

TP Perspectives – Newsflash

Liebe Leserinnen und Leser,

am 18. Dezember 2020 hat die OECD die lang erwarteten Hinweise zu den verrechnungspreisspezifischen Implikationen der COVID-19-Pandemie im nun vorgelegten Bericht „**Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic**“ veröffentlicht. Die verrechnungspreisspezifischen Hinweise fassen die gemeinsame Ansicht der dem Inclusive Framework on BEPS beigetretenen 137 Staaten zum Umgang mit der COVID-19-Pandemie aus Verrechnungspreissicht zusammen. Die Hinweise richten sich dabei an Steuerpflichtige und Finanzverwaltung gleichermaßen.

Die OECD stellt klar, dass die nunmehr auf 31 Seiten dargelegten Hinweise zu den verrechnungspreisspezifischen Implikationen der COVID-19-Pandemie nicht als Erweiterung oder gar Überarbeitung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2017 zu verstehen sind. Vielmehr sollen diese lediglich als klarstellende Kommentare und Illustrationen zur praktischen Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes und der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2017 auf Herausforderungen angesehen werden, die im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie auftreten oder sich verschärfen können.

Unter Einbeziehung der Wirtschaft wurden dabei die folgenden vier vorrangigen verrechnungspreisspezifischen Herausforderungen der COVID-19-Pandemie identifiziert, die Gegenstand der nun vorliegenden Hinweise des OECD-Berichts sind:

- i. Durchführung der Vergleichbarkeitsanalyse;
- ii. Umgang mit Verlusten und die Aufteilung von durch COVID-19 verursachten Kosten;
- iii. Berücksichtigung staatlicher Hilfsprogramme; sowie
- iv. Vorabverständigungsverfahren („*Advance Pricing Agreements*“, „APAs“).

Jeder der oben genannten Herausforderungen wird im OECD-Bericht ein eigenes Kapitel gewidmet. Den vier Kapiteln wird eine Einleitung vorangestellt, die grundlegende Aspekte der im OECD-Bericht behandelten Hinweise zu den verrechnungspreisspezifischen Implikationen der COVID-19-Pandemie aufzeigt.

Im Folgenden wird ein Überblick über die wesentlichen Inhalte des OECD-Berichts gegeben.

Einleitung

In Rz. 3 der Einleitung betont die OECD, dass sich der Fremdvergleichsgrundsatz in der ganz überwiegenden Mehrheit der Fälle (auch angesichts der COVID-19-Pandemie) als effektiv erwiesen habe. Die Grundlage für die Durchführung einer Verrechnungspreisanalyse – auch unter den besonderen Umständen der COVID-19-Pandemie – sollten nach Ansicht der OECD daher stets die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2017 bilden.

Die OECD räumt jedoch in Rz. 4 ein, dass die wirtschaftlichen Auswirkungen der COVID-19-Pandemie und die einzelstaatlichen Reaktionen auf diese zu praktischen Herausforderungen bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes geführt haben. Da sich die Auswirkungen der COVID-19-Pandemie in den verschiedenen Ländern, Branchen und Unternehmen sehr unterschiedlich darstellen, wird Steuerpflichtigen im OECD-Bericht empfohlen, bei jeder Verrechnungspreisanalyse der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie möglichst zeitnah zu dokumentieren, wie und in welchem Umfang sie von der Pandemie betroffen sind (Rz. 6).

Die OECD betont in Rz. 7 die Implikationen der COVID-19 Pandemie auf die für Verrechnungszwecke vorzunehmende Risikoanalyse und nennt das Marktrisiko, operative Risiken sowie finanzielle Risiken als Beispiele für zu analysierende Risiken. Vor diesem Hintergrund wird in Rz. 8 gefordert, die zu beurteilende gruppeninterne Geschäftsbeziehung genau abzugrenzen, um einerseits die wirtschaftlich bedeutsamen Risiken dieser Geschäftsbeziehung genau zu identifizieren und andererseits diejenigen wirtschaftlich bedeutsamen Risiken zu bestimmen, die die jeweilige Partei der zu beurteilenden gruppeninternen Geschäftsbeziehung übernimmt.

Kapitel I –Hinweise zur Vergleichbarkeitsanalyse

1. Einleitung (Rz. 9 bis Rz. 10)

Einleitend stellt die OECD fest, dass historische Daten nur eingeschränkt als Vergleichsmaßstab zur Bestimmung fremdüblicher Verrechnungspreise in der COVID-19-Krise herangezogen werden können und daher Anpassungsrechnungen durchgeführt werden müssen. In Bezug auf langfristige Verträge weist die OECD darauf hin, dass diese möglicherweise keiner Anpassung bedürfen.

