

Prüfungseinstieg – exemplarischer Katalog	
nicht abgesicherte Wechselkursänderungen	1.49
nicht abgesicherte Zinssatzänderungen	1.49
Marktstrategie	1.58
vorgespieltes Rentabilitätsopfer	1.62
Package Deal	3.11, 3.12
Leistungspakete/Nachweis der Angemessenheit	3.12
laufende Verluste im Inland bei Gewinnen im Weltkonzern	1.70
Verlagerung „verlustbringender Produkte“ zur inländischen Tochtergesellschaft	1.71
Verluste über einen „vertretbaren Zeitraum“ hinaus	1.71
Grenzkostenpreise bei nicht voll ausgelasteten Produktionskapazitäten	1.72
staatliche Interventionen – Mindest-/Höchstpreise, Preisbindung	1.55 – 1.59

Abb 6: Prüfungseinstieg

1.5. Gegenwart und Ausblick auf künftige Entwicklungen

Die OECD hat in den letzten Jahren intensiv an einer Überarbeitung der OECD-VPG „gebastelt“. Seit dem Erscheinen der ersten Ausgabe dieses Buches wurden

- das Kapitel IV aktualisiert (approved 2009)
- die Kapitel I bis III einer kompletten Revision unterzogen (approved 2010)
- das Vorwort, das Glossary und die Kapitel IV bis VIII nochmals überarbeitet (2010)
- und ein Kapitel IX (Business Restructuring) neu hinzugefügt.

Das neue Konzept der OECD-VGP wurde vom OECD-Council am 22. Juli 2010 abgesegnet.²⁵

Sozusagen ergänzend dazu hat das öBMF im September des Vorjahres die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien in Erlassform (BMF-010221/2522-IV/4/2010 vom 28.10.2010) veröffentlicht. Diese sind über die Homepage des BMF bzw Findok jederzeit downloadbar.²⁶

Auch die EU ist laufend aktiv, und zwar insbesondere iVm ihren Arbeiten im Rahmen des Joint Transfer Pricing Forums (kurz JTPF). Nach den bereits in der Voraufgabe besprochenen Arbeiten im Zusammenhang mit dem Bemühen einer Vereinheitlichung der Dokumentationsvorschriften (siehe Kapitel 5) wurde vom JTPF am 4. Februar 2010 ein Bericht zum Thema „Guidelines on Low Value Adding

²⁵ Siehe http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations_20769717.

²⁶ <https://findok.bmf.gv.at/findok/link?gz=%22BMF-010221%2F2522-IV%2F4%2F2010%22&gueltig=20101028&bereich=rl>.

Intra-Group Services“ veröffentlicht.²⁷ Aktuelle bzw künftige Arbeiten befassen sich ua mit Themen wie²⁸

- non-EU transfer pricing triangular cases,
- Verrechnungspreisgestaltungen im Bereich von Mittel- und Kleinbetrieben („Small and Medium Sized Enterprises“ – kurz SMEs) und
- Cost Sharing/Cost Contribution Agreements (CCAs).

Diese wesentlichen Ergänzungen, Änderungen bzw Erneuerungen der internationalen Standards im Bereich der Verrechnungspreisgestaltung fließen in alle folgenden Kapitel dieses Buches ein.

Einige Staaten bzw deren Finanzverwaltungen haben ebenso auf die neuen OECD-Standards mit eigenen Verordnungen (zB Deutschland iVm der Funktionsverlagerungsverordnung) oder anderen Veröffentlichungen (Australien zB durch Vorlage eines Entwurfes zur Umsetzung des Fremdverhaltensgrundsatzes bei Umstrukturierungen multinationaler Konzerne [Australian Tax Office – ATO – draft taxation ruling TR 2010/D2 – Application of the transfer pricing provisions to business restructuring by multinational enterprises]²⁹) reagiert. In den USA beispielsweise wurde in einem Hearing des „US House Ways and Means Committee“ die Furcht vor einer Erosion der amerikanischen Steuerbemessungsgrundlagen durch „licensing intellectual property offshore“ sowie durch bestimmte „cost sharing arrangements“ hinterfragt.³⁰

Nicht zu vernachlässigen sind auch die Entwicklungen in den – insbesondere für europäische Unternehmen – interessanten Märkten wie zB China, Indien, Mexiko, Brasilien, Russland und der Türkei.

