

Einleitung

Bereits im Jahr 2011 wurde von einer gemeinsamen Arbeitsgruppe der OECD, der UNO, der Weltbank und des IMF ein Bericht an die G20 erarbeitet, welcher die Verbesserung bzw Weiterentwicklung der Steuersysteme zum Ziel hatte.

Der im Februar 2012 veröffentlichte BEPS-Report (Bericht der OECD „Addressing Base Erosion and Profit Shifting“) hat weltweit ein enormes Echo hervorgeufen. Die OECD hat kürzlich auch den „Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting“ (idF „Action Plan“) veröffentlicht.

Die Finanzminister der G20 riefen die OECD auf, einen Aktionsplan zu erarbeiten, um das Thema BEPS koordiniert und umfassend anzugehen. Der nunmehr vorliegende „Action Plan“ soll den nationalen Gesetzgebern (nationale und internationale) Instrumentarien vorschlagen, um die Besteuerungsrechte künftighin verstärkt nach den tatsächlichen wirtschaftlichen Aktivitäten wahrnehmen zu können.

Entsprechend den Forderungen im BEPS-Bericht wurden im Aktionsplan

- erste mögliche Maßnahmen zur Bekämpfung von BEPS aufgezeigt,
- Fristen für die Umsetzung dieser Aktionen gesetzt und
- Maßnahmen und Methoden zur Umsetzung bzw die Zurverfügungstellung erforderlicher Ressourcen aufgezeigt.

Die im „Action Plan“ angeführten Themengebiete bzw Arbeitsaufträge sind:

1. Durchführung von Analysen und die Entwicklung von Lösungsansätzen zur internationalen Standardisierung sowie multilaterale Abkommen iVm dem Missbrauch von Steuerabkommen (Action 1, 6, 7, 14 und 15)
2. Durchführung von Analysen und die Entwicklung von Lösungsansätzen zur Harmonisierung im Bereich der Unternehmensbesteuerung, insbesondere iVm Vermeidungspraktiken (2, 3, 4 und 5)
3. **Durchführung von Analysen und die Entwicklung von Lösungsansätzen für Problembereiche in Verbindung mit konzerninternen Verrechnungspreisgestaltungen (8, 9, 10 u 13)**
4. Die Schaffung von Transparenz zur Offenlegung in Verbindung mit Steuervermeidungsstrategien (11 und 12)

Sucht man im „World Wide Web“ mit den Suchbegriffen „Action plan“, „BEPS“ und „OECD“, finden sich mittlerweile rund 14.000 einschlägige Fundstellen. Im

Rahmen des BEPS-Projekts der OECD ist somit das Thema Verrechnungspreise ganz oben auf der Agenda angesiedelt. Dies bedeutet, dass bis Ende 2015 Empfehlungen der OECD ausgearbeitet und sich in der Folge wohl auch zahlreiche Änderungen im nationalen Regelwerk wiederfinden werden.

Die OECD hat kürzlich eine Übersicht veröffentlicht (Quelle: OECD-Homepage – abgefragt 20.3.2014), aus welcher der aktuelle Stand des BEPS-Projekts ersichtlich ist und das Thema „Transfer Pricing“ einen breiten Raum einnimmt.



