



Einfluss der neuen BEPS Verrechnungspreisleitlinien auf Verständigungslösungen

Schweizerische Vereinigung diplomierter Steuerexperten

Internes Seminar vom 26. Oktober 2016

Christoph Studer SIF, Stv. Leiter Sektion Verrechnungspreise

«Einfluss der neuen BEPS Verrechnungspreisleitlinien auf Verständigungslösungen»



Einfluss der neuen BEPS Verrechnungspreisleitlinien auf Verständigungslösungen

Voraussetzungen für die Einleitung eines Verständigungsverfahrens

- Doppelbesteuerungsabkommen mit Art. 25 OECD-MA entsprechender Bestimmung.
- Bedingungen von Art. 25 OECD-MA müssen erfüllt sein.

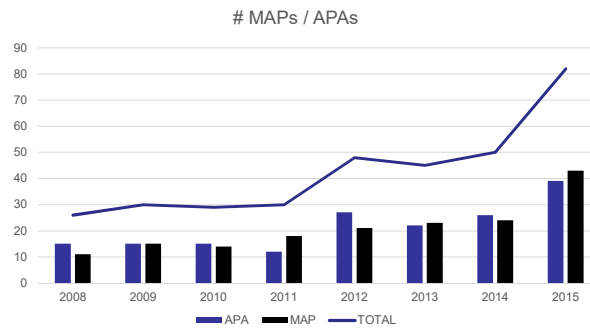
Typische Fälle von Verständigungsverfahren

- Gewinnberichtigung bei verbundenen Unternehmen (MAP)
- Vorabverständigungsverfahren (APA)



Einfluss der neuen BEPS Verrechnungspreisleitlinien auf Verständigungslösungen

Anzahl MAP / APA Fälle, die beim SIF während den Steuerperioden 2008 – 2015 eingereicht wurden



Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Staatssekretariat für internationale Finanzfragen SIF

3



Einfluss der neuen BEPS Verrechnungspreisleitlinien auf Verständigungslösungen

Im November 2012 erteilte die G20 der OECD den Auftrag Massnahmen gegen die Aushöhlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage und Gewinnverlagerung auszuarbeiten (BEPS: Base Erosion and Profit Shifting).

Am 5. Oktober 2015 veröffentlicht die OECD die Abschlussberichte des BEPS-Projekts.

- Massnahme 1: «Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft»
- Massnahme 2: «Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen»
- Massnahme 3: «Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung (sog. CFC-Regeln)»
- Massnahme 4: «Begrenzung der Gewinnverkürzung durch Abzug von Zins- oder sonstigen finanziellen Aufwendungen»
- **Massnahme 5: «Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz»**
- Massnahme 6: «Verhinderung von Abkommensmissbrauch»
- **Massnahme 7: «Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte»**
- **Massnahme 8 – 10: «Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung»**
- Massnahme 11: «Messung und Monitoring von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung»
- Massnahme 12: «Verpflichtung der Steuerpflichtigen zur Offenlegung ihrer aggressiven Steuerplanungsmodelle»
- **Massnahme 13: «Überarbeitung der Verrechnungspreisdokumentation»**
- Massnahme 14: «Verbesserung der Wirksamkeit von Streitbeilegungsmechanismen»
- Massnahme 15: «Entwicklung eines multilateralen Instruments»

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Staatssekretariat für internationale Finanzfragen SIF

4



Einfluss der neuen BEPS Verrechnungspreisleitlinien auf Verständigungslösungen

Obwohl das Mandat der G20 auch besondere dem Fremdvergleichsgrundsatz widersprechende Massnahmen („special measures“) vorsah, kommen letztlich die Arbeiten unter den Massnahmen 8,9,10 und 13 ohne diese besonderen Massnahmen aus.

Der Fremdvergleichsgrundsatz, formuliert im Artikel 9 Absatz 1 des OECD Musterabkommens und konkretisiert in den OECD Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, bleibt auch nach BEPS das zentrale Prinzip zur konzerninternen Festlegung von Verrechnungspreisen.

Grundsätzlich gleiches Vorgehen wie bisher, d.h. Vergleichbarkeitsanalyse, Funktions- und Risikoanalyse, Wahl der geeigneten Verrechnungspreismethode etc.



Einfluss der neuen BEPS Verrechnungspreisleitlinien auf Verständigungslösungen

Massnahme 5: «Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von **Transparenz** und **Substanz**»

- **Transparenz**

In Bezug auf die Transparenz wurde ein Rahmen für einen verbindlichen spontanen Informationsaustausch über unilaterale Steuervorbescheide (Tax Rulings) vereinbart, die in Ermangelung eines solchen Informationsaustauschs zu BEPS-Problemen führen könnten. Darunter fallen auch APAs im Zusammenhang mit der Festlegung von Verrechnungspreisen bei grenzüberschreitender Transaktionen.

