



Leitlinien zu den Verrechnungspreisfolgen der COVID-19-Pandemie

18. Dezember 2020

In den „Leitlinien zu den Verrechnungspreisfolgen der COVID-19-Pandemie“ drückt sich der Konsens aus, zu dem die 137 Mitglieder des Inclusive Framework on BEPS hinsichtlich der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes und der OECD-Verrechnungspreisleitlinien auf Fragen gelangt sind, die im Kontext der COVID-19-Pandemie aufkommen oder an Brisanz gewinnen können. Diese Leitlinien helfen den Steuerpflichtigen, ihren Berichtspflichten über von der Pandemie betroffene Wirtschaftsjahre nachzukommen, und den Steuerverwaltungen, die Umsetzung der Verrechnungspreispolitik der Steuerpflichtigen zu beurteilen. Sie enthalten klärende Kommentare sowie Beispiele zur praktischen Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf vier prioritäre Fragen, die im Benehmen mit dem beratenden Ausschuss der Wirtschaft bei der OECD (Business at the OECD) ausgewählt wurden: *i)* Vergleichbarkeitsanalyse, *ii)* Verluste und Aufteilung der COVID-19-spezifischen Kosten, *iii)* staatliche Hilfsprogramme und *iv)* Vorabverständigungen über die Verrechnungspreise.



Zusammenfassung

Die besonderen wirtschaftlichen Bedingungen, die sich aus der COVID-19-Pandemie und den als Antwort darauf ergriffenen staatlichen Maßnahmen ergeben, führen zu konkreten Herausforderungen bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes. Diese praxisbezogenen Fragen müssen dringend geklärt werden, damit die Steuerpflichtigen die Verrechnungspreisregeln auf die von der COVID-19-Pandemie betroffenen Wirtschaftsjahre anwenden können und die Steuerverwaltungen beurteilen können, wie diese Regeln angewandt wurden.

Die *OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017* („OECD-Verrechnungspreisleitlinien“) sind dazu gedacht, den Steuerverwaltungen und multinationalen Unternehmen bei der einvernehmlichen Lösung von Verrechnungspreisfällen zu helfen, und sie sollten weiterhin die Grundlage für die Durchführung von Verrechnungspreisanalysen bilden, auch unter den möglicherweise einzigartigen Umständen, die durch die Pandemie geschaffen wurden.

In diesen Leitlinien geht es somit darum, wie der Fremdvergleichsgrundsatz und die OECD-Verrechnungspreisleitlinien auf Fragen anzuwenden sind, die im Kontext der COVID-19-Pandemie aufkommen oder an Brisanz gewinnen können, und nicht etwa um die Formulierung spezifischer Hinweise, die über das hinausgehen würden, was derzeit in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien behandelt wird. Diese Leitlinien befassen sich mit vier prioritären Fragen, bei denen die zusätzlichen durch COVID-19 entstehenden praktischen Herausforderungen am größten sein dürften: 1. Vergleichbarkeitsanalyse, 2. Verluste und Aufteilung der COVID-19-spezifischen Kosten, 3. staatliche Hilfsprogramme und 4. Vorabverständigungen über die Verrechnungspreise (Advance Pricing Agreements – APA).



1. Einleitung

1. Corona bzw. COVID-19 hat tiefgreifende Auswirkungen. Die rasche Verbreitung des Virus hat die medizinische Infrastruktur vor eine schwere Belastungsprobe gestellt, zu Einschränkungen der Reise-tätigkeit und der Sozialkontakte geführt und beispiellose Verwerfungen in der Weltwirtschaft ausgelöst.

2. Durch die Pandemie sahen bzw. sehen sich viele Unternehmen mit erheblichen Liquiditäts-engpässen konfrontiert, weshalb sie Strategien zur Erhaltung und Schaffung von Liquidität entwickeln und umsetzen mussten. Die Ertragslage der Unternehmen war starken Schwankungen unterworfen, sowohl nach oben als auch nach unten. Unternehmen aus verschiedensten Branchen sahen sich Lieferkettenstörungen gegenüber, mussten teilweise ihren Betrieb einschränken – was entsprechende Produk-tionseinbußen nach sich zog – und ihre Betriebsabläufe verändern (z. B. Arbeit im Homeoffice). In vielen Staaten mussten Fabriken, Bergwerke, Läden und Gastronomiebetriebe zumindest vorübergehend schließen. In manchen Wirtschaftszweigen kam es zu einem kompletten Einbruch der Nachfrage, während sich die Nachfrage in anderen nur verlagerte oder sogar erhöhte (so z. B. auf dem Markt für Video-konferenzdienste). Angesichts erheblicher finanzieller Härten haben manche Unternehmen ihre Vertrags-vereinbarungen mit Dritten daraufhin geprüft, ob sie noch durch sie gebunden sind, oder versucht, wesentliche Vertragselemente neu zu verhandeln, u. a. um Preisnachlässe oder Zahlungsaufschübe zu erwirken. Wegen der Bedeutung des wirtschaftlichen Effekts des Virus sowie der Geschwindigkeit, mit der er zum Tragen kam, haben die Regierungen umfassende Maßnahmen zur Stützung der Wirtschaft und Sicherung der Arbeitsplätze und Einkommen der Menschen ergriffen.

