

BEPS: Neue OECD Guidelines - Der neue globale Standard für die Verrechnungspreisdokumentation

Der neue Standard für die Verrechnungspreisdokumentation - was neu ist und was die Unternehmen beachten sollten!

Einleitung

Kernaspekt der neuen Regelungen wird das neue Country-by-Country-Template sein, das im Rahmen eines Drei-Komponenten Ansatzes zusätzlich zum Master-File und Local-File zu erstellen sein wird. Dieser soll den Steuerbehörden eine Möglichkeit zur Risikoeinschätzung bezüglich der Umsetzung der globalen Verrechnungspreispolitik innerhalb eines Konzerns geben.

Für die zeitliche Umsetzung und Implementierung der neuen Regelungen sind noch keine spezifischen Fristen bekannt, diese werden sich vermutlich aus weiteren Veröffentlichungen der OECD Anfang 2015 ergeben. Unabhängig von der endgültigen Bindungswirkung der neuen Regelungen für Dokumentationspflichtige ist jedoch klar, dass sich durch die neuen Regelungen erhebliche Auswirkungen auf die globalen Dokumentationsprozesse ergeben werden. Die neuen Regelungen werden die Unternehmen dazu verpflichten, im Rahmen der Verrechnungspreisdokumentation den Finanzverwaltungen umfassendere Informationen zur Verfügung zu stellen. Daher sollten Unternehmen, auch wenn noch nicht genau klar ist, wann die neuen Regelungen durch nationales Recht bindend werden, sich bereits jetzt mit dieser Thematik auseinandersetzen und ihre konzerninternen Verrechnungspreissysteme diesbezüglich überprüfen. Insbesondere die Informationsbeschaffungs- und Informationsübertragungsprozesse im Konzern sollten vor diesem Hintergrund eingehend überprüft und ggf. überarbeitet werden.

Die neuen Regelungen werden den Steuerbehörden erheblich mehr Einblicke in die Umsetzung der globalen Verrechnungspreispolitik innerhalb eines Konzerns geben, daher sollte diese im Vorhinein einer Überprüfung und Überarbeitung unterzogen werden. In diesem Zusammenhang sollten Softwaremöglichkeiten und Ressourceneinsatz insbesondere in Bezug auf den gegenseitigen Informationsaustausch zwischen Konzerngesellschaften überprüft werden. Sollte eine globale Aufsetzung der Verrechnungspreispolitik und die damit zusammenhängende Verrechnungspreisrichtlinie von einzelnen Unternehmen bisher nicht verfolgt worden sein, sollte dies im Rahmen der Neuerungen spätestens jetzt angedacht werden.

Drei-Stufen-Ansatz der Dokumentation

Das neue Chapter V der OECD-GL beinhaltet einen dreistufigen Ansatz für die Dokumentation (3 Tire Approach). Dieser soll zum einen aus dem völlig neuen Country-by-Country (CBC) Template bestehen, der insbesondere eine Abbildung der Finanzlage hinsichtlich aller globalen Aktivitäten für die jeweiligen Länder fokussiert und zum anderen aus den beiden bereits bekannten Bestandteilen, d.h. dem Master-File und dem Local-File, deren Inhaltvorschriften sich durch die neuen Gesetze allerdings maßgeblich geändert haben.

Country by Country Template

Das viel diskutierte CBC-Template enthält vollumfänglich neue Dokumentationsanforderungen und stellt somit eine erhebliche administrative Mehrbelastung für betroffene Unternehmen dar. Die OECD hat die ursprünglich geplanten 14 Teilinhalte auf 8 verpflichtende Inhalte, die länderspezifisch aufgestellt werden müssen, reduziert (ein entsprechendes Template befindet sich in den neuen OECD-GL Appendix III). Neben dieser Reduzierung der verpflichtenden Inhalte bieten die Regelungen eine sehr flexible Informationsbasis für die Zusammenstellung des CBC-Templates an. Es können beispielsweise Informationen aus der Konzernbilanz, aus der Einzelbilanz der jeweiligen Konzerngesellschaften oder auch Auszüge aus dem internen Reporting verwendet werden. Die Auswahl der zu Grunde gelegten Informationen steht dem Dokumentationspflichtigen weitestgehend frei, solange die Informationen im Zeitverlauf konsistent verwendet werden. Weiterhin wurden der Begriff „Constituent entity“ nun in der finalen Version definiert: Eine