China hat Anfang 2009 neue Vorschriften für grenzüberschreitende Verrechnungspreisgestaltungen erlassen, welche sich grundsätzlich auch nach den OECD-Standards orientieren und das „arm’s length principle“ beinhalten. Aus Sicht der chinesischen Finanzverwaltung stehen nachfolgende Unternehmen bzw Transaktionen im Fokus der Überwachung³¹:

- Unternehmen mit hohen Transaktionsvolumina und unterschiedlichen Geschäften,
- Unternehmen mit steigenden Umsätzen, aber langfristig anhaltenden Verlusten,
- Unternehmen mit niedrigeren Gewinnen als im Branchendurchschnitt,
- Unternehmen, deren tatsächliche Gewinne nicht zur Risiko- und Funktionsanalyse passen,
- Unternehmen mit Geschäften in Steueroasen,

²⁷ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf/2010/jtpf_020_rev3_2009.pdf.

²⁸ *Stappen*, EU Joint Transfer Pricing Forum, BNA Transfer Pricing Journal, 01/10, 1 ff.

²⁹ <http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?docid=%22DTR%2FTR2010d2%2FNAT%2FATO%2F00001%22>.

³⁰ Vgl <http://taxjournal.com/tj/articles/transfer-pricing-developments>.

³¹ Vgl <http://china-experts.de/html/verrechnungspreise.html>.

- Unternehmen, die ihre Berichtspflichten iVm Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften nicht erfüllt haben,
- Unternehmen, die offensichtlich gegen das „arm’s length principle“ verstoßen.

Eine Vorhersage über künftige Entwicklungen im Bereich der Verrechnungspreise in den nächsten zehn Jahren wäre wohl nur mit Hilfe eines Blicks in eine Kristallkugel möglich. Diese stand uns aber leider (zumindest nicht die richtige) zur Verfügung. Eines scheint aber aus heutiger Sicht gewiss: Innerhalb der nächsten Jahre wird wohl eines der „heißen Eisen“ die Diskussion über das Vorliegen bzw Nichtvorliegen von lokalen „Marketing Intangibles“ sein (siehe Kapitel 16), auch die Anwendbarkeit von Datenbanken zur Erstellung von Verrechnungspreisstudien wird die eine oder andere kontroverielle Auseinandersetzung nach sich ziehen (siehe Kapitel 17).

Im Lichte dieser Ausführungen sind grenzüberschreitend agierende Unternehmen gut beraten, ihr Steuerverhalten („Tax Conduct“) und ihr Steuerrisikomanagement („Tax Risk Management“) iSd Corporate Governance an die sich weltweit abzeichnenden Trends anzupassen.

Ein intensives Auseinandersetzen mit dem Thema „Verrechnungspreise im Konzern“ sollte der sicherste Weg zum Ziel einer nachhaltigen Steuerplanung sein. Dies macht sowohl aus betriebswirtschaftlicher, steuerrechtlicher als auch aus bilanzpolitischer Sicht absolut Sinn, denn nicht kooperative Unternehmen werden in Zukunft ua aufgrund der Intensivierung der Zusammenarbeit der Finanzverwaltungen durch gemeinsame Prüfungen („joint tax authority audits“) wohl keinen guten Stand haben.³²

Andererseits sollte die steigende Anzahl an Ruling- bzw APA-Verfahren, welche von immer mehr Staaten angeboten werden, die künftige Planbarkeit für Unternehmen erhöhen und zur Rechtssicherheit beitragen. Siehe dazu ausführlich unter Kapitel 9.

³² Siehe Sixth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration, Istanbul 15./16. September 2010 – Joint Audit Report; <http://www.oecd.org/dataoecd/10/13/45988932.pdf>.