3. Es hat sich gezeigt, dass der Fremdvergleichsprinzip in der großen Mehrzahl der Fälle effektiv angewendet werden kann,¹ und dieser grundsatzbasierte Ansatz zur Bestimmung der Verrechnungspreise ist auch im Kontext der COVID-19-Pandemie eine belastbare Methode für die Bewertung konzerninterner Geschäftsvorfälle. Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien sind dazu gedacht, Steuerverwaltungen und multinationalen Unternehmen bei der einvernehmlichen Lösung von Verrechnungspreisfällen zu helfen,² und auf ihrer Grundlage sollten die Verrechnungspreisanalysen unter den möglicherweise einzigartigen Umständen durchgeführt werden, die die Pandemie entstehen lässt.

4. Allerdings führen die besonderen, weitgehend beispiellosen wirtschaftlichen Umstände, die sich aus der COVID-19-Pandemie und den als Antwort darauf ergriffenen staatlichen Maßnahmen ergeben, zu Herausforderungen bei der praktischen Anwendung des Fremdvergleichsprinzipes. So kann die Pandemie beispielsweise neue Fragen aufwerfen oder bestimmte Verrechnungspreisfragen komplexer oder gewichtiger werden lassen (z. B. solche hinsichtlich des Effekts von Staatshilfen oder der Verfüg-barkeit verlässlicher Vergleichsdaten). Diese praxisbezogenen Fragen müssen geklärt werden, damit die Steuerpflichtigen die Verrechnungspreisregeln auf die von der COVID-19-Pandemie betroffenen Wirt-schaftsjahre anwenden können und die Steuerverwaltungen beurteilen können, wie diese Regeln ange-wandt wurden. Angesichts der Notwendigkeit konkreter und zeitnaher Leitlinien geht dieser Text anhand der Antworten auf die Fragenbogen, die Mitgliedern des Inclusive Frameworks und Unternehmen unter-breitet wurden, auf vier prioritäre Fragen ein: *i*) Vergleichbarkeitsanalyse, *ii*) Verluste und Aufteilung der COVID-19-spezifischen Kosten, *iii*) staatliche Hilfsprogramme und *iv*) Vorabverständigungen über die Ver-rechnungspreise (APA). Zur einfacheren Darstellung werden diese Fragen als gesonderte Themenpunkte behandelt, es gilt jedoch zu betonen, dass diese Themen bei der Durchführung einer Verrechnungs-preisanalyse ineinandergreifen können und daher im Analyserahmen der OECD-Verrechnungspreis-leitlinien zusammen betrachtet werden sollten. Um zu bestimmen, ob einem Unternehmen während der Pandemie unter fremdüblichen Bedingungen Verluste zugerechnet werden sollten, sind beispielsweise nicht nur die Leitlinien in Kapitel II dieses Texts maßgeblich, sondern auch die Leitlinien in Kapitel I (da es

¹ Kapitel I, Ziffer 1.9 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.

² Ziffer 15 der Einführung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.



um die Ergebnisse der Vergleichbarkeitsanalyse geht) sowie die Leitlinien in Kapitel III (falls das betreffende Unternehmen Staatshilfen erhält).

5. Es ist wichtig, das Ziel nicht aus den Augen zu verlieren, nämlich zu einer angemessenen Schätzung eines fremdüblichen Ergebnisses zu gelangen, was eine Urteilsbildung sowohl aufseiten der Steuerpflichtigen als auch der Steuerverwaltungen voraussetzt.³ In diesen Leitlinien geht es somit darum, wie der Fremdvergleichsgrundsatz und die OECD-Verrechnungspreisleitlinien auf Fragen anzuwenden sind, die im Kontext der COVID-19-Pandemie aufkommen oder an Brisanz gewinnen können. Daher sollten sie als eine Anwendung der bestehenden Regeln der OECD-Verrechnungspreisleitlinien auf Sachverhalte betrachtet werden, die in Verbindung mit der Pandemie üblicherweise auftreten können, und nicht etwa als eine Erweiterung oder Überarbeitung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien, weder in Bezug auf solche pandemiebedingte Sachverhalte noch generell.

6. In diesen Leitlinien wird anerkannt, dass der wirtschaftliche Effekt der COVID-19-Pandemie in den einzelnen Volkswirtschaften, Branchen und Unternehmen sehr unterschiedlich ist, was ein entscheidender Faktor für die Betrachtung und Auslegung ihres Inhalts ist. Bei jeder Verrechnungspreisanalyse der Folgen der COVID-19-Pandemie sollten die Unternehmen daher zeitgleich dokumentieren, wie und inwieweit sich die Pandemie auf sie ausgewirkt hat.

