

StB Prof. Dr. Andreas Oestreicher, Göttingen

Verhinderung von „Base Erosion and Profit Shifting“ durch Verrechnungspreisdokumentation

Prof. Dr. Andreas Oestreicher leitet das Institut für deutsche und internationale Besteuerung an der Georg-August-Universität Göttingen.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

I. Zielsetzung

Noch stehen die anwendungsbezogenen Hinweise für eine Umsetzung der im Rahmen des BEPS-Projekts bisher vorgelegten Leitlinien der OECD aus. Entsprechende Empfehlungen sind erst für das Jahr 2015 versprochen.¹ Angekündigt ist ein Umsetzungspaket, das die im Rahmen von BEPS auferlegten Berichtspflichten gegenüber den betroffenen Finanzbehörden unter der Maßgabe bestmöglich erfüllt, dass „Vertraulichkeit, zeitnahe Verarbeitung und sachgerechte Nutzung übermittelter Informationen gebührend berücksichtigt werden“. Die Leitlinien der OECD zur Verrechnungspreisdokumentation² machen aber schon heute deutlich, dass sie die Anforderungen der Mitgliedstaaten an die Dokumentation internationaler Verrechnungspreise verschärfen werden. Vorgeschlagen ist ein Konzept, das sich aus einer Stammdokumentation („Master file“), einer lokalen Datei („Local file“) und einer länderbezogenen Berichterstattung („CbC-Report“) zusammensetzt. Auf diese Weise will die OECD sicherstellen, dass die Stpfl. den Anforderungen des Fremdvergleichsgrundsatzes angemessen Rechnung tragen. Ferner sollen die Steuerbehörden so informiert werden, dass sie risikoorientiert einschätzen können, inwieweit es im Interesse einer effizienten Ressourcennutzung sinnvoll ist, die Verrechnungspreise eines Unternehmens zu prüfen. Schließlich geht es drittens darum, dass den lokalen Finanzbehörden die für eine detaillierte Prüfung der Verrechnungspreise notwendigen Informationen ggf. auch im Wege des Informationsaustauschs bereitgestellt werden.

Hierzu verlangt die OECD im Rahmen der Stammdokumentation u.a. Auskunft über die Geschäftsmodelle, die Werttreiber und Lieferketten, die immateriellen Wirtschaftsgüter und Standorte möglicher Forschungs- und Entwicklungseinrichtungen. Der länderbezogene Bericht (CbCR) fordert aggregierte Informationen in Bezug auf die weltweite Zuordnung der Gewinne, gezahlter Steuern sowie eine Reihe von Indikatoren, aus denen sich die Verteilung der wirtschaftlichen Leistungsbeziehungen zwischen den Staaten ergeben soll, in denen das Unternehmen tätig ist.

II. Mögliche Vorteile

Nachdem es für die Finanzverwaltungen außerhalb der Grenzen ihres Hoheitsgebiets lange Jahre „dunkel“ war, mögen sie gutheißen, dass sich die internationale Gemeinschaft für eine Berichterstattung ausspricht, die die Geschäftspolitik

des Konzerns und die globale Verteilung der Aufgaben, Ressourcen, Werte sowie die Finanz- und Steuerpositionen einschließlich von Details zu vor allem den Ergebnissen, Steuerzahlungen und verschiedener Aufwandspositionen einschließt. Offensichtlich hat auch bereits die Einführung von Dokumentationsvorschriften den Effekt, dass die vielfach berichteten Rentabilitätsunterschiede zugunsten niedrig besteuerteter Länder gedämpft werden. So berichten *Lohse* und *Riedel*³ im Hinblick auf die Entwicklung in Europa,⁴ dass die Einführung von Dokumentationsvorschriften zu Verrechnungspreisen einen statistisch signifikanten Rückgang von Gewinnverlagerung durch Unternehmen zur Folge hat. Dieser Effekt verstärkte sich noch, wenn Verrechnungspreisvorschriften mit Sanktionen verbunden sind.⁵ In eine ähnliche Richtung geht auch die Wirkung eines Informationsaustauschs. In ihrer Untersuchung deutscher Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch stellen *Braun* und *Weichenrieder* fest, dass die Anzahl an Tochtergesellschaften deutscher Unternehmen in einem Land deutlich gesunken ist, nachdem ein Abkommen über den internationalen Informationsaustausch in Steuersachen mit der Bundesrepublik geschlossen wurde.⁶