BEPS/G20 Project: Calendar for planned stakeholders' input 2013-2014

Version date: 19 March 2014

BEPS Action Plan Item	Document/Event	Date	Deadline for Comments
8 – Assure that Transfer Pricing outcomes are in line with Value Creation/Intangibles	Discussion Draft	30 July 2013	1 October 2013
13 – Re-examine Transfer Pricing Documentation	Discussion Draft	30 July 2013	1 October 2013
All	BIAC Dialogue	1 October 2013	N/A
13 – Re-examine Transfer Pricing Documentation	Memorandum	3 October 2013	N/A
7 – Prevent the Artificial Avoidance of PE Status	Request for Input	22 October 2013	15 November 2013
8/9/10 – Assure that Transfer Pricing outcomes are in line with Value Creation/Intangibles, Risks and Capital; Other high-risk transactions	Public Consultation	12-13 November 2013	N/A
13 – Re-examine Transfer Pricing Documentation			
1 – Address the Tax Challenges of the Digital Economy	Request for Input	22 November 2013	22 December 2013
All	Webcast	23 January 2014	
13 – Re-examine Transfer Pricing Documentation	Discussion Draft	30 January 2014	23 February 2014
11 – Establish Methodologies to Collect and Analyse Data on BEPS and the actions to address it	Request for Input	March 2014 (date tbc)	30 days after publication
6 – Prevent Treaty Abuse	Discussion Draft	14 March 2014	9 April 2014
2 – Neutralise the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements	Discussion Draft	19 March 2014	2 May 2014
1 – Address the Tax Challenges of the Digital Economy	Discussion Draft	24 March 2014*	14 April 2014
	Webcast	2 April 2014	
6 – Prevent Treaty Abuse	Public Consultation	14-15 April 2014	N/A
1 – Address the Tax Challenges of the Digital Economy	Public Consultation	23 April 2014*	N/A
2 – Neutralise the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements	Public Consultation	15 May 2014	N/A
13 – Re-examine Transfer Pricing Documentation	Public Consultation	19 May 2014*	N/A

View the complete calendar for planned stakeholders' input for work by the OECD Centre for Tax Policy and Administration: www.oecd.org/ctp/discussiondrafts.htm

* Please note that these dates may change

Neben den zu erwartenden Änderungen/Adaptierungen der OECD-VPG 2010 im Bereich der immateriellen Wirtschaftsgüter und anderen Themenbereichen wird sich wohl auch die Verrechnungspreiswelt iVm den Dokumentationsanforderungen maßgeblich verändern.

Dokumentation von Verrechnungspreisen – ist das nur eine „Frage der Ehre“?

Neben der Ermittlung ist auch die Dokumentation der Verrechnungspreise für grenzüberschreitende Lieferungen und Leistungen von großer Bedeutung. Eine ordnungsgemäße und fristgerechte Dokumentation der Verrechnungspreise beugt Sanktionen und steuerlichen Nachteilen vor.

Die Verrechnungspreis-Dokumentation soll Auskunft über Art und Umfang der grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen des Steuerpflichtigen zu nahestehenden Personen (bzw zwischen verbundenen Unternehmen) geben. Sie soll zu-

dem darüber informieren, auf welche Weise die konzerninternen Verrechnungspreise ermittelt wurden und inwieweit dabei der Grundsatz des Fremdvergleichs beachtet worden ist.

Aufgrund der stark gestiegenen Bedeutung des Themas Verrechnungspreise für international tätige Unternehmen haben inzwischen die meisten Industrieländer Dokumentationsvorschriften eingeführt. Bei Nichtbeachtung der Dokumentationsvorschriften haben die Staaten Regelungen über Sanktionen erlassen.

Nach Meinung des österreichischen BMF ist die Verpflichtung zur Verrechnungspreisdokumentation allerdings bereits aus den allgemeinen Normen der §§ 124 und 131 Abs 1 Z 5 BAO über die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten sowie aus der in § 138 BAO normierten Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen abzuleiten und iSd OECD-VPG 2010 (insbesondere Kap V zur Dokumentation) auszulegen.

Im Lichte der aktuellen Arbeiten der OECD (ua der „Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting“ – siehe ua Maßnahme 13) ist eine Evaluierung der Vorschriften in Zusammenhang mit der Dokumentation von Verrechnungspreisen vorgesehen. Bezugnehmend auf diese Maßnahme legte die OECD am 30.1.2014 mit dem „Discussion draft on transfer pricing documentation and CbC reporting“ nunmehr einen ersten Vorschlag hierzu vor. Dieses Diskussionspapier zielt auf eine Vereinheitlichung der Dokumentationsanforderungen in Zusammenhang mit Verrechnungspreisen ab und soll zukünftig das Kapitel V der OECD-VPG 2010 zur Verrechnungspreisdokumentation ersetzen.