Auswirkungen:

Vereinzelt lassen Staaten nur noch in Ausnahmefällen unilaterale APAs zu. Anstieg von Gesuchen bilateraler APAs beim SIF.



Einfluss der neuen BEPS Verrechnungspreisleitlinien auf Verständigungslösungen

Massnahme 5: «Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von **Transparenz** und **Substanz**»

- Substanz:

Steuerpflichtige muss nachweisen, dass die notwendige Substanz zur Durchführung der entscheidenden Einkünfte generierenden Aktivitäten vorhanden ist.

Nennung der Anzahl Mitarbeiter allein genügt nicht. Zusätzliche Informationen werden verlangt, wie:

- Arbeitsverträge
- Stellenbeschreibungen
- Organigramme
- Lohnlisten
- Site visits



Einfluss der neuen BEPS Verrechnungspreisleitlinien auf Verständigungslösungen

Massnahme 7: «Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte»

Die in Doppelbesteuerungsabkommen aufgenommene Definition des Betriebsstättenbegriffs ist von entscheidender Bedeutung, um zu bestimmen, ob ein gebietsfremdes Unternehmen in einem anderen Staat Ertragsteuern zahlen muss. Der Bericht enthält Änderungen der Betriebsstättendefinition von Artikel 5 des OECD-Musterabkommens, das weithin als Grundlage für die Aushandlung von Doppelbesteuerungsabkommen dient.

Im Fokus standen unter anderem Vertriebsunternehmen deren Geschäftstätigkeiten künstlich auf gesplittet werden, wie zum Beispiel bei Kommissionärsstrukturen.



Einfluss der neuen BEPS Verrechnungspreisleitlinien auf Verständigungslösungen

Massnahme 7: «Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte»

Künftig wird ein Kommissionär unzweifelhaft eine Vertreterbetriebsstätte begründen, mit der Folge, dass es zu einer signifikanten Erhöhung der Anzahl von Betriebsstätten kommen wird.

Frage:

Wie sollen die Gewinne des Unternehmens zwischen der Betriebsstätte und dem Stammhaus aufgeteilt werden?

Im Betriebsstättenbericht vom Jahr 2008 beschreibt die OECD den sog. AOA (Authorized OECD Approach), nachdem die Aufteilung von Unternehmensgewinnen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte in einem zweistufigen Verfahren ermittelt werden soll.



Einfluss der neuen BEPS Verrechnungspreisleitlinien auf Verständigungslösungen

Massnahme 7: «Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte»

In einem ersten Schritt soll die Betriebsstätte als funktional eigen- bzw. selbstständige Unternehmung angesehen werden. Es werden Leistungsbeziehungen (dealings) zwischen Stammhaus und Betriebsstätte fingiert, die dann in einem zweiten Schritt fremdüblich zu entschädigen sind.

Da zwischen Betriebsstätte und Stammhaus keine rechtlich bindenden Verträge vorhanden sind, kann bei der Analyse der ausgeübten Funktionen, eingegangenen Risiken und eingesetzten Wirtschaftsgütern nicht auf Verträge abgestellt werden. Die OECD behilft sich mit dem Konzept der signifikanten Personalfunktionen (significant people functions).



Einfluss der neuen BEPS Verrechnungspreisleitlinien auf Verständigungslösungen

Massnahme 7: «Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte»

Der AOA führte zur Überarbeitung von Art. 7 OECD MA. Nur wenige Länder haben den neuen Art. 7 in ihre Doppelbesteuerungsabkommen übernommen.

Anwendung AOA auf Grund fehlender gesetzlicher Grundlage oft nicht durchführbar.



Einfluss der neuen BEPS Verrechnungspreisleitlinien auf Verständigungslösungen

Massnahme 7: «Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte»

Probleme bei der Umsetzung des AOA bei Kommissionärsstrukturen:

Soll in einem ersten Schritt der Kommissionär unter Anwendung von Art. 9 OECD MA fremdüblich entschädigt werden und dann in einem zweiten Schritt der Vertreterbetriebsstätte unter Anwendung von Art. 7 OECD MA ein entsprechender Gewinn zugeteilt werden, oder umgekehrt?

Wie ist die Interaktion zwischen Artikel 9 und Artikel 7?

Wieviel Gewinn bleibt für die Vertreterbetriebsstätte, wenn dem Kommissionär bei sorgfältiger Analyse der von ihm ausgeübten Funktionen, übernommene Risiken und eingesetzte Wirtschaftsgüter bereits ein fremdüblicher Betrag zugeordnet wurde?