III. Nachteile

Für Unternehmen ist die Pflicht zur Dokumentation von Verrechnungspreisen zunächst einmal mit z.T. erheblichem Aufwand verbunden, zumal die üblichen Berichtssysteme in den wenigsten Fällen die für die Dokumentation erforderlichen Daten auf Knopfdruck bereitstellen. Daher sind die vorzulegenden Daten vielfach speziell für steuerliche Zwecke zu erheben und aufzubereiten. Zwar haben sich die Konzernsteuerabteilungen deutscher Unternehmen in den vergangenen Jahren auf diese Notwendigkeit eingestellt, indem sie die Umsetzung der steuerlichen Vorgaben zunehmend durch die Identifikation entsprechender Aufgaben und Verantwortlichkeiten, die Steuerung und Überwachung von Preis- oder Margenvorgaben und die Einrichtung von speziellen Berichtssystemen bis hin zu einem operativen Verrechnungspreismanagement⁷ sicherzustellen suchen. Eine Ausdehnung der unternehmerischen Dokumentationspflichten würde aber bewirken, dass mit diesen Pflichten auch die Kosten einer erfolgreichen Verteidigung bestehender Verrechnungspreissysteme steigen. Erschwerend kommt hinzu, dass der Fremdvergleich bei aller Sorgfalt, die bei der Festsetzung und Verrechnung der internen Preise zur Anwendung kommt, nicht immer zweifelsfrei geführt werden kann. Ist ein Vergleich mit Transaktionen des Unternehmens

1 Vgl. OECD, Secretary-General, Report to G20 Finance Ministers, Cairns, Australia, September 2014 S. 8 f.

2 Vgl. OECD/G20, Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13: 2014 Deliverable; hierzu auch *Bittner/Dawid/Hoffmann*, IWB 2014 S. 218.

3 Vgl. *Lohse/Riedel*, Do Transfer Pricing Laws Limit International Income Shifting? Evidence from European Multinationals, Working Paper, Mannheim/Hohenheim, 2013.

4 Vgl. hierzu auch *Lauten*, in: *Bernhardt* (Hrsg.), *Verrechnungspreise*, 2014.

5 Vgl. *Lohse/Riedel*, a.a.O. (Fn. 3).

6 Vgl. *Braun/Weichenrieder*, Does Exchange of Information between Tax Authorities Influence Foreign Direct Investment into Tax Havens, Working Paper, 2014.

7 Dazu *Schöneborn*, DB 2013 S. 2869.

am Markt nicht möglich, sind die Stpfl. vielfach auf Fremdvergleichsstudien angewiesen, deren Glaubwürdigkeit auf Ebene der Finanzverwaltung nicht selten in Zweifel gezogen wird. Hier wären vielmehr belastbare Leitlinien hilfreich, deren Einhaltung die Akzeptanz der auf Basis solcher Leitlinien ermittelten Verrechnungspreise durch die Finanzverwaltungen auch dann garantiert, wenn die Datenlage keine direkten Vergleiche zulässt.

IV. Diskussion

Betrachtet man vor diesem Hintergrund die Leitlinien der OECD im Hinblick auf die Verrechnungspreisdokumentation und die CbCR, so ist festzustellen, dass die OECD in erster Linie den Druck auf die Stpfl. erhöht. So wird z.B. erwartet, dass die Stpfl. ihre Verrechnungspreise zeitgleich ermitteln. Ferner soll der Nachweis, dass die verrechneten Preise mit dem Grundsatz des Fremdvergleichs in Einklang stehen, bereits zu dem Zeitpunkt erbracht werden, in dem die Steuererklärung eingereicht wird. Erwartet wird ferner, dass die zugrunde liegenden Daten jährlich aktualisiert werden. Generell wird empfohlen, dass der Stpfl. seine Verrechnungspreisdokumentation regelmäßig überarbeitet,⁸ um eine notfalls mit Sanktionen durchgesetzte Kultur der Ordnungsmäßigkeit („Compliance“) herzustellen.⁹