Siehe dazu <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/discussion-draft-transfer-pricing-documentation.pdf> (abgefragt 25.4.2014). Konkret verfolgt Maßnahme 13 folgendes Ziel: *„Develop rules regarding transfer pricing documentation to enhance transparency for tax administration, taking into consideration the compliance costs for business. The rules to be developed will include a requirement that MNE’s provide all relevant governments with needed information on their global allocation of the income, economic activity and taxes paid among countries according to a common template.“*

Aufgrund dieser Entwicklungen sind wohl die aktuellen Dokumentationsvorschriften in Österreich zu hinterfragen; insbesondere, ob aufgrund der vorgeschlagenen Überarbeitung der OECD-VPG 2010 eine gesetzliche Normierung von speziellen Dokumentationsvorschriften in Österreich im Lichte der internationalen Entwicklungen erforderlich sein wird.

Der deutsche Gesetzgeber hat 2003 umfangreiche gesetzliche Dokumentationspflichten eingeführt (§ 90 Abs 3 AO). Einzelheiten regelt eine Rechtsverordnung (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung). Die deutsche Finanzverwaltung hat zudem ein umfangreiches Anwendungsschreiben erlassen (Erlass v 12.4.2005 „Verwaltungsgrundsätze-Verfahren“).

Soweit nun ein Unternehmen seine Geschäftstätigkeit zwischen verbundenen Unternehmen mit Sitz in Österreich und Deutschland ausübt, sollte eine Verrechnungspreisdokumentation unter Beachtung der Verfahrensregelungen beider Staaten erstellt werden. Dadurch können zum einen Kosteneinsparungen erreicht werden, zum anderen erfolgt gegenüber den Finanzbehörden eine einheitliche Sachverhaltsdarstellung.

Nach den Dokumentationsvorschriften sind Steuerpflichtige bei Sachverhalten mit Auslandsbezug verpflichtet, über Art und Inhalt ihrer Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen Aufzeichnungen zu erstellen. Die Aufzeichnungen können schriftlich oder elektronisch erstellt werden. Im Grundsatz sind die Aufzeichnungen geschäftsvorfallbezogen zu erstellen. Da eine solche Einzelfallaufzeichnung sehr aufwendig ist, können zusammenfassende Aufzeichnungen für vergleichbare Gruppen erstellt werden, wenn die Gruppenbildung zuvor entsprechend festgelegt wurde.

Die Aufzeichnungspflicht bezieht sich auf die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen, die für die Festsetzung angemessener Verrechnungspreise und anderer vereinbarter Geschäftsbedingungen von Bedeutung sind. Dies beinhaltet sowohl eine „Sachverhaltsdokumentation“ als auch eine „Angemessenheitsdokumentation“.

Die Sachverhaltsdokumentation bezieht sich auf die Darstellung und Beschreibung der mit dem Ausland verwirklichten Geschäftsbeziehungen. Sie muss insbesondere die folgenden Aufzeichnungen enthalten:

- Darstellung der Beteiligungsverhältnisse (einschließlich Betriebsstätten und Beteiligungen an Personengesellschaften), des Geschäftsbetriebs und des Organisationsaufbaus;
- Darstellung von Art und Umfang der Transaktionen zwischen dem Steuerpflichtigen und anderen verbundenen Unternehmen;
- Funktions- und Risikoanalyse;
- Zusammenstellung der materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter, die von den an der Transaktion beteiligten Unternehmen genutzt werden;
- Analyse der Wertschöpfungskette und Darstellung des Wertschöpfungsbeitrages, den jedes an der Geschäftsbeziehung beteiligte verbundene Unternehmen erbracht hat.