2. Welche zeitnahen Informationen können für eine Vergleichbarkeitsanalyse herangezogen werden? (Rz. 11)

Aufgrund der begrenzten Aussagekraft historischer Daten für die Verrechnungspreisanalyse in der COVID-19-Krise nennt Rz. 11 ein sehr breites Spektrum von aktuell verfügbaren Quellen und Verfahren, die im Rahmen einer Vergleichbarkeitsanalyse Anwendung finden können. Als Quellen nennt die OECD u.a. Unternehmenskennzahlen wie Umsatz und Auslastung, aber auch makroökonomische Größen oder Industrieindikatoren. Als Methoden werden statistische Verfahren genannt, mit denen sich der Zusammenhang zwischen einzelnen Indikatoren und bestimmten Kennziffern der Tested Party quantifizieren lassen. Konkrete Hinweise, wie die Quellen genutzt bzw. die Verfahren angewendet werden sollen, fehlen jedoch.

3. Können Budgetdaten für die Begründung von fremdüblichen Verrechnungspreisen verwendet werden (Rz. 12 bis Rz. 13)

Etwas ausführlicher als in den allgemeinen Ausführungen zu möglichen Datenquellen und Verfahren in Rz. 11 beschäftigt sich die OECD mit der Verwendung von Budgetdaten zur Verprobung von Verrechnungspreisen in der COVID-19-Krise. Dabei scheint die OECD – ohne dass sie dies explizit formuliert – einen zweistufigen Verprobungsansatz vor Augen zu haben. In einem ersten Schritt soll bestimmt werden, welchen Gewinn die Transaktionspartner ohne die COVID-19-Pandemie erzielt hätten, in einem zweiten Schritt kann dann auf Grundlage historischer Daten die Fremdüblichkeit der budgetierten Gewinne verprobt werden.

4. Unter welchen Umständen spielt das Problem zeitverzögerter Daten eine besonders starke Rolle (Rz. 14 bis Rz. 17)

In Rz. 14 bis 17 adressiert die OECD noch einmal das Problem, dass aktuelle Finanzdaten für 2020 zeitverzögert vorliegen und historische Daten nur begrenzt zur Verrechnungspreisanalyse in der COVID-19-Krise herangezogen werden können. Die OECD fordert daher vom Steuerpflichtigen eine Anpassung historischer Finanzdaten zur Bestimmung von Verrechnungspreisen in der COVID-19-Krise.

5. Welche praktischen Ansätze bestehen, um auf Informationslücken zu reagieren? (Rz. 18 bis Rz. 24)

In Rz. 18 bis 24 nennt die OECD drei generelle Ansätze, mit denen auf die nur zeitverzögert vorliegenden (Finanz-)Informationen reagiert werden kann: (i) Die Verwendung des kaufmännischen Sachverständes („*reasonable commercial judgement*“), (ii) die ex-post Festlegung der während der COVID-19-Pandemie anzuwendenden Verrechnungspreise (also insb. für das Geschäftsjahr 2020) unter Anwendung des Outcome-Testing-Ansatzes erst in den Folgejahren, und (iii) die Anwendung mehrerer Verrechnungspreismethoden. Während der erste Ansatz und der dritte Ansatz sehr allgemein beschrieben werden, konkretisiert die OECD ihren zweiten Ansatz. Hiernach soll dem Steuerpflichtigen gestattet werden, möglichst spät, d.h. wenn Ist-Daten zur COVID-19-Krise vorliegen, aber noch vor Abgabe seiner Steuererklärung final seine Verrechnungspreise zu fixieren. In der Praxis könnte dies aber bedeuten, dass Verrechnungspreise für das Geschäftsjahr 2020 zeitlich erst sehr viel später festgelegt würden, denn Ist-Finanzdaten in den gängigen Datenbanken liegen regelmäßig erst mit einer Verzögerung von einem Jahr vor. Ob dieser Vorschlag der OECD praktisch umsetzbar ist, darf daher bezweifelt werden.

6. Können Daten aus vorhergehenden Krisen zur Preissetzung verwendet werden? (Rz. 25)

Die OECD lehnt eine pauschale Analogie der COVID-19-Pandemie und der Finanzkrise 2008/2009 ab. Verrechnungspreise in der COVID-19-Pandemie sollten nicht mit einem einfachen Verweis auf die Finanzkrise 2008/09 gerechtfertigt werden können.

7. Aus welchem Zeitraum sollen Daten stammen, die für die Vergleichsanalyse verwendet werden? (Rz. 26 bis Rz. 29)

In Rz. 26 bis 29 beschäftigt sich die OECD noch einmal mit dem Problem, dass sich historische Finanzdaten nicht ohne weiteres auf den Zeitraum der COVID-19-Pandemie übertragen lassen. Die OECD schlägt daher vor, bei Preissetzung und Überprüfung klar zwischen Jahren zu trennen, die von der COVID-19-Krise stark betroffen bzw. nicht betroffen sind. Eine allgemeine Abkehr von der Empfehlung Mehrjahresdaten bzw. -durchschnitte zu verwenden, ist darin jedoch explizit nicht zu sehen. Die OECD weist zudem darauf hin, dass Anpassungen für unterschiedlich starke Staatseingriffe (z.B. in Form von verordneten Ladenschließungen) in einer Vergleichsbarkeitsanalyse berücksichtigt werden sollten. Diese Anforderung dürfte in der Praxis jedoch die Bestimmung fremdüblicher Margen mittels Datenbankstudien erschweren, selbst wenn die Finanzdaten möglicher Vergleichsunternehmen vorliegen.