Wenn es auch einleuchten mag, dass Werttreiber, Lieferketten und immaterielle Wirtschaftsgüter auf den Erfolg des Unternehmens erheblichen Einfluss haben, so stellt sich doch die Frage, was genau die Finanzbehörden vor Ort aus diesen Informationen für ihre Prüfung ableiten wollen, zumal die OECD bisher nicht ausführt, in welcher Form diese Informationen i.E. bereitzustellen sind. Vergleichbares gilt für den CbCR,¹⁰ der primär einer Bewertung des Verrechnungspreises dienen sowie wirtschaftliche und statistische Analysen ermöglichen, individuelle Verrechnungspreisanalysen jedoch nicht ersetzen soll.¹¹ Geht man davon aus, dass die Gewinne eines Konzerns ganz wesentlich auf den Einsatz immaterieller Wirtschaftsgüter zurückzuführen sind, die kaum zu lokalisieren und schwierig zu bewerten sind, erscheint es reichlich zweifelhaft, diesen Ort der vermeintlichen Wertschöpfung mithilfe einfacher Kennzahlen bestimmen zu wollen, die an die Gewinnaufteilung anhand einer Formel erinnern. Sie schüren die Gefahr von Steuerforderungen, die auf der Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes nicht zu begründen sind. Hinzu kommt die mögliche Preisgabe sensibler Unternehmensinformationen, für die sichergestellt werden muss, dass sie auch in den Händen ausländischer Finanzbehörden mit der gleichen Vertraulichkeit behandelt werden, wie das in Deutschland der Fall ist.¹²

Will man sich die Schwierigkeiten deutlich machen, denen die Stpfl. in Bezug auf die Bereitstellung globaler Informationen ausgesetzt sind, genügt bereits ein Blick auf die in Deutschland schon bekannten Dokumentationsanforderungen zum Thema Wertschöpfungskette und Wertschöpfungsbei-

träge.¹³ Um Anhaltspunkte dafür zu gewinnen, welche Preise, Kostenaufschläge oder Margen angemessen sind, müssen danach zunächst die einzelnen Geschäftsprozesse, die für die Wertschöpfung (Differenz zwischen Marktpreis und Vorleistungen) des Konzerns relevant sind, identifiziert werden. Ferner ist die relative Bedeutung der Geschäftsprozesse zu gewichten und anteilig zu bestimmen sowie zu analysieren, welchen Beitrag die einzelne Gesellschaft zu den einzelnen Geschäftsprozessen beisteuert. Möglicherweise lässt sich dieser Passus noch abstrakter formulieren. Solange aber nicht klar ist, was unter Geschäftsprozessen i.E. verstanden wird, wie zu identifizieren ist, welche Geschäftsprozesse für die Wertschöpfung relevant sind, wie die Geschäftsprozesse zu gewichten sind und der Beitrag zu identifizieren ist, den der einzelne Stpfl. beisteuert, werden Unternehmen mit einer für sie nahezu unmöglichen Aufgabe betraut, die in unbestimmte „Anhaltspunkte“ münden soll.