„Constituent Entity“ im Sinne der neuen OECD-GL ist demnach eine Konzerneinheit, deren Finanzzahlen aus Bilanz und GuV für Zwecke der Konzernkonsolidierung miteinbezogen werden. Gesellschaften, die nicht zum Konsolidierungskreis des Konzerns gehören, fallen demnach nicht unter diese Definition. Es muss gemäß den neuen Regelungen für das CBC-Template eine Liste für alle „Constituent Entities“ erstellt werden, welche die geschäftlichen Aktivitäten (in Form eines Business-Codes) und den Ort der tatsächlichen Geschäftsführung für die jeweiligen Entities wiedergibt. Eine Vorlage für die Liste ist im Appendix III der neuen OECD-GL zu finden.

Trotz der Veränderungen im Vergleich zu den vorherigen Entwürfen ist der erforderliche Mehraufwand, der sich für die betroffenen Unternehmen insbesondere durch die Verpflichtung zur Erstellung des CBC-Templates ergibt, nicht zu unterschätzen. Ausgehend von diesen Voraussetzungen empfiehlt sich insbesondere für multinationale Konzerne die Entwicklung technologischer Lösungsansätze für Zwecke des Verrechnungspreis-Reporting. Dabei ist auch zu erwarten, dass je nach Konzerngröße und Internationalisierungsgrad die Informationsbeschaffung und -verarbeitung für Dokumentationszwecke mit erheblichem Ressourceneinsatz und zeitlichem Aufwand verbunden sein wird, insbesondere weil die Informationen jährlich aktualisiert werden müssen.

Die Aufnahme des CBC-Reports in die OECD-GL war eines der Kernziele der OECD Mitgliedsstaaten, um den betreffenden Steuerbehörden erstmals einen klaren Überblick darüber zu geben, in welchen Ländern multinationale Konzerne Erträge erzielen und korrespondierend dazu, in welchen Ländern sie auf diese Erträge Steuern zahlen. Der CBC-Report kann Lücken und Unregelmäßigkeiten in der jeweiligen TP-Guideline des Konzerns oder dessen Umsetzung aufzeigen, insbesondere dann wenn Gewinne und die daraus resultierende Steuerlast nicht in den Ländern anfallen, in denen objektiv erhebliche Beiträge zur Konzernweiten Wertschöpfung entstehen. Es sollte daher ein eingehender „Review“ der TP-Guideline sowie deren Umsetzung innerhalb des Konzerns erfolgen, bevor ein CBC-Report an die zuständige Finanzbehörde weitergeleitet wird. Aus Sicht der Finanzverwaltung soll das CBC-Template ein Risikoerkennungstool darstellen und ist dementsprechend kein Ersatz für eine eingehende Funktions- und Risikoanalyse. Es stellt auch keine ausschließliche Grundlage für die Angemessenheitsprüfung konzerninterner Verrechnungspreise und etwaige Verrechnungspreisanpassungen dar.

Master-File

Das Master-File soll den nationalen Steuerbehörden eine bessere Übersicht über die globalen Aktivitäten und den Regelungen über die IP- und Finanzstruktur innerhalb der Konzerngruppe ermöglichen. Nach bisherigen Dokumentationsregelungen beinhaltete das Masterfile bei vielen Konzernen lediglich eine allgemeine Beschreibung der Konzerngeschäftsfelder und -aktivitäten, die für die meisten der Konzerngesellschaften zutreffend waren.

Die neuen Regelungen für die Inhalte des Master-Files sind klarer formuliert und sollen in ihrer Formulierung für den Steuerpflichtigen verbindlich sein. Sie erfordern erheblich mehr Informationsbeschaffungsaufwand im Vergleich zum bisherigen Master-File. Beispielsweise erfordert das „neue“ Master-File eine Darstellung der Wertschöpfungskette innerhalb des Konzerns für die 5 wichtigsten Produkte bzw. angebotenen Dienstleistungen sowie für Produkte, die mehr als 5% des Gesamtgruppenumsatzes erzeugen. Weiterhin muss im Rahmen des neuen Master-Filekonzepts eine Liste bereitgestellt werden, die wichtigsten immateriellen Wirtschaftsgüter erläutert und weiterhin angibt, welchen Konzerngesellschaften diese zuzurechnen sind.