8. Sind Preisanpassungen sinnvoll? (Rz. 30)

Rz. 30 greift noch einmal den bereits in Rz. 23 vorgeschlagenen Ansatz auf, durch eine auf einen späteren Zeitpunkt verschobene Preisanpassung das Problem fehlender Vergleichsdaten für das Geschäftsjahr 2020 zu lösen. Die erneute Diskussion dieses Ansatzes lässt eine gewisse Präferenz der OECD für den Outcome-Testing-Ansatz erkennen. Zu begrüßen ist, dass die OECD auch die praktischen Probleme dieses Ansatzes (möglicherweise großes Ausmaß der Anpassungen, Zoll- und umsatzsteuerliche Implikationen) nicht verschweigt.

9. Berücksichtigung von COVID-19 und Verlustunternehmen in Datenbankstudien

Rz. 31 bis 33 beschäftigen sich mit der Auswahl von Vergleichsunternehmen in Datenbankstudien. Zum einen wird die Notwendigkeit betont, nationalen Unterschieden der COVID-19 Pandemie mehr Augenmerk zu schenken. Zum anderen wird darauf hingewiesen, dass Verlustunternehmen nicht allein aufgrund ihrer Verlustsituation aus Datenbankstudien ausgeschlossen werden sollen. Insofern schließt die OECD nicht

aus, dass auch Unternehmen, deren Rendite über Datenbankstudien bestimmt wird (z.B. Routineunternehmen), in der COVID-19-Krise Verluste erzielen dürfen.

Kapitel II – Hinweise für den Umgang mit Verlusten und die Aufteilung von durch COVID-19 verursachten Kosten

1. Einleitung (Rz. 34 bis Rz. 37)

Die OECD erkennt an, dass viele multinationale Unternehmensgruppen Verluste erlitten haben, entweder aufgrund von Nachfragerückgängen oder als Ergebnis von außergewöhnlichen, einmaligen operativen Kosten (z.B. Schutzkleidung, andere Schutzmaßnahmen oder Gesundheitsschutzvorkehrungen). Bei der Frage nach dem Umgang mit solchen Verlusten sieht die OECD drei Fragestellungen als besonders relevant an:

- Die Aufteilung von Risiken zwischen den an einer Transaktion beteiligten Parteien;
- die Aufteilung von außergewöhnlichen, einmaligen operativen Kosten zwischen verbundenen Unternehmen; und
- die Frage, ob fremde Dritte bestehende Verträge anpassen oder darin ggf. enthaltene „Force-Majeure“-Klauseln anwenden.

2. Können Gesellschaften, deren Risiko vertraglich begrenzt ist, Verluste machen? (Rz. 38 bis Rz. 41)

Es gibt aus Sicht der OECD keine allgemeine Regel, nach der „*Limited Risk*“-Gesellschaften Verluste zu tragen bzw. nicht zu tragen haben, da der Begriff „*Limited Risk*“ keiner einheitlichen Definition folgt. Vielmehr wäre es notwendig, die besonderen Umstände des Einzelfalls abzuwägen, um feststellen zu können, ob eine Gesellschaft mit begrenztem Risikoprofil kurzfristig Verluste erleiden könnte. Langfristig ist dagegen gemäß dem Wortlaut der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2017 zu erwarten, dass eine solche Gesellschaft keine Verluste macht. Entscheidend für die Übernahme von Verlusten sind die von den Transaktionspartnern übernommenen Risiken, die wiederum festlegen, wie Gewinne oder Verluste zuzuordnen sind. Beispielsweise könnte eine „*Limited Risk*“-Gesellschaft einen Verlust erleiden, wenn deren Anteil am Marktrisiko, das sich durch einen Nachfragerückgang verwirklicht, dazu führt, dass die Verkaufsumsätze die lokalen Fixkosten der Gesellschaft nicht mehr decken. Die Zuordnung des Marktrisikos soll anhand der Vorgaben von Kapitel I der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2017 erfolgen.

3. Unter welchen Umständen könnten Vereinbarungen geändert werden, um den Auswirkungen von COVID-19 Rechnung zu tragen (Rz. 42 bis Rz. 46)

Änderungen vertraglicher Vereinbarungen sind aus Sicht der OECD grundsätzlich denkbar, vor allem wenn sie im gegenseitigen Interesse der Vertragsparteien sind, z.B. wenn die Insolvenz eines Vertragspartners einen wesentlichen Einfluss auf das Geschäft bzw. die Gewinnsituation des anderen Vertragspartners hätte. In jedem Fall haben beide Vertragspartner ihre realistischere Weise zur Verfügung stehenden Optionen zu prüfen und jegliche Änderungen sorgfältig im Lichte des Fremdvergleichsgrundsatzes zu dokumentieren.