Im Rahmen der Angemessenheitsdokumentation muss der Steuerpflichtige dann das „ernsthafte Bemühen“ belegen, seine Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu gestalten. Der Steuerpflichtige muss also begründen, weshalb er meint, dass seine Verrechnungspreise angemessen im Sinne des Fremdvergleichsgrundsatzes sind. Hierzu gehört insbesondere, dass der Steuerpflichtige darlegt, welche Verrechnungspreismethode er für die jeweilige Transaktion angewandt hat und warum er diese

Methode für geeignet hält. Ist der Steuerpflichtige seinen Dokumentationsanforderungen fristgerecht und in dem erforderlichen Umfang nachgekommen, liegt die Beweislast für eine Unangemessenheit der Verrechnungspreise bei der Finanzverwaltung.

Sowohl in Österreich als auch in Deutschland ist eine Verrechnungspreis-Dokumentation nur im Rahmen einer steuerlichen Betriebsprüfung vorzulegen. Während Deutschland eine gesetzliche Vorlagefrist von 60 Tagen (§ 90 Abs 3 AO) normiert hat, wird in Österreich die Frist im Einvernehmen zwischen Betriebsprüfer und Unternehmen bestimmt.

Obwohl keine gesetzliche Pflicht zur Vorratsdokumentation besteht, ist eine zeitnahe Aufzeichnung der verwirklichten Sachverhalte und das Bereithalten von Daten zur Angemessenheit sinnvoll. Denn die Praxis zeigt, dass sich die Dokumentationsunterlagen im Nachhinein, dh mehrere Jahre nach Verwirklichung eines Geschäftsvorfalles – wenn überhaupt – oftmals nur mit einem erheblichen Arbeits- und Zeitaufwand erstellen lassen (zB aufgrund von Konzern-Umstrukturierungen oder Personalfuktuation).

In Österreich entscheidet grundsätzlich der Betriebsprüfer darüber, welche Überprüfungsschwerpunkte er im Rahmen einer Prüfung der Verrechnungspreise setzt und in weiterer Folge, bis zu welchem Zeitpunkt eine Verrechnungspreis-Dokumentation vorzulegen ist.

Bei kleineren Unternehmen kann es (aus deutscher Sicht) durchaus vertretbar sein, dass auf eine vollumfassende Dokumentation verzichtet wird. Je größer (bzw ungewöhnlicher) das betroffene Unternehmen und dessen grenzüberschreitende Beziehungen sind, umso notwendiger wird regelmäßig die Vorlage von Aufzeichnungen sein.

Für „kleinere“ Unternehmen gelten in Deutschland erleichterte Aufzeichnungsvorschriften. Die Aufzeichnungspflichten gelten als erfüllt, wenn auf Nachfrage der Finanzverwaltung Auskünfte erteilt und vorhandene Unterlagen vorgelegt werden. Die Auskünfte müssen das ernsthafte Bemühen des Steuerpflichtigen erkennen lassen, fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise anzusetzen. „Kleinere“ Unternehmen sind solche, bei denen die Entgelte aus Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Unternehmen im Ausland im laufenden Wirtschaftsjahr höchstens betragen:

- Entgelte für Lieferungen von Gütern und Waren maximal 5 Mio Euro und
- Entgelte für andere Leistungen maximal 500.000 Euro

In Österreich wird die Nichtvorlage nicht mit Strafen oder Zuschlägen sanktioniert. Allerdings verschiebt die Beweislast bei fehlender Bereitschaft zur Mitwirkung iVm der Sachverhaltsdokumentation bzw einem fehlenden Nachweis der

Fremdüblichkeit von Verrechnungspreisen im Rahmen der Angemessenheitsdokumentation das Besteuerungsrisiko zu Ungunsten des Steuerpflichtigen .