Die OECD hat allerdings mit der finalen Version nicht mehr vorgesehen, dass die Konzerngesellschaften im Rahmen des Master-Files den Wohnort und die Berufsbezeichnung der 25 bestbezahlten Arbeitnehmer angeben müssen.

Die Konzerne sollen jedoch in Bezug auf die verwendeten Informationen für das Master-File selbst entscheiden dürfen, bis zu welchem Detailgrad ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter Informationen für die Erstellung verwenden würde und dahingehend die Informationsdichte für ihren Bedarf ermitteln.

Local File

Das Local-File wird sich von seinen bisherigen Inhalten nicht wesentlich verändern, weiterhin werden die Funktions- und Risikoanalyse und die ökonomische Analyse der jeweiligen Konzerngesellschaft Kernaspekt des Local-Files sein. Die Formulierungen der neuen OECD-GL sind klarer und verbindlicher gefasst und sind insbesondere im Vergleich zu den nationalen Regelungen bestimmter Länder eindeutiger.

Allerdings stellt die Tatsache, dass die OECD weiterhin keine festen Schwellenwerte für die Dokumentationspflicht von Transaktionen festgelegt hat und eine individuelle Festlegung

dieser den jeweiligen Ländern überlässt, für multinationale Konzerne eine der größten Problematiken dar. Durch die neuen Regelungen wird den beteiligten Staaten nur eine Standardisierung der Schwellenwerte für die Dokumentation je nach Größe und Komplexität des Konzerns angeraten, es wird allerdings kein standardisierter Schwellenwert vorgegeben. Von einer Vereinheitlichung der Dokumentationsvorschriften kann hinsichtlich dieses Aspektes daher keine Rede sein.

Sprache

Die Sprache, in der die Dokumentation vorzulegen ist wird weiterhin durch das jeweilige nationale Recht zu bestimmen sein. Allerdings sind die Länder im neuen Chapter V ausdrücklich dazu aufgefordert häufig verwendete Sprachen (beispielsweise Englisch oder eine andere vom Dokumentationspflichtigen bevorzugte Geschäftssprache) für die Erstellung der Dokumentation vorerst zuzulassen und erst im Nachgang, falls notwendig, eine Übersetzung in die jeweilige Landessprache zu verlangen. Es war ursprünglich geplant, zumindest für das Master-File die Dokumentationssprache für alle Länder zu standardisieren. Dieses wurde auf Grund des Einspruchs mehrerer beteiligter Länder letztlich jedoch nicht umgesetzt.

Implementierung der neuen Regelungen

Die OECD wird weitere Leitlinien erlassen, welche die Übermittlung der Dokumente an die jeweiligen Finanzbehörden regeln sollen und damit einhergehend eine konsistente Anwendung der neuen Dokumentationsregelungen im Januar 2015 ermöglichen sollen.

Insbesondere wird die Art der Übermittlung für Masterfile und des CBC-Reports zu klären sein. Ungeklärt ist bisher, welche Länder und Finanzbehörden die betreffenden Dokumentationsbestandteile erhalten und wie ein Informationsaustausch mit den anderen Finanzbehörden sichergestellt werden kann. In erster Linie besteht weiterhin Unklarheit darüber, wie der Schutz von vertraulichen Daten innerhalb des Prozesses gesichert werden kann.

Für die behördenseitige Weiterleitung und Verbreitung des Master-Files und des CBC-Reports an lokale Steuerbehörden sind bisher verschiedene Szenarien angedacht: Der Informationsaustausch könnte zwischen den jeweiligen Steuerbehörden erfolgen (beispielsweise unter Anwendung der einschlägigen Vorschriften zu Vorab- (APA) oder Verständigungsverfahren „MAP“) oder die Informationen könnten bei Bedarf und auf Anfrage der jeweiligen Behörde durch den Steuerpflichtigen bereitgestellt werden.

Timing

Bisher hat die OECD noch nicht endgültig festgelegt, wann die beteiligten Staaten die neuen Regelungen in nationales Recht einbinden sollen. Informationen und / oder Veröffentlichungen von Seiten der OECD, die einen genauen Zeitplan vorlegen, sind allerdings in Kürze zu erwarten.