4. Wie sollen durch COVID-19 verursachte operative oder außergewöhnliche Kosten verteilt werden (Rz. 47 bis Rz. 50)

Eine korrekte Abgrenzung der jeweiligen Transaktion soll dazu führen, dass eine zutreffende Risikoverteilung erfolgt, auf deren Basis der Transaktionspartner, der das zugrundeliegende Risiko trägt, die außergewöhnlichen Kosten zu tragen hat. Insoweit wären Kosten, die zunächst bei dem Transaktionspartner anfallen, der das zugrundeliegende Risiko nicht trägt, an den anderen Transaktionspartner zu verrechnen, der

grundsätzlich das Risiko übernehmen würde. Dem gegenüber stehen mögliche, durch COVID-19 verursachte Kostenreduktionen (z.B. Wegfall von Reisekosten), die in der Gesamtbetrachtung der Zuordnung operativer Kosten ebenso berücksichtigt werden sollten.

5. Wie sollten durch COVID-19 verursachte außergewöhnliche Kosten in der Vergleichbarkeitsanalyse berücksichtigt werden (Rz. 51 bis Rz. 54)

Grundsätzlich soll keine Berücksichtigung von außergewöhnlichen Kosten in der Nettogewinnkennziffer („*net profit indicator*“) erfolgen, es sei denn, es wurde zuvor eine zutreffende Abgrenzung der zugrundeliegenden Transaktion vorgenommen. Wie man eine solche Zuordnung bei den Vergleichsdaten sicherstellen will, bleibt mangels Datenverfügbarkeit offen. Für die Frage, ob ein Gewinnaufschlag bei Weiterverrechnung außergewöhnlicher Kosten Anwendung finden würde oder nicht, wird im Allgemeinen auf die bestehenden OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2017 verwiesen, während Unterschieden in der Bilanzierung durch entsprechende Anpassungen Rechnung getragen werden soll.

6. Wie könnte sich „höhere Gewalt“ auf die Verteilung von durch COVID-19 verursachten Verlusten auswirken (Rz. 55 bis Rz. 59)

Die Geltendmachung von vertraglichen „Force Majeure“-Klauseln kann unter entsprechenden Voraussetzungen eine Vertragspartei von ihren vertraglichen Pflichten entbinden (z.B. wenn staatliche Vorgaben zu einem Verkaufsstopp führen) oder diese zumindest einschränken, was zu Verlusten der anderen Vertragspartei führen könnte. Die OECD weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass für jeden Einzelfall sorgfältig zu prüfen sei, ob das Ausmaß der durch COVID-19 verursachten Störung einer Vertragsbeziehung ausreicht, um als Force Majeure zu qualifizieren. Nach Ansicht der OECD könnten einige Steuerpflichtige als Reaktion auf die COVID-19-Pandemie zudem versuchen, sich auf „Force Majeure“ zu berufen, obwohl entsprechende Klauseln nicht in den relevanten Verträgen enthalten sind. Den Finanzbehörden obliegt es in solchen Fällen u.a. zu prüfen, ob „Force Majeure“-Klauseln bereits vor der COVID-19-Krise überhaupt ein relevanter Bestandteil der entsprechenden Vereinbarungen war.

Kapitel III. Hinweise für die Berücksichtigung staatlicher Hilfsprogramme

1. Einleitung (Rz. 60 bis Rz. 66)

Staatliche Hilfsprogramme werden im vorliegenden OECD-Bericht als monetäre oder nicht-monetäre Programme definiert, bei denen eine Regierung (oder eine andere öffentliche Behörde) einen direkten oder indirekten wirtschaftlichen Vorteil für berechnete Steuerpflichtige bereitstellt (z.B. Zuschüsse, Subventionen, erlassbare Darlehen, Steuerabzüge oder Investitionszulagen).

Während der COVID-19-Pandemie kam es zu einer Vielzahl von solchen staatlichen Hilfsprogrammen mit dem Fokus auf Gesundheit, Kontrolle über die Ausbreitung des Virus sowie Maßnahmen für Unternehmen und Arbeitnehmer, um wirtschaftliche Folgen der Pandemie abzumildern. Um weitreichende Folgen des wirtschaftlichen Abschwungs zumindest teilweise aufzufangen, wurden Unternehmen beispielsweise Programme zur Erhaltung von Arbeitsplätzen (z.B. Kurzarbeit- oder Lohnsubventionsprogramme) sowie umfassende Finanz- und Liquiditätshilfen zur Verfügung gestellt.