Vergleichbares gilt für immaterielle Wirtschaftsgüter, deren Bedeutung für den Erfolg von Unternehmen nicht bestritten wird. Durchsucht man die überarbeiteten Leitlinien der OECD¹⁴ nach einem Konzept zur Identifikation und Bewertung des Firmenwerts sowie ähnlicher Werte jenseits der rechtlich geschützten Wirtschaftsgüter, wird man weitgehend enttäuscht.¹⁵ Wenn es auch sinnvoll sein mag, Synergie- oder Standortvorteile in den Bereich der Vergleichbarkeitsfaktoren zu verlagern, bleibt der Entwurf der OECD auch eine Antwort schuldig, wie diese Werte vom Firmenwert abzugrenzen und bei der Wertfindung zu berücksichtigen sind, wenn Standardmethoden nicht anwendbar sind. Unabhängig davon ist aber auch weitgehend offen, wie sich der Einsatz immaterieller Wirtschaftsgüter auf den Preis einer Lieferung zwischen verbundenen Unternehmen auswirken soll. Zwar ist bekannt, dass überdurchschnittliche Gewinne der Unternehmen auf interne Güter, Systeme und Prozesse zurückzuführen sind, die nicht oder nur schwer imitierbar und substituierbar oder auf ein Konkurrenzunternehmen transferierbar sind.¹⁶ Vergleichbares gilt für Ressourcen, die besonders geschützt sind (z.B. Patente). Sieht man einmal davon ab, dass die Kosten für Forschung und Entwicklung bei einer Kalkulation in den langfristigen Angebotspreis eingerechnet werden müssen, sind die Zusammenhänge aber nicht ausreichend erforscht, um den Einfluss, der aus dem Einsatz immaterieller Wirtschaftsgüter auf den Preis der Produkte resultiert, isoliert herzuleiten oder eindeutig bestimmen zu können. Die Bedeutung immaterieller Wirtschaftsgüter lässt sich allenfalls aus den Zahlungsüberschüssen ableiten, die durch sie generiert werden können. Dabei sollte man aber sehen, dass der entsprechenden Analyse enge Grenzen gesetzt sind.¹⁷

V. Schlussfolgerungen

Die OECD mögen ihre neuen Leitlinien für die Dokumentation internationaler Verrechnungspreise als wichtigen Meilenstein zur Bekämpfung von BEPS einstufen. Noch ist aber

8 Vgl. OECD/G20, a.a.O. (Fn. 2), Abschn. D, Tz. 27 ff.

9 Vgl. OECD/G20, a.a.O. (Fn. 2), Abschn. B.1, Tz. 7 ff.

10 Dazu Evers/Meier/Spengel, BIT 2014 S. 295.

11 Diese Berichtspflichten sind allerdings konkretisiert und näher beschrieben, dazu Abschn. C.3, Tz. 24 ff. und Anhang III.

12 Vgl. Hendricks, in: Oestreicher, BEPS – Base Erosion and Profit Shifting, 2014; Ditz/Quilitzsch, DStR 2014 S. 127; Schlie/Malke, DB 2013 S. 2469.

13 Vgl. BMF vom 12.04.2005, BStBl. I 2005 S. 570, Tz. 3.4.11.5; im Urteil des BFH vom 10.04.2013 (I R 43/11, DB 2013 S. 31) konnte offenbleiben, inwieweit diese Anforderungen des BMF ggf. überzogen sind, vgl. unter II. 3. d) cc).

14 Vgl. OECD/G20, a.a.O. (Fn. 2).

15 Vgl. Oestreicher, INTERTAX 2014 S. 509.

16 Vgl. z.B. Bamberger/Wrona, ZfbF 1996 S. 130 im Zusammenhang mit dem „Ressourcenansatz“ der strategischen Unternehmensführung.

17 Vgl. Oestreicher/Wilcke, Ubg 2010 S. 230.

nicht in allen Bereich ausreichend klar, wie die geforderten Daten i.E. zu ermitteln und aufzubereiten sind. Z.T. bleibt auch offen, welchem Zweck einzelne Berichtspunkte dienen sollen. Besonders problematisch erscheint aber, dass es zwischen den Stammdaten zu Werttreibern, Lieferketten oder immateriellen Wirtschaftsgütern und transaktionsbezogenen Verrechnungspreisen keine definierte Beziehung gibt. Daher darf man gespannt sein, inwieweit die bereits versprochenen Empfehlungen zur Anwendung der neuen Leitlinien Klarheit

bringen. Der viel bemühte Hinweis, dass Verrechnungspreise nicht exakt messbar sind,¹⁸ sollte dabei nicht überdehnt werden. Steuerrecht ist schließlich Eingriffsrecht.

18 Vgl. OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010, Tz. 1.13.