon lange beinhaltet das Schlagwort „Verrechnungspreise“ nicht mehr nur die Auswahl einer angemessenen Verrechnungspreismethode, den Nachweis einer fremdvergleichskonformen Gewinnmarge oder Compliance-Themen wie die Dokumentation. Erkennbar ist, dass auf allen zuvor genannten Ebenen das Bewusstsein gestärkt wird, dass Verrechnungspreise ein eng verzahntes Stellrad in der Umsetzung konzerninterner Geschäftsmodelle sind und damit auf die Steuerung von Wertschöpfungskette zunehmend Einfluss gewonnen wird. In diesem Zusammenhang gewinnen auch prozessorientierte Fragestellungen an Bedeutung, um aktuellen Herausforderungen wie zunehmender Transparenz von konzerninternen Informationen (Country-by-Country-Reporting), detaillierten Finanzanalysen (Price-Setting vs. Outcome-Testing) oder detaillierten Aufzeichnungspflichten (Hilfs- und Nebenrechnung im Rahmen des AOA) gerecht zu werden. Dies gilt nicht nur, jedoch verschärft, vor dem Hintergrund der aktuellen BEPS-Diskussionen¹ und der Fragestellung, wie international abgestimmte Standards zur Besteuerung von Unternehmenseinkünften geschaffen werden können. Der nachfolgende Artikel beschäftigt sich mit

einem aktuellen Überblick über den Stand der Diskussionen auf dem Gebiet der Verrechnungspreise, um hiermit einen Überblick zu geben, über welche Themen sich Industrievertreter, Vertreter der Finanzverwaltung und Berater auf der AWV-Verrechnungspreisfachtagung „Verrechnungspreise im Fokus von BEPS“ am 02. Dezember 2014 in interessanten Gesprächen austauschen können.

Verrechnungspreise als Bestandteil der BEPS-Diskussion

In einer sich verändernden Weltwirtschaft stehen multinationale Unternehmen vor der Entscheidung, neue geografische Regionen bzw. Märkte außerhalb ihres Stammlandes zu erschließen und hier ausländische Vertriebsstrukturen, ggf. unter Hinzuziehung grenzüberschreitender Produktionsstätten, zu etablieren. Insbesondere im Zuge der digitalen Wirtschaft kann dies unter Ausnutzung internationaler Steuer-gestaltungsmodelle u.U. zu einer Erosion der steuerlichen Bemessungsgrundlage und zu Gewinnverlagerungen als Folge der Globalisierung führen. Insbesondere divergierende Steuervorschriften in den Ländern können auf der einen Seite zwar zur Doppelbesteuerung, auf der anderen Seite jedoch gleichermaßen auch zu Besteuerungslücken führen. Hinzu kommen gesetzte Anreizmechanismen einzelner Staaten („Tax Incentives“), Besteuerungssubstrate ins eigene Land zu holen. Aktuell sind hier zum Beispiel Patentbox- und IP-Box Regime, sowie Finanzierungsanreizsysteme unter anderem in Europäischen Ländern wie UK, den Niederlanden, aber auch Bel-



Jobst Wilmanns



Stephan Habisch

gien zu erkennen. In welcher Form sich die Bundesrepublik diesem Steuerwettbewerb anschließen wird, ist gegenwärtig noch unklar. Einzelne Tendenzen in Richtung der Schaffung gewisser Anreizmechanismen sind jedoch bereits heute erkennbar.

Vor diesem Hintergrund sieht die BEPS-Initiative der OECD die Schaffung internationaler Stan-

¹ BEPS bedeutet „Base Erosion and Profit Shifting“

dards hinsichtlich einer Abgestimmtheit der Besteuerung von Unternehmenseinkünften sowie eine Verknüpfung von Besteuerung und maßgeblicher Substanz bzw. Wertschöpfung der Unternehmen in den einzelnen Ländern vor. Als Ausfluss der BEPS-Diskussion haben die Finanzminister der G-20-Staaten am 19.07.2013 einen Aktionsplan verabschiedet, welcher 15 Maßnahmen zur Bekämpfung von BEPS vorsieht. Diese 15 Maßnahmen lassen sich insbesondere in die drei Bereiche Abstimmung, Substanz und Transparenz unterteilen, welche in drei Stufen bis Ende 2015 verabschiedet werden sollen.