Die Verfügbarkeit, der Inhalt sowie die Dauer und die Inanspruchnahme dieser staatlichen Hilfsprogramme können nach Ansicht der OECD verrechnungspreisspezifische Implikationen als Folge haben, unabhängig davon, ob die staatlichen Hilfsprogramme direkt verbundenen Unternehmen oder aber unabhängigen Marktteilnehmern () gewährt wurden, wodurch es ebenfalls zu einer möglichen Beeinflussung der

potenziellen Vergleichstransaktionen kommen könnte. Auf eine umfassende Analyse der spezifischen Merkmale der staatlichen COVID-19-Hilfsprogramme soll laut OECD nur verzichtet werden, insofern deren Erhalt keine wesentlichen verrechnungspreisspezifischen Implikationen hat.

2. Ist der Bezug von staatlichen Hilfsmitteln ein „wirtschaftlich relevantes Merkmal“? (Rz. 67 bis Rz. 69)

Im vorliegenden OECD-Bericht wird in diesem Zusammenhang Bezug auf Tz. 1.33 des Kapitels I der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2017 genommen. Dieser enthält Hinweise darauf, für welche Zwecke „*wirtschaftlich relevante Merkmale*“, die sich auf eine konzerninterne Transaktion beziehen, evaluiert werden können. Laut der OECD kann im Einzelfall das Ausmaß variieren, zu dem der Erhalt von staatlichen Hilfsprogrammen ein solches wirtschaftlich relevantes Merkmal ist. Bei dieser Beurteilung sollte zudem unterschieden werden, ob die staatlichen Hilfsprogramme einen direkten oder einen indirekten Einfluss auf die Verrechnungspreissetzung (sowohl beim zu untersuchenden Unternehmen als auch für Vergleichsunternehmen) haben. Sollte sich herausstellen, dass die staatliche Unterstützung ein wirtschaftlich relevantes Merkmal ist, ist diese in der Verrechnungspreisanalyse zu berücksichtigen.

3. Relevanz von „anderen lokalen Marktmerkmalen“ bei der Analyse staatlicher Hilfsmittel? (Rz. 70 bis Rz. 72)

In Rz. 70 wird Bezug auf Kapitel I, Abschnitt D.4 der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2017 genommen, der den Hinweis enthält, dass staatliche Eingriffe in der Regel als Bedingung des Marktes im jeweiligen Land behandelt werden sollten. Folglich können die Bestimmungen in Kapitel I, Abschnitt D.6.2 der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2017 über „andere lokale Marktmerkmale“ entweder direkt oder in Analogie eine Orientierungshilfe für die Auswirkungen staatlicher COVID-19-Hilfsprogramme auf Verrechnungspreise bieten.

Beispielsweise sollte im Rahmen der Verrechnungspreisanalyse untersucht werden, ob der Erhalt staatlicher Unterstützung dem Empfänger einen Marktvorteil verschafft. Auch das Ausmaß, zu dem Vorteile der staatlichen Hilfsprogramme zu marktüblichen Bedingungen an unabhängige Kunden oder Lieferanten weitergegeben werden, beeinflusst die Verrechnungspreisanalyse.

Die OECD schlussfolgert, dass staatliche COVID-19-Hilfsprogramme bei der Verrechnungspreisanalyse immer überprüft werden sollten, da sie unter Umständen gerade kein allgemeines Merkmal des Markts darstellen können.

4. Beeinflussen staatliche Hilfsprogramme die Verrechnungspreise? (Rz. 73 bis Rz. 79)

Die Annahme, dass der bloße Erhalt von staatlicher Unterstützung die Verrechnungspreise beeinflusst, ohne zuvor eine sorgfältige Vergleichbarkeitsanalyse durchzuführen, widerspricht laut OECD dem Fremdvergleichsgrundsatz.

Bei der Bestimmung der potenziellen Auswirkung von staatlicher Unterstützung sollen laut OECD die wirtschaftlich relevanten Merkmale der Transaktion helfen (falls vorhanden). Als Aspekte, die hierbei zu berücksichtigen sind, führt die OECD die Verfügbarkeit, den Zweck, die Dauer und andere Bedingungen für die Gewährung staatlicher Hilfen ebenso wie die Aufteilung der wirtschaftlich bedeutsamen Risiken sowie das Ausmaß des Wettbewerbs und der Nachfrage auf den relevanten Märkten an. Auch rechtliche Rahmenbedingungen sowie spezifische Marktfaktoren (z.B. Elastizität der Nachfrage oder Wettbewerbsintensität) sollen im Rahmen der Vergleichbarkeitsanalyse berücksichtigt werden, da sie Aufschluss darüber geben können, ob staatliche Hilfsprogramme einen Einfluss auf den Verrechnungspreis haben.

Nach Ansicht der OECD ist besonders bei der Verwendung von einseitigen Verrechnungspreismethoden darauf zu achten, dass kein „mechanischer Ansatz“ gewählt wird (z.B. Verrechnung von staatlichen Unterstützungen mit der relevanten Kostenbasis), da dies leicht zu nicht-fremdvergleichskonformen Verrechnungspreisen führen kann.