5. Dokumentation von Verrechnungspreisen – ein absolutes „Must“ aus vielen Gründen

5.1. Einleitung

Trotz der Bemühungen des EU Joint Transfer Pricing Forums haben sich die Rahmenbedingungen zu den Verrechnungspreisvorschriften in Europa (noch) nicht wesentlich verändert (siehe dazu Ausführungen unter Kap 5.10.) Es bestehen zum Teil immer noch wesentliche Unterschiede im materiellen und formellen Steuerrecht. Diese Divergenzen beeinflussen die von internationalen Konzernen zu berücksichtigenden steuerplanerischen Aspekte. Die steuerlichen Rahmenbedingungen, insbesondere jedoch die länderspezifischen Verrechnungspreisvorschriften, haben einen wesentlichen Einfluss auf die Höhe der Steuerlast und gleichzeitig auf das Steuerlastrisiko international tätiger Unternehmen. Gleichzeitig beeinflussen diese Vorschriften nicht unmaßgeblich die durch Verrechnungspreissachverhalte ausgelösten Administrationskosten im Konzern. Die Entscheidungsträger der sogenannten „Global Player“ stehen auf Grund zahlreicher Faktoren unter einem enormen Kosten- bzw. Ergebnisdruck. Steuern sind betriebswirtschaftlich gesehen Kosten und damit – aus dem Blickwinkel eines Konzernvorstandes betrachtet – ein Kostenfaktor, der sich als Einsparungspotential geradezu anbietet.

„Praktikerseminare“ zu diesem Thema gibt es in Hülle und Fülle. Man sollte jedoch nicht den Fehler begehen und versuchen, eine Verrechnungspreisdokumentation zu erstellen, welche sich aus einer Fülle von mehr oder minder unbrauchbaren Dokumenten zusammensetzt. Denn es gilt auch hier der Grundsatz: „Qualität vor Quantität“!

Als „**high quality information**“ bezeichnet zB die Finanzverwaltung in Neuseeland die Vorlage nachfolgender Unterlagen:

- A detailed discussion of the facts (analysis of functions, risks and assets – especially intangibles);
- Industry analysis (to put the taxpayer’s facts in the context of its industry), especially identifying the key profit drivers, performance of major competitors, and where the value added arises for the company;
- Careful consideration of associated party transactions (each category should be examined separately);
- A discussion as to the efforts made to find internal comparables (are there no sales or purchases whatsoever involving unrelated parties?);
- Reasoning as to the selection of the best pricing method available;
- Full details as to the comparables search undertaken (database utilised, criteria employed, accept/reject list including reasons for rejection);
- An analysis of why the companies selected are indeed comparables;
- An unadjusted income statement for each comparable with adjustments explained in detail;

5. Dokumentation von Verrechnungspreisen – ein absolutes „Must“ aus vielen Gründen

- A cross-check using at least a second profit level indicator (for example, if an operating margin yardstick has been applied, then a Berry ratio cross-check should be carried out for a distributor or a return on assets calculated for a manufacturer) – if one methodology produces a result that is significantly different to another it is not sufficient to simply assert that one method is preferable without exploring why those results are different;
- Conclusions, including sanity checks to demonstrate commercial realism; and
- Copies of all inter-company agreements as well as the local and global corporate structures.

Eigene Erfahrungen haben gezeigt, dass die im Zuge von Steuerprüfungen vorgelegten Verrechnungspreisdokumentationen im Verhältnis zu deren Umfang (zB Seitenanzahl) zum Teil wenig aussagekräftig waren. Auf vielen Seiten wird lediglich „Allgemeinwissen“ wiedergegeben (zB über die nationalen oder internationalen Vorschriften), jedoch fehlen die wesentlichen Inhalte wie zB, welches Produkt als Gewinntreiber den Markt erobert hat oder welche Funktionen wesentliche Wertschöpfungselemente darstellen. Auch umfangreiche Verrechnungspreisstudien mit hunderten von Vergleichsbetrieben werden „angeboten“, wobei letztlich nur eine Hand voll als „Comparables“ übrig bleiben. In diesem Zusammenhang ist auf Z 3.33 der neuen OECD-VPG hinzuweisen, dass bei Verwendung von kommerziellen Datenbanken **Qualität vor Quantität** gehen soll.