Aus dem Blickwinkel der Verrechnungspreise stehen insbesondere die Themen Begründung von Betriebsstätten, Vergütung von immateriellen Wirtschaftsgütern, Strukturierung und Nachweis von Lizenz- und Finanzierungstransaktionen, Aufforderungen an Verrechnungspreissysteme sowie die Erfüllung von Dokumentationsvorschriften im Fokus.

Übersetzung des AOA ins nationale Recht

In 2010 wurde der sog. „Authorized OECD Approach“ (AOA) in der Neufassung des Art. 7 des OECD-Musterabkommens und in der hiermit verbundenen Kommentierung des OECD-Masterabkommens umgesetzt. Dieser Ansatz ist maßgeblich auf die Behandlung der Betriebsstätten wie eigenständige rechtliche Einheiten (sog. Functionally Separate Entity Approach) fokussiert. In der Neufassung des § 1 AStG des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes wurde 2013 nun dieser Ansatz offiziell ins nationale Recht integriert. Zielsetzung der neuen Vorschrift ist die Umsetzung der uneingeschränkten Selbstständigkeits-

fiktion für die Betriebsstätte und die hieraus resultierende Anwendung der allgemeinen Verrechnungspreisgrundsätze, und zwar auch der Vorschriften zur Funktionsverlagerung.

Der AOA sieht ein zweistufiges Verfahren, nämlich zunächst die Zuordnung von Wirtschaftsgütern, Risiken und Kapital auf Basis einer Funktionsanalyse und anschließend die Beurteilung der wirt-

Durch § 1 Abs. 6 AStG wurde die Finanzverwaltung ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates eine eigene Rechtsverordnung zur Schaffung von Klarheit im Umgang mit dem AOA zu erlassen. Nach diversen Diskussionen um zuvor veröffentlichte Entwurfsfassungen der Verordnung hat die Bundesregierung die finale Fassung der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) am 28. August 2014



Interessiertes Fachpublikum aus Wirtschaft und Verwaltung auf der 2. AWW-Verrechnungspreisfachtagung 2012.

chaftlichen Vorgänge zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach dem Fremdvergleichsgrundsatz des § 1 Abs. 1 S.1 AStG vor. Durch Einführung des AOA ergibt sich somit eine grundlegend andere Beurteilung der Geschäftsbeziehung (Dealings) zwischen Stammhaus und Betriebsstätte. Insbesondere durch die konkrete Einführung der Anwendbarkeit des Fremdvergleichsgrundsatzes auf eben diese Dealings führt die Leistungsverrechnung nach dem neuen Muster (Verrechnung einschließlich eines angemessenen Gewinnelementes) zu veränderten Gewinnzuordnungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätten als nach den bisherigen Regelungen (anteilige Aufwandszuordnung).

an den Bundesrat weitergeleitet, dessen Zustimmung als reine Formsache gilt. Durch die BsGaV wird dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung eine Reihe von sehr detaillierten Regelungen zur Umsetzung des AOA an die Hand gegeben. Neben Regelungen zur Bestimmung des Dotationskapitals (§§ 12, 13 BsGaV), welche eine eher profiskalische Anwendung der Kapitalaufteilungsmethode für inländische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen und die Mindestkapitalausstattungsmethode für ausländische Betriebsstätten inländischer Unternehmen vorsieht, gelten als Kernstück der BsGaV sicherlich die Regelungen zur Hilfs- und Nebenrechnung

(§ 3 BsGaV). Entsprechend ist für die Betriebsstätte zum Beginn des Wirtschaftsjahres eine Hilfs- und Nebenrechnung aufzustellen, welche es unterjährig fortzuschreiben und am Ende des Wirtschaftsjahres abzuschließen gilt. Neben der Zuordnung der jeweiligen Wirtschaftsgüter, des Dotationskapitals und der übrigen Passivposten, gilt es in der Hilfs- und Nebenrechnung auch die fiktiven Betriebseinnahmen und -ausgaben der Betriebsstätte zu erfassen. Neben den grundsätzlichen Regelungen bestehen besondere Vorschriften für die Banken-, Versicherungs-, Anlagenbau-, und Rohstoffgewinnungsindustrie.