5. Ändert der Erhalt von staatlicher Unterstützung die Risikoallokation in einer konzerninternen Transaktion? (Rz. 80 bis Rz. 81)

Laut der OECD ist eine Unterscheidung zwischen einer Reduzierung der negativen Auswirkungen des Risikos und der Risikoallokation gemäß Kapitel I, Abschnitt D.1.2.1 der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2017 vorzunehmen. Die OECD stellt in diesem Zusammenhang klar, dass die Gewährung von staatlichen Hilfsprogrammen nicht die Risikoallokation für Verrechnungspreiszwecke ändert.

6. Beeinflusst der Erhalt von staatlicher Unterstützung die Vergleichbarkeitsanalyse? (Rz. 82 bis Rz. 86)

Bei der Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse kann es erforderlich sein, den Erhalt staatlicher Hilfsprogramme zu berücksichtigen. Im Fall von COVID-19-Hilfsprogrammen kann es beispielsweise vorkommen, dass sich Hilfsprogramme von Markt zu Markt unterscheiden und folglich die Vergleichswerte von konzerninternen Transaktionen auf unterschiedliche Weise beeinflussen (Rz. 83).

Die OECD schlussfolgert, dass der beste Ansatz bei der Ermittlung zuverlässiger Vergleichswerte darin besteht, soweit möglich, Daten über vergleichbare Transaktionen zwischen fremden dritten Unternehmen auf demselben oder einem vergleichbaren geografischen Markt heranzuziehen (die vergleichbare Funktionen erfüllen, ähnliche Risiken eingehen und entsprechende Vermögenswerte nutzen).

Schließlich ist nach Ansicht der OECD bei Anwendung einer einseitigen Verrechnungspreismethode wie der Wiederverkaufspreismethode, der Kostenaufschlagsmethode oder der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode („TNMM“) die buchhalterische Erfassung staatlicher Unterstützungen im Rahmen der Vergleichbarkeitsanalyse zu berücksichtigen.

Kapitel IV. Advance Pricing Arrangements

1. Einführung (Rz.87 bis Rz. 89)

Grundsätzlich hat die COVID-19-Pandemie zu wesentlichen Veränderungen der wirtschaftlichen Bedingungen geführt, deren Ausmaß noch nicht vorhersehbar war, als viele aktuell gültige APAs, die das Geschäftsjahr 2020 und auch zukünftige, von COVID-19-betroffene Geschäftsjahre abdecken, vereinbart wurden. Die OECD erläutert in den nachfolgenden Rz. die möglichen Auswirkungen von COVID-19 auf bestehende unilaterale, bilaterale und multilaterale APAs sowie auf in Verhandlung befindliche APAs.

2. Welchen Einfluss hat COVID-19 auf bestehende APAs? (Rz. 90 bis Rz. 107)

Sind Steuerpflichtige und Finanzverwaltungen angesichts der Änderungen der wirtschaftlichen Bedingungen noch an bestehende APAs gebunden?

Die OECD stellt klar, dass bestehende APAs und die jeweiligen vereinbarten Bedingungen grundsätzlich weiterhin Bestand haben, es sei denn eine Bedingung, die zur Aufhebung oder Revision des APAs führt (z.B. durch eine Verletzung einer Gültigkeitsbedingung), ist eingetreten. Weder Steuerpflichtige noch die Fi-

finanzverwaltung können aufgrund der veränderten wirtschaftlichen Umstände die Bedingungen eines bestehenden APAs missachten oder verändern. Im Allgemeinen wird im APA selbst ausdrücklich beschrieben, was eine Nichteinhaltung oder Verletzung einer Gültigkeitsbedingung darstellt sowie die sich daraus ergebenden Konsequenzen.

Stellt die Änderung der wirtschaftlichen Bedingungen einen Verstoß gegen eine Gültigkeitsbedingung dar?

Die COVID-19-Pandemie und die Reaktion der Regierungen haben sich dramatisch auf die Wirtschafts- und Marktbedingungen ausgewirkt und können laut der OECD sehr wahrscheinlich als Verletzung einer Gültigkeitsbedingung charakterisiert werden, da die meisten APAs Gültigkeitsbedingungen in Bezug auf die betrieblichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen der geregelten Transaktionen enthalten. Eine bloße Änderung der Geschäftsergebnisse während des von der COVID-19-Pandemie betroffenen Zeitraums führt laut OECD jedoch nicht zu einer Verletzung der Gültigkeitsbedingung (es sei denn, das betreffende APA beinhaltet eine Gültigkeitsbedingung bezüglich der Änderungen der Geschäftsergebnisse). Da sich die COVID-19-Pandemie unterschiedlich auf Industrien und Unternehmen auswirkt, sollte eine mögliche Verletzung der Gültigkeitsbedingungen individuell von Fall zu Fall untersucht werden.