Ohne Zweifel liegt der Fokus bei der Überprüfung von Verrechnungspreisen durch die steuerliche Außenprüfung jedenfalls dort, wo¹³⁸:

- keine oder eine äußerst mangelhafte Dokumentation (= Sachverhaltsdokumentation, dh dem Grunde nach) vorliegt;
- umfangreiche Intercompany-Transaktionen (Angemessenheitsdokumentation, dh der Höhe nach) durchgeführt werden;
- Langjährige Verlustsituationen, insbesondere bei Vertriebseinheiten, bestehen;
- Verluste bei (Limited-Risk-)Routineeinheiten ausgewiesen werden;
- Gestaltungen unter Einbeziehung von Niedrigsteuerländern oder unter Ausnutzung vorteilhafter Steuerregime implementiert wurden;
- erhebliche Ergebnisrückgänge des österreichischen Gliedunternehmens nach Übernahmen bzw Umstrukturierungen zu verzeichnen waren;
- wesentliche Renditenunterschiede der lokalen Gesellschaft im Vergleich zu anderen Konzernunternehmen (mit gleichem oder ähnlichem Funktions- und Risikoprofil), dem Gesamtkonzern und/oder der Industriesparte offenkundig werden;
- eine „unkritische“ Akzeptanz der Verrechnungspreisgestaltung durch die lokale Geschäftsleitung vorliegt;

¹³⁸ Auszug aus *Macho/Steiner, Case Studies – Verrechnungspreise kompakt, Case Study – Dokumentation von Verrechnungspreisen* – ist das nur eine „Frage der Ehre“?

- Zahlungen für die Überlassung von immateriellen Wirtschaftsgütern, Management Fees und/oder anderen Dienstleistungen wie zB Finanzierungsleistungen iVm „ungewöhnlichen“ Umständen aufgedeckt werden.

5.2. Grundsätzliche Überlegungen: Steuerplanungsaspekte – Steuer- risiken

Die Tatsache, dass die weltweit in Geltung stehenden Dokumentationsvorschriften nach wie vor unterschiedlicher nicht sein könnten, zwingt grenzüberschreitend tätige Unternehmen dazu, besonderes Augenmerk auf die Verrechnungspreisgestaltung und deren Dokumentation zu legen.

Einerseits verleiten fehlende länderspezifische Regelungen dazu, keine oder nur mangelnde Dokumentationen für diesen Zweck zu erstellen. Andererseits führen überschießende, weil mit hohem Verwaltungsaufwand bzw -kosten verbundene, Vorschriften dazu, dass eine rechtzeitige Analyse des Istzustandes der Verrechnungspreisgestaltung bzw -dokumentation im Konzern empfehlenswert erscheint, ja unumgänglich (sofern dies nicht bereits geschehen) ist.

Die mittlerweile in zahlreichen Ländern gesetzlich normierten Sanktionen in Form von Strafzuschlägen (Penalties), die im Falle des Nichteinhaltens der Dokumentationsanforderungen zum Tragen kommen, stellen ein nicht unbeträchtliches Steuerrisiko dar, welches es zu vermeiden, jedenfalls aber zu minimieren gilt.

Es gilt daher nachfolgende – jeweils fallbezogene – Überlegungen in die Planung der Verrechnungspreisgestaltung bzw deren Dokumentation einfließen zu lassen (siehe dazu auch Ausführungen unter Kap 1.2):

- Ergibt möglicherweise eine Analyse der Aufzeichnungs- und Dokumentationsvorschriften in jenen Ländern, in welchen der Konzern bereits tätig ist bzw in nächster Zukunft tätig sein will, Anhaltspunkte für Prüfungsschwerpunkte?
- Welche steuerlichen Rahmenbedingungen geben der jeweiligen Steuerverwaltung die Möglichkeit, die (bisherigen) Verrechnungspreise abzuändern?
- Gibt es in diesen Ländern bei fehlender oder mangelhafter Dokumentation der Verrechnungspreisgestaltung im Konzern Strafzuschläge (Penalties)? Wenn ja, in welcher Höhe?¹³⁹
- Wie sind die Steuerprüfungstätigkeiten in diesem Bereich einzuschätzen?
- Besteht die Möglichkeit von verbindlichen Rechtsauskünften („advance rulings“) oder von „Advance Pricing Agreements“ (APAs)?