Nicht nur, aber insbesondere der Banken- und Versicherungssektor dürfte durch die Regelungen der Verordnung aufgrund der Besonderheiten der Geschäftsmodelle und des häufigen Rückgriffs auf Betriebsstättenstrukturen mit am stärksten betroffen sein. Aufgrund aufsichtsrechtlicher Bestimmungen ordnet auch die BsGaV (nach dem Muster des OECD-Ansatzes) Kredit- und Versicherungsrisiken die sog. KERT-Funktionen (key entrepreneurial risk-taking function) zu. Die Verordnung ist geprägt von Zuordnungsregelungen auf der einen Seite und von Öffnungsklauseln auf der anderen Seite. In der Konsequenz bedeutet dies, dass wenn der Steuerpflichtige den originären Zuordnungsregelungen nicht folgt, dieser mit erhöhter Nachweis- und Identifikationspflicht konfrontiert wird.

OECD-Ausdehnung der Dokumentationsvorschriften

Insbesondere das durch die OECD am 30.01.2014 vorgestellte Diskussionspapier zur Verrechnungspreisdokumentation unter Einbeziehung des sog. „Country-by-Country-Reporting“ sieht hier im Blickwinkel erweiterter Transpa-

renzerwartungen eine Ausdehnung der Dokumentationsanforderungen vor. Obwohl in seiner finalen Fassung von einer deutlichen Abschwächung des Papieres auszugehen ist, sind die Offenlegungs- und Transparenzanforderungen entlang der gesamten Wertschöpfungskette von hoher Brisanz.

Die vorgeschlagenen Dokumentationsvorschriften indizieren einen Paradigmenwechsel weg von einer transaktionsbezogenen Betrachtung entsprechend Art. 9 des OECD-Masterabkommens hin zu einer globalen Beurteilung der Konzernverrechnungspreise. Um den Begehrlichkeiten der Finanzverwaltung bei Vergleich der Profitabilität in den einzelnen Ländern entgegen zu wirken, sind eine detaillierte Darlegung des Geschäftsmodells inklusive der jeweiligen Funktions- und Risikoprofile der beteiligten Einheiten und die damit verbundenen Verrechnungspreisimplikationen von hoher Relevanz.

OECD-Empfehlung zur Umsetzung von Verrechnungspreismechanismen

Bereits vor der Veröffentlichung des sog. „Country-by-Country“-Dokumentationsansatzes hat die OECD in 2012 Stellung zu dem Thema „Price Setting“ bezogen. Die OECD unterscheidet hierbei zwischen dem sog. „Price Setting Approach“, d.h. den prospektiven Korrekturen von Verrechnungspreisen, und dem sog. „Outcome Testing Approach“, also der Möglichkeit der rückwirkenden Anpassung von Verrechnungspreisen. Beide Ansätze haben gemeinsam, dass Verrechnungspreise und ihre Korrekturmechanismen im Vorhinein klar definiert sein müssen und zum anderen konzerninterne Prozesse aufgesetzt werden müssen, um die entsprechenden Anforderungen zu erfüllen.

Über alle oben genannten aktuellen Verrechnungspreisthemen hinweg gilt jedoch auch, dass zur Steigerung von Effizienz und Kosteneinsparungen im Umgang mit Verrechnungspreisthemen, ein möglichst hoher Standardisierungsgrad bei sog. Commodity-Transaktionen, erhebliche Vorteile für den Steuerpflichtigen und die jeweilige Verrechnungspreisorganisation mit sich bringen können. Derartige Standardisierungen können jedoch nur durch die Herleitung von intelligenten Schnittstellen zu ERP-Systemen effizient generiert werden. Hierbei stehen Fragestellungen der Datenverfügbarkeit und Datenqualität im Vordergrund, um nicht nur eine ex-ante Verrechnungspreisplanung und -anpassung, sondern gleichermaßen eine ex-post Betrachtung für Zwecke des Monitorings und der Dokumentation sicherzustellen. Wichtig ist, sich darüber im Klaren zu sein, in welcher Form benötigte Daten aus vorhandenen Systemen extrahiert werden und in bestehende Frameworks eingebettet werden können.

Ausblick

Die vorliegenden Ausführungen illustrieren die zunehmende Komplexität des Managements von Verrechnungspreisen. Die internationalen Stakeholder (Regierungen, internationale Institutionen und Industrien) sind sich in der weiteren Vorgehensweise nicht einig, sodass die Steuerpflichtigen vor der Herausforderung stehen, Verrechnungspreissysteme zu implementieren, die keine materiellen steuerlichen Risiken mit sich bringen.

Die Veranstaltung „3. AWW-Verrechnungspreisfachtagung: Verrechnungspreise im Fokus von BEPS“ auf (s. S. 14–16) soll hierzu einen Orientierungsrahmen bieten.