Wenn Steuerpflichtige bei der Anwendung eines bestehenden APAs aufgrund der wirtschaftlichen Bedingungen, die sich aus der COVID-19-Pandemie ergeben, eine Verletzung der Gültigkeitsbedingungen angezeigt sehen, werden diese von der OECD ermutigt, einen kooperativen und transparenten Ansatz zu verfolgen, indem sie diese Probleme bei den zuständigen Finanzverwaltungen zeitnah ansprechen.

Wie sollten Finanzverwaltungen auf die Nichterfüllung von Gültigkeitsbedingungen reagieren?

Bei der Prüfung der Folgen der Nichterfüllung von Gültigkeitsbedingungen sollten Finanzverwaltungen und Steuerpflichtige i) die Bedingungen des APA, ii) etwaige Vereinbarungen zwischen den betreffenden Finanzverwaltungen über den Umgang mit der Nichterfüllung und iii) etwaige anwendbare innerstaatliche Rechtsvorschriften oder Verfahrensbestimmungen berücksichtigen.

Sollten die Auswirkung des Verstoßes nicht wesentlich sein, können der Steuerpflichtige und die Finanzverwaltung vereinbaren, das APA weiterhin anzuwenden. In Ermangelung anderer Vorschriften und Verfahren, die im innerstaatlichen Recht vorgeschrieben sind, kann bei Anwendung des Kapitel IV der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2017 eine Verletzung der Gültigkeitsbedingungen drei mögliche Folgen haben:

- Revision: Das APA bleibt für den gesamten vorgeschlagenen Zeitraum noch wirksam, auch wenn vor und nach dem Revisionsdatum andere Bedingungen gelten.
- Aufhebung: Das APA wird nur bis zum Datum der Aufhebung und nicht für den gesamten vorgeschlagenen Zeitraum als wirksam betrachtet.
- Widerruf: Der Steuerpflichtige wird so behandelt, als wäre das APA nie abgeschlossen worden.

Die Rz. 97 bis 101 gehen dabei noch näher auf die jeweilige angemessene Anwendung der beschriebenen Möglichkeiten ein.

Wann sollten Steuerpflichtige die Finanzverwaltungen über die Nichterfüllung von Gültigkeitsbedingungen informieren?

Der Steuerpflichtige sollte die zuständige Finanzverwaltung so schnell wie möglich über Änderungen in Kenntnis setzen (direkt nach Eintreten der Änderung oder nachdem der Steuerpflichtige von der Änderung

Kenntnis erlangt). Eine frühzeitige Benachrichtigung wird empfohlen, um den betroffenen Parteien mehr Zeit zu geben, sich auf eine Überarbeitung des APAs zu einigen und damit die Wahrscheinlichkeit einer Aufhebung des APAs zu reduzieren.

Wie sollte der Steuerpflichtige die Verletzung von Gültigkeitsbedingungen dokumentieren?

Wenn die Gültigkeitsbedingungen eines APA verletzt werden, ist es wichtig, dass Steuerpflichtige transparent vorgehen, relevante Belege sammeln und den Finanzverwaltungen zeitnah zur Verfügung stellen. In Rz. 104 nennt die OECD ein breites Spektrum an möglichen Dokumenten, wie beispielsweise prognostizierte und tatsächliche Geschäftsbereichsgewinne für die Geschäftsjahre, die von COVID-19 betroffen sind, sowie Erläuterungen der voraussichtlichen Auswirkungen der aktuellen wirtschaftlichen Bedingungen auf eine vereinbarte Verrechnungspreismethode während der von COVID-19 betroffenen Geschäftsjahre, oder auch eine detaillierte Gewinn- und Verlustrechnung für die von COVID-19 betroffenen Geschäftsjahre, die die Transaktionen, die Gegenstand des APA sind, beinhalten (Rz. 105).

Wie sollten Finanzverwaltungen auf die Nichteinhaltung eines bestehenden APAs reagieren?

Bei der Prüfung der Folgen der Verletzung der Bedingungen eines bestehenden APA sollten die Finanzverwaltungen grundsätzlich ähnlich vorgehen wie in Situationen, in denen Gültigkeitsbedingungen nicht erfüllt werden. So sollten die Finanzverwaltungen laut OECD dabei (i) die Bedingungen des APA, (ii) etwaige Vereinbarungen zwischen den betreffenden Finanzverwaltungen über den Umgang mit der Nichteinhaltung und (iii) etwaige anwendbare innerstaatliche Rechts- oder Verfahrensvorschriften berücksichtigen.

Laut OECD ist es jedoch wahrscheinlich, dass Finanzverwaltungen auf die Nichteinhaltung der Bedingungen eines bestehenden APA anders reagieren als auf die Verletzung von Gültigkeitsbedingungen. So kann es z. B. der Fall sein, dass bei einem Verstoß gegen die Gültigkeitsbedingungen das APA vorschreibt, dass es aufgehoben wird (wenn nichts anderes vereinbart wurde), während die Folge der Nichteinhaltung sein kann, dass eine Finanzverwaltung ein APA aufheben, widerrufen, revidieren oder durchsetzen kann.