Bedingt durch die zu erwartenden erhöhten Anforderungen für die Dokumentation und die daraus entstehende Mehrbelastung für alle Dokumentationspflichtigen wird eine praktische Umsetzung der Regelungen voraussichtlich erst im Wirtschaftsjahr 2016 möglich sein. Die politischen Hintergründe des BEPS-Projektes und der daraus resultierende Handlungsdruck für die OECD machen es allerdings schwer vollstellbar, dass eine Einführung der Regelungen erst nach 2016 erfolgen wird.

Zusammenfassung

Die OECD hat mit den neuen Regelungen ein neues Paradigma geschaffen, welches bei einer Vielzahl von Dokumentationspflichtigen dafür sorgen wird, dass diese ihre bestehenden Prozesse für die globale Verrechnungspreisfindung, -implementierung, -überwachung und Verrechnungspreisdokumentation überdenken und ggf. überarbeiten müssen.

Die mit den neuen Regelungen verbundene erhöhte Transparenz für die Steuerbehörden wird es sehr wahrscheinlich auch erfordern, dass bei den betroffenen Unternehmen die eingesetzten Ressourcen für Verrechnungspreisthemen erhöht werden müssen. Der endgültige Umfang der neuen Regelungen und deren Auswirkungen werden sich allerdings frühestens im Frühjahr 2015 zeigen, denn dann wird die OECD weitere Leitlinien in Bezug auf die Implementierung der neuen Regelungen veröffentlichen.

Bewertung der neuen Regelungen aus deutscher Verrechnungspreisperspektive

Es ist davon auszugehen, dass das vorgelegte Dokument der OECD weiteres Öl in einige Dauerfeuer der deutschen Verrechnungspreisdokumentationspraxis gießen wird. Im Folgenden sollen diese Brennpunkte und mögliche Implikationen für die deutsche Verrechnungspreispraxis durch das OECD-Papier kurz dargestellt werden:

In der derzeitigen Form stehen die deutschen Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften, so wie in der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) festgelegt, stark in der Kritik, dafür dass sie die Steuerpflichtigen bereits jetzt mit überzogenen Anforderungen konfrontieren, die sie nicht oder nur unter großen Mühen erfüllen können. In der Beratungspraxis sieht man häufig undifferenzierte Informationsanforderungen seitens der Finanzbehörden ohne jegliche Berücksichtigung von Relevanz- und Verhältnismäßigkeitskriterien. Die BFH-Rechtsprechung hat gerade erst bestätigt, dass die Dokumentationsvorschriften zwar diskriminierend, aber gerade noch akzeptabel seien (BFH vom 10.04.2013, I R 45/11). In seinem Urteil hatte der BFH ausdrücklich betont, dass der Steuerpflichtige gegen überzogene Dokumentationsanforderungen vorgehen kann. Es ist davon auszugehen, dass eine derartige Verschärfung/Ausweitung der Verrechnungspreisdokumentation, wie von der OECD beabsichtigt, diesen Konflikt weiter verstärken wird. Es bleibt offen, wie der BFH dies beurteilen wird.

Ebenso ist aus deutscher Sicht sehr kritisch zu beurteilen, dass die neuen Regelungen Informationsanforderungen beinhalten, die sich gar nicht auf die dokumentierten Transaktionen beziehen (z.B. Entwicklungen im Rest des Konzerns, die Deutschland nicht berühren). Solche Anfragen können auf Basis der bisher bestehenden Verrechnungspreisregelungen meist mit dem Hinweis darauf abgewehrt werden, dass nach der GAufzV Aufzeichnungen grundsätzlich geschäftsfallbezogen zu erstellen sind und Verrechnungspreise prinzipiell auch transaktionsbasiert auf ihre Angemessenheit zu prüfen sind. Anfragen zu Informationen aus dem Ausland kann mit Hinweis auf gefestigte Rechtsprechung dahingehend begegnet werden, dass ein Steuerpflichtiger nur solche Unterlagen und Informationen vorlegen muss, die steuerlich erheblich sowie verfügbar sind. Es steht zu befürchten, dass die geplanten OECD-Regelungen dieser Argumentation den Boden entziehen werden.