Einfluss der neuen BEPS Verrechnungspreisleitlinien auf Verständigungslösungen

Massnahme 7: «Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte»

Besteht nicht die Gefahr einer doppelten Entschädigung für ausgeübte Funktionen, übernommene Risiken und eingesetzte Wirtschaftsgüter?

Das sind alles Fragen die in der OECD zur Zeit noch kontrovers diskutiert werden.



Einfluss der neuen BEPS Verrechnungspreisleitlinien auf Verständigungslösungen

Massnahme 8 - 10: «Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung»

Verrechnungspreisleitlinien sollen so ausformuliert sein, dass jeder an einer grenzüberschreitenden Transaktion beteiligten Unternehmung derjenige Gewinn zugeteilt wird, der auch dem Beitrag dieser Unternehmung an der Wertschöpfungskette entspricht.

Die Aufnahme der im BEPS Abschlussbericht beschriebenen Empfehlungen betreffend Verrechnungspreise führte zu einer Anpassung mehrerer Kapitel der OECD Verrechnungspreisleitlinien.



Einfluss der neuen BEPS Verrechnungspreisleitlinien auf Verständigungslösungen

Massnahme 8 - 10: «Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung»

Kapitel I	Der Fremdvergleichsgrundsatz
Kapitel II	Verrechnungspreismethoden
Kapitel V	Dokumentation
Kapitel VI	Besondere Überlegungen für immaterielle Wirtschaftsgüter
Kapitel VII	Besondere Überlegungen zu konzerninternen DL
Kapitel VII	Kostenumlagevereinbarungen
Kapitel IX	Verrechnungspreisaspekte bei Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit



Einfluss der neuen BEPS Verrechnungspreisleitlinien auf Verständigungslösungen

Massnahme 8 - 10: «Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung»

Recharakterisation oder Nicht-Anerkennung der Transaktion:

Ausgangspunkt der Analyse ist eine sorgfältige und genaue Beschreibung der zu untersuchenden Transaktion, basierend auf dem tatsächlichen Verhalten der Parteien (**conduct of the parties**) und nicht nur alleine basierend auf vertraglichen Vereinbarungen der Parteien.

Die Nicht-Anerkennung der Transaktion durch Steuerverwaltungen war früher nur in Ausnahmefällen erlaubt und zwar:

- (i) Wirtschaftliche Realität weicht von vertraglichen Bestimmungen ab
- (ii) Unabhängige Dritte hätten sich bei gleichen oder ähnlichen Bedingungen anders verhalten.



Einfluss der neuen BEPS Verrechnungspreisleitlinien auf Verständigungslösungen

Massnahme 8 - 10: «Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung»

Recharakterisation oder Nicht-Anerkennung der Transaktion:

Bedeutung der vertraglichen Bestimmungen nimmt ab. Ausnahmeverfahren wird zum Standardvorgehen.

Zu erwartender Anstieg der Fälle, wo Steuerverwaltungen Recharakterisationen durchführen und entsprechende Gewinnkorrekturen vornehmen.



Einfluss der neuen BEPS Verrechnungspreisleitlinien auf Verständigungslösungen

Massnahme 8 - 10: «Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung»

Transaktionen, die die Übertragung oder Nutzung immaterieller Vermögenswerte beinhalten

Das neue Kapitel VI ist in vier Abschnitte eingeteilt:

- | | |
|--------------|---|
| Abschnitt A: | Definition immaterieller Vermögenswerte. |
| Abschnitt B: | Welcher Konzerngesellschaft stehen die Gewinne aus der Übertragung bzw. Nutzung von immateriellen Vermögenswerten zu. |
| Abschnitt C: | Beschreibung typischer Szenarien in Zusammenhang mit der Übertragung oder Nutzung von immateriellen Vermögenswerten. |
| Abschnitt D: | Zusätzliche Hinweise über die Anwendung von Verrechnungsmethoden und Bewertungsmethoden. |



Einfluss der neuen BEPS Verrechnungspreisleitlinien auf Verständigungslösungen

Massnahme 8 - 10: «Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung»

Transaktionen, die die Übertragung oder Nutzung immaterieller Vermögenswerte beinhalten

Für die Zuordnung von Erträgen aus der Nutzung von immateriellen Wirtschaftsgütern genügt das rechtliche Eigentum am immateriellen Wirtschaftsgut.

Ausgangspunkt bildet die Identifikation des rechtlichen Eigentümers eines immateriellen Wirtschaftsguts und der durch ihn ausgeübten Schlüsselfunktionen im Zusammenhang mit der Entwicklung, der Verbesserung, der Wartung, dem Schutz und der Nutzung immaterieller Wirtschaftsgüter.