3. Welchen Einfluss hat COVID-19 auf die in Verhandlung befindlichen APAs? (Rz. 108 bis Rz. 112)

Auch wenn sich Steuerpflichtige aufgrund der erheblichen wirtschaftlichen Unsicherheit aktuell sehr zurückhaltend gegenüber der Initiierung oder Fortsetzung eines APA-Prozesses zeigen, betont die OECD die wichtige Rolle der APAs bei der Gewährleistung von Rechtssicherheit für Steuerpflichtige und Finanzverwaltungen (Rz. 108).

Dabei ermutigt die OECD alle Parteien in Bezug auf APAs, die das Geschäftsjahr 2020 abdecken, einen kooperativen und flexiblen Ansatz zu verfolgen. Ein Vorschlag ist beispielsweise, ein APA nur für einen kurzen Zeitraum zu vereinbaren, der die der COVID-19-Pandemie umfasst, und ein separates APA für die Zeit nach der COVID-19-Pandemie abzuschließen. Eine andere Lösung könnte darin bestehen, das APA für den gesamten Zeitraum abzuschließen (z. B. APA-Periode 2020-2024), mit der Auflage, dass die relevanten Auswirkungen der COVID-19-Pandemie jährlich analysiert und berichtet werden, sobald sie bekannt sind, und gegebenenfalls rückwirkende Änderungen des APA entsprechend vorzunehmen sind. Wieder eine andere Lösung könnte darin bestehen, die Laufzeit des APA zu verlängern, um die kurzfristigen Auswirkungen der Pandemie abzumildern. Zusätzlich könnte die Anwendung eines Kumulativ- oder Laufzeittests während des gesamten APA-Zeitraums in Betracht gezogen werden.

Die COVID-19-Pandemie bringt auch praktische Schwierigkeiten für Finanzverwaltungen und Steuerpflichtige mit, die sich derzeit in APA-Verhandlungen befinden. In Rz. 112 geht die OECD daher abschließend auf die verschiedenen möglichen Maßnahmen ein, die in bestimmten Fällen mit Erfolg eingesetzt

wurden, wie beispielsweise virtuelle Konferenzen anstatt physischer Treffen (z.B. Telefon- und Videokonferenzen) und der elektronische Austausch von Unterlagen (über verschlüsselte E-Mails oder elektronische Austauschplattformen).

Fazit zum OECD-Bericht

Die OECD hat im nun veröffentlichten Bericht „*Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic*“ wichtige praxisrelevante Aspekte in Bezug auf die durch die COVID-19-Pandemie hervorgerufenen verrechnungspreisspezifischen Herausforderungen diskutiert. Die gegebenen Hinweise zur Vergleichbarkeitsanalyse, zum Umgang mit Verlusten und die Aufteilung von durch COVID-19 verursachten Kosten, zur Berücksichtigung staatlicher Hilfsprogramme sowie zu Vorabverständigungsverfahren dürften für Steuerpflichtige und Finanzverwaltungen hilfreich sein.

Festzuhalten ist, dass im OECD-Bericht verrechnungspreisrelevante Aspekte diskutiert und Hinweise gegeben werden, die eine gewisse Flexibilität im Umgang mit der COVID-19-Pandemie erlauben. Konkrete und verbindliche Lösungsvorschläge bzw. Antworten für bestimmte verrechnungspreisspezifische Fallkonstellationen werden im OECD-Bericht jedoch nicht aufgezeigt. Vielmehr betont die OECD, dass die Ausführungen in den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2017 – auch unter den besonderen Umständen der COVID-19-Pandemie – stets als Grundlage für die Durchführung einer Verrechnungspreisanalyse dienen sollten. Zudem erscheint es mitunter fraglich, ob die von der OECD gegebenen Hinweise zur Berücksichtigung der COVID-19-Pandemie in der Verrechnungspreisanalyse in der Praxis überhaupt umsetzbar sind. In diesem Zusammenhang seien als Beispiele lediglich die von der OECD genannten Ansätze als Reaktion auf die nur zeitverzögert vorliegenden (Finanz-)Informationen oder die Berücksichtigung durch COVID-19 verursachter außergewöhnlicher Kosten oder staatlicher Hilfsprogramme in der Vergleichbarkeitsanalyse und in Datenbankstudien genannt.

Steuerpflichtigen kann auf jeden Fall nur dringend empfohlen werden, möglichst zeitnah zu dokumentieren, wie und in welchem Umfang sie von der COVID-19-Pandemie wirtschaftlich betroffen sind, und welche verrechnungspreisrelevanten Maßnahmen der Steuerpflichtige als Reaktion auf die COVID-19-Pandemie ergriffen hat.