Die in Deutschland geltenden Vorschriften sehen verschiedene Sanktionen für den Fall der Verletzung der Aufzeichnungspflichten vor (§ 162 Abs 3 und 4 AO). Diese können für den Steuerpflichtigen gravierende Nachteile haben. Das Finanzamt hat die Möglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen und kann darüber hinaus Zuschläge festsetzen. Legt der Steuerpflichtige keine Aufzeichnungen vor oder sind die vorgelegten Aufzeichnungen im Wesentlichen unverwertbar, wird widerlegbar vermutet, dass die im Inland steuerpflichtigen Einkünfte, zu deren Ermittlung die Aufzeichnungen dienen, höher sind als die erklärten Einkünfte. Dadurch wird die Beweislast für die Angemessenheit (Fremdüblichkeit) der Verrechnungspreise faktisch auf den Steuerpflichtigen verlagert.

Im Falle einer Schätzung der Einkünfte auf Grundlage einer Preisspanne kann die Finanzbehörde diese Spanne zu Lasten des Steuerpflichtigen ausschöpfen. Bei ordnungsgemäßer Dokumentation ist dies nicht zulässig. Bei den (Straf-)Zuschlägen handelt es sich um steuerliche Nebenleistungen. Die Zuschläge sind in Deutschland steuerlich nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Die genaue Höhe des Zuschlags steht im Ermessen des Finanzamts. Selbst wenn es zu keiner Einkünftekorrektur durch die Betriebsprüfung kommt, fällt ein Mindestzuschlag von 5.000 Euro pro Jahr an. Lediglich bei geringfügiger oder entschuldbarer Verletzung der Aufzeichnungspflichten kann die Festsetzung von Zuschlägen unterbleiben.

Empfehlungen für die Praxis

Die Erfahrungen aus der Praxis zeigen, dass die vorgelegten Dokumentationen zum Teil wesentliche Mängel aufweisen und dass bei allem Bemühen seitens der Unternehmen noch größere Probleme in der Aufbereitung der Dokumentation bestehen. Andererseits sind die Betriebsprüfer angehalten, Verrechnungspreis-Dokumentationen von den Unternehmen durchgängig anzufordern und eingehend zu analysieren. Vielfach werden hierfür Spezialisten aus der Finanzverwaltung hinzugezogen.

Vor diesem Hintergrund kann die Bedeutung einer ordnungsgemäßen und fristgerechten Dokumentation nicht hoch genug veranschlagt werden. Die Ermittlung und die Dokumentation der Verrechnungspreise sollte strategisch und mit besonderer Sorgfalt angegangen werden. Bezüglich der Dokumentation bestehen keine formalen Vorgaben. Der Steuerpflichtige und sein Berater können selbst entscheiden, welche Kriterien für eine sachgerechte Ordnung am besten geeignet sind.

Art und Umfang der Dokumentation sind abhängig von den individuellen Verhältnissen des Unternehmens bzw des Konzerns. Im Mittelpunkt einer kritischen

Überprüfung durch die Betriebsprüfung stehen insbesondere die Auskünfte zu den jeweils durch die beteiligten Unternehmen wahrgenommenen Funktionen und den damit einhergehenden Risiken. Die Funktionsanalyse ist der Ausgangspunkt zur Beurteilung, ob die Verteilung der erzielten Wertschöpfung fremdvergleichskonform erfolgt ist.

Das vorliegende Werk soll mit den dargestellten Fallbeispielen aus der täglichen Praxis – zu den wichtigsten Themen der Verrechnungspreisproblematik – eine Hilfestellung für Unternehmen und Berater bieten. Diese 2. Auflage der „Case Studies“ beinhaltet auch eine Musterdokumentation, die die wesentlichen Anforderungen an eine Verrechnungspreisdokumentation aufzeigt.

Grau unterlegte Textteile beziehen sich auf die deutsche Rechtslage.

Wien/Linz/München, im Juni 2014

*Roland Macho
Gerhard Steiner
Erich Spensberger*