5.3. Arbeitsabläufe bei der Erstellung einer Dokumentation

Die nachfolgend dargestellten (empfohlenen) Arbeitsabläufe sollen den Einstieg in den Fragenkomplex: „Wie komme ich eigentlich zu den erforderlichen Infor-

¹³⁹ Derartige Strafzuschläge iVm „falschen“ Verrechnungspreisen bzw fehlender Dokumenta-
tion gibt es zB in Deutschland (keine Zuschläge, wenn Verrechnungspreise unangemessen,
aber Dokumentation vorhanden), Belgien, Frankreich, den USA, Kanada.

5. Dokumentation von Verrechnungspreisen – ein absolutes „Must“ aus vielen Gründen

mationen – wie gehe ich die Erstellung einer Dokumentation von Verrechnungspreisen überhaupt an?“ erleichtern:



Abb 19: Arbeitsablauf – Erstellung einer Dokumentation

5.4. Überblick über Dokumentationsvorschriften in Europa – aktuelle Situation

Einen Überblick über die einschlägigen Dokumentationsvorschriften weltweit bieten die alljährlich neu überarbeiteten Informationsbände großer Beratungsunternehmen, welche auch regelmäßig im Internet veröffentlicht werden.¹⁴⁰

¹⁴⁰ Vgl zB *Deloitte Touche Tohmatsu*, Strategy Matrix for Global Transfer Pricing, Planning for Methods, Documentation, Penalties and Other Issues (2010) – http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/dtt_tax_strategy_matrix_220310.pdf; weiters *Ernst & Young*, 2009 Global Transfer Pricing Survey, Tax Authorities insights: Perspectives, Interpretations and Regulatory Changes – <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/2009-Global-Transfer-Pricing-survey>.

Vorwort

Seit der ersten Auflage dieses Buches hat eine globale Wirtschaftskrise die Welt maßgeblich verändert. Damit einhergehend sind auch die Rahmenbedingungen im Bereich der Verrechnungspreisgestaltung völlig andere.

Zum Teil dramatische Ergebniseinbrüche einerseits sowie eine Fülle neuer Regelungen im Bereich der Verrechnungspreise andererseits stellen grenzüberschreitend agierende Unternehmen vor große Herausforderungen, welche es zu bewältigen gilt. Neben einem umfangreichen Update der OECD-Guidelines wurden in vielen Ländern die einschlägigen Bestimmungen verschärft oder – wie in Österreich – erstmals eigene Verrechnungspreisrichtlinien veröffentlicht.

Erst kürzlich hat die Chefin der Transfer Pricing Unit der OECD in einer Veranstaltung in Indien die rasant steigende Zahl von Verständigungs- und Steuergerichtsverfahren in den OECD-Staaten thematisiert.

Das überarbeitete Werk versucht diese neuen Herausforderungen strukturiert abzubilden und Fragen in Verbindung mit Verrechnungspreistransaktionen im Konzern im Lichte der neuesten Entwicklungen in der OECD, der EU, in Deutschland und natürlich auch in Österreich kompakt zu beleuchten.

Unser Ziel war es, die theoretischen Grundlagen optimal aufzubereiten und sie mit praktischen Beispielen zu veranschaulichen. Durch grafische Aufbereitung einerseits und praxisnahe Lösungsansätze andererseits steht dem Anwender ein Praktikerhandbuch zur Verfügung, welches zugleich auch umfangreiche Literatur- und Judikaturhinweise zu den Brennpunkten im Bereich der Verrechnungspreisgestaltung bietet.

Bedanken möchten wir uns bei unseren Mitautoren Claudia Czap, MA (Großbetriebsprüfung – Standort Wien), welche uns beim Update auf die neuen OECD-VPG und die VPR 2010 mit ihrem Know-how unterstützte, sowie bei Mag. Robert Pernegger (Fachbereich Großbetriebsprüfung) für seinen fachlichen Input, insbesondere im neu aufgenommenen Kapitel 18 Brennpunkt Umsatzsteuer.

Besonderer Dank gilt wiederum dem Verlag für die ausgezeichnete Zusammenarbeit.

Linz/München/Wien, im Juni 2011

*Roland Macho
Gerhard Steiner
Erich Spensberger*