Darüber hinaus ist in der Praxis oftmals zu beobachten, dass Betriebsprüfer von der in den Dokumentationen enthaltenen Informationen sowohl in quantitativer als auch in qualitativer Hinsicht überfordert sind, d.h. sie wissen die Ummengen an Unterlagen häufig nicht zutreffend auszuwerten. Es ist davon auszugehen, dass diese Entwicklung sich durch die Einführung der geplanten OECD-Regelungen noch verschärfen wird, weil die Finanzbehörden über das CBC-Template Zugriff auf Massen an undifferenzierten und schematischen Daten erhalten. Letzterer Punkt wurde bereits seitens eines Industrievertreter im Rahmen einer Podiumsdiskussion auf dem BMF-Symposium „Base Erosion and Profit Shifting – Erste Ergebnisse und Ausblick“ am 11. September 2014 aufgegriffen und diskutiert. Seitens der Industrie wird insbesondere befürchtet, dass durch die unreflektierte Darstellung von einzelnen Zahlen ohne nähere Kenntnis ihres Hintergrundes, dem Entstehen von Neidpositionen Vorschub geleistet wird. Insofern besteht die Befürchtung, dass durch die CBC-Reports nur eine Scheintransparenz geschaffen wird, die letztendlich mehr Fragen aufwirft als sie beantwortet.

Im Rahmen der genannten Podiumsdiskussionen wurde ebenfalls die nach wie vor ungeklärte Frage der Vertraulichkeit der Daten und ihrer Sicherheit diskutiert. Diese wird nach Vernehmen des BMF zwar ernst genommen, Antworten und Lösungswege für das Problem konnten seitens des BMF jedoch nicht aufgezeigt werden. Der CBC-Report umfasst für einige Unternehmen hoch sensible Daten, deren Bekanntwerden massive Folgen haben kann. Dies gilt z.B. für Zulieferer, die nur über ein Zulieferwerk für einen Kunden in einem Land verfügen. Aus dem CBC-Report kann in diesen Fällen die Profitabilität des Werks abgelesen werden. Das Bekanntwerden solcher Informationen bei einem Kunden hätte potentiell massive Folgen für die Festlegung der Verkaufspreise.

Daneben bestehen Bedenken hinsichtlich der Vertraulichkeit der Informationen auch innerhalb von Konzerngruppen. Die Steuerpflichtigen werden durch die Regularien verpflichtet, eine Vielzahl von detaillierten, sensibler Informationen bereitzustellen, ohne dass geklärt ist, wer auf diese Daten Zugriff haben wird und wie die Sicherheit dieser Daten gewährleistet wird. In vielen Unternehmensgruppen besteht keine vollständige Transparenz betreffend die Ergebnisse einzelner Unternehmen bzw. bestimmter Länder. Die Problematik wird insbesondere bei Joint-Venture-Gesellschaften offensichtlich, bei denen dem Joint-Venture-Partner in der Regel gerade kein so umfassender Einblick in das Unternehmen gewährt werden soll. Hier wurde im Zuge des BMF-Symposiums auch seitens der OECD offen eingeräumt, dass für diese Problematik noch keine Lösung besteht.

Eine Deloitte Mandantenumfrage hat auch ergeben, dass die Mehrheit der Unternehmen die Informationen im CBC-Report nur auf Ebene der Muttergesellschaft vorhalten möchte. Eine Weitergabe der Informationen an ausländische Finanzbehörden soll in der Folge nur

im Rahmen zwischenstaatlicher Informationsanfragen ermöglicht werden.

Vollkommen offen ist in diesem Zusammenhang auch wie die verfahrensrechtliche Implementierung der erweiterten Dokumentationsvorschriften in nationales Recht erfolgen soll. Vertreter der Finanzverwaltung äußern sich zuversichtlich, dass ihnen dies gelingen wird, aber lassen auch insoweit offen, wie dies aussehen soll.

Zusammengefasst lässt sich bereits jetzt festhalten, dass unabhängig von den vielen ungeklärten Fragen die Einführung des Country-by-Country Reporting nicht mehr gestoppt werden wird und diese mit einer erheblichen administrativen Mehrbelastung für den Steuerpflichtigen verbunden ist. Auch ist festzuhalten, dass in Zukunft eine koordinierte Abstimmung zur Erstellung der in den jeweils tätigen Ländern benötigten Verrechnungspreisdokumentationen unablässig ist. Insofern empfehlen wir sich möglichst mit der Thematik zu befassen um den kommenden gesetzlichen Anforderungen ordnungsgemäß nachkommen zu können.

Fundstelle

OECD: [Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting](#)

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.