Einfluss der neuen BEPS Verrechnungspreisleitlinien auf Verständigungslösungen

Massnahme 8 - 10: «Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung»

Transaktionen, die die Übertragung oder Nutzung immaterieller Vermögenswerte beinhalten

Fokus liegt nun auf diesen Schlüsselfunktionen (sog. DEMPE Functions, development, enhancement, maintenance, protection and exploitation).

Ein rein rechtliches Eigentum allein an einem immateriellen Wirtschaftsgut ohne Ausführung dieser Schlüsselfunktionen berechtigt nicht mehr zur Vereinnahmung von Erträgen die aus der Nutzung von immateriellen Wirtschaftsgütern generiert werden.



Einfluss der neuen BEPS Verrechnungspreisleitlinien auf Verständigungslösungen

Massnahme 8 - 10: «Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung»

Transaktionen, die die Übertragung oder Nutzung immaterieller Vermögenswerte beinhalten

Der rechtliche Eigentümer muss aber nicht alle Funktionen in Bezug auf das immaterielle Wirtschaftsgut selber ausführen. Es liegt ihm frei diese auszulagern. Er muss aber die direkte Kontrolle über die ausgelagerten Funktionen ausüben. Falls dem nicht so ist, ist er nicht berechtigt für die Zuordnung von Erträgen aus der Nutzung von immateriellen Wirtschaftsgütern.



Einfluss der neuen BEPS Verrechnungspreisleitlinien auf Verständigungslösungen

Massnahme 8 - 10: «Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung»

Risikoüberlegungen:

Die vertragliche Zuordnung von Risiken wird nicht mehr automatisch akzeptiert. Der Risikonehmer muss die übernommenen Risiken kontrollieren und über die ausreichende finanzielle Substanz verfügen, wenn das Risiko eintreten sollte.

Reine Finanzierungsfunktionen (sog. „cash boxes“) sollen ohne Kontrolle des damit eingefangenen Risikos mit einer risikofreien Vergütung für die Überlassung von Fremdkapital entschädigt werden.



Einfluss der neuen BEPS Verrechnungspreisleitlinien auf Verständigungslösungen

Massnahme 8 - 10: «Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung»

Wertschöpfungsanalyse:

Das BEPS Mandat sieht vor, dass Verrechnungspreise so festzulegen sind, dass die operativen Ergebnisse der einzelnen verbundenen Unternehmen deren Beiträgen an der gesamten Wertschöpfung widerspiegeln.

Die Wertschöpfungsanalyse soll sicherstellen, dass jede Konzerneinheit analog seinem Beitrag an der Gesamtwertschöpfungskette einen fairen Anteil am Gewinn erhält.

Die Wertschöpfungsanalyse ist dabei mehr als eine Funktion und Risikoanalyse.



Einfluss der neuen BEPS Verrechnungspreisleitlinien auf Verständigungslösungen

Massnahme 8 - 10: «Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung»

Wertschöpfungsanalyse:

Der Konzerngewinn als Ganzes steht im Fokus. Steuerverwaltungen wollen nicht nur wissen, ob die in ihrem Staat ansässigen verbundenen Unternehmen fremdüblich entschädigt werden, sondern wollen das Ergebnis im Vergleich mit anderen Konzerngesellschaften analysieren.

Es ist zu erwarten, dass durch die Vornahme von Wertschöpfungsanalysen die Profit Split Methode an Bedeutung zunehmen wird.



Einfluss der neuen BEPS Verrechnungspreisleitlinien auf Verständigungslösungen

Massnahme 13: «Überarbeitung der Verrechnungspreisdokumentation»

Die OECD schlägt eine dreistufige Verrechnungspreisdokumentation vor. Auf lokaler Ebene das sog. Localfile, auf Konzernebene das sog. Masterfile und auf globaler Ebene das sog. Country-by-country reporting.

Die neuen Dokumentationsvorschriften sollen den Steuerverwaltungen in erster Linie helfen, aus Sicht der Verrechnungspreise kritische Fälle zu identifizieren.

In den nächsten Jahren ist wohl eher mit einer Zunahme von Verständigungsverfahren zu rechnen.



Einfluss der neuen BEPS Verrechnungspreisleitlinien auf Verständigungslösungen

Fazit:

Konzerne, die ihre Verrechnungspreise nicht im Einklang mit diesen neuen Regeln festlegen, werden zunehmend unter Druck kommen.

Als Folge von BEPS wird die Anzahl der Verständigungsverfahren im Zusammenhang mit der Festsetzung von Verrechnungspreisen wohl eher zunehmen.

Die neuen Verrechnungspreisregeln werden die Verständigungslösungen zwischen den zuständigen Behörden beeinflussen.



Einfluss der neuen BEPS Verrechnungspreisleitlinien auf Verständigungslösungen

Besten Dank für Ihre Aufmerksamkeit.

Fragen?