7. Die Frage der Risiken ist im gegenwärtigen wirtschaftlichen Klima für die vier in diesem Text behandelten Themen von besonderer Bedeutung. Die COVID-19-Pandemie, die der Kategorie der Unfall- und Katastrophenrisiken zuzuordnen ist, führte bei einigen Steuerpflichtigen dazu, dass andere Risiken auf ungewöhnliche Weise zum Tragen kamen, darunter: *i)* das Marktrisiko, weil die Nachfrage nach manchen Produkten und Dienstleistungen einbrach, *ii)* das operationelle Risiko, weil die Pandemie zu Störungen in den Lieferketten führte und die Produktion behinderte, und *iii)* die finanziellen Risiken, weil die Kreditkosten in einigen Branchen in die Höhe schnellten und Kunden mit ihren Zahlungen in Verzug gerieten oder zahlungsunfähig wurden.⁴

8. Vor diesem Hintergrund sollten Steuerpflichtige und Steuerverwaltungen die Leitlinien in Kapitel I der OECD-Verrechnungspreisleitlinien zur sachgerechten Abgrenzung konzerninterner Geschäftsvorfälle genau befolgen, um die wirtschaftlich signifikanten Risiken im Einzelnen zu bestimmen und festzustellen, welche wirtschaftlich signifikanten Risiken die verschiedenen an einem konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen konkret übernommen haben.⁵ Daher sollte bei der Betrachtung der Risikoübernahme in einem bestimmten konzerninternen Geschäftsvorfall das Zusammenspiel zwischen dem COVID-19-Katastrophenrisiko und anderen wirtschaftlich signifikanten Risiken evaluiert werden. Diese Analyse kann ergeben, dass ein an einem konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligtes Unternehmen das mit einer Pandemie einhergehende Katastrophenrisiko zwar nicht beeinflussen kann, aber dennoch andere Risiken übernommen hat, die infolge von COVID-19 eingetreten sind. Des Weiteren gilt es zu bestimmen, wie die verbundenen Unternehmen und der Konzern insgesamt auf das Eintreten von Katastrophenrisiken und dessen Auswirkungen auf die anderen wirtschaftlich signifikanten Risiken, die für den betreffenden konzerninternen Geschäftsvorfall ermittelt wurden, reagieren. (Vgl. Kapitel I, Ziffer 1.34 und 1.35 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.) Dass die COVID-19-Pandemie weitgreifende Auswirkungen auf eine Branche oder einen multinationalen Konzern hatte, reicht dabei nicht aus, um geltend zu machen, dass ein Unternehmen eines multinationalen Konzerns die Konsequenzen von Risiken zu tragen hat, die infolge der COVID-19-Pandemie eingetreten sind; hierzu muss vielmehr bestimmt werden, wie die Folgen der wirtschaftlich signifikanten Risiken, die dieses Konzernunternehmen übernommen hat, durch die Pandemie beeinflusst wurden.

³ Kapitel I, Ziffer 1.13 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.

⁴ Kapitel I, Ziffer 1.72 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.

⁵ Kapitel I, Ziffer 1.59-1.60 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.



KAPITEL I. VERRECHNUNGSPREISLEITLINIEN ZUR VERGLEICHBARKEITSANALYSE

1. Einleitung

9. Aus den beispiellosen Veränderungen des wirtschaftlichen Umfelds, zu denen es seit dem Ausbruch der COVID-19-Pandemie gekommen ist, ergeben sich besondere Herausforderungen für die Durchführung von Vergleichbarkeitsanalysen. Die Pandemie könnte erhebliche Auswirkungen auf die Preise mancher Geschäftsvorfälle zwischen unabhängigen Unternehmen haben und die Verlässlichkeit von Vergangenheitsdaten für Vergleichbarkeitsanalysen verringern. Daher müssen Steuerpflichtige und Steuerverwaltungen u. U. praktische Ansätze in Erwägung ziehen, mit denen Informationsdefiziten begegnet werden kann, beispielsweise Anpassungen zur Herstellung der Vergleichbarkeit. Solche praktischen Ansätze für die Durchführung von Vergleichbarkeitsanalysen sollten mit der längerfristigen Verrechnungspreispolitik des Steuerpflichtigen im Einklang stehen.

10. Bei der Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse können je nach den Auswirkungen der COVID-19-Pandemie auf die wirtschaftlich relevanten Merkmale des sachgerecht abgegrenzten Geschäftsvorfalles unterschiedliche Herausforderungen auftreten. Wenn beispielsweise ein konzerninterner Geschäftsvorfall Gegenstand einer bereits bestehenden konzerninternen Vereinbarung ist (wenn z. B. 2018 festgelegt wurde, dass ein Beteiligter nach dem Fremdvergleichsgrundsatz fünf Jahre lang einen bestimmten vereinbarten Ertrag erhält, und die Vereinbarung unter fremdüblichen Bedingungen für die Beteiligten nach wie vor bindend wäre), muss für das Wirtschaftsjahr 2020 möglicherweise keine Vergleichbarkeitsanalyse durchgeführt werden, sofern die Gegebenheiten und Umstände des sachgerecht abgegrenzten konzerninternen Geschäftsvorfalles unverändert sind. Um zu diesem Schluss zu gelangen, ist es wichtig zu prüfen, ob sich die wirtschaftlich relevanten Merkmale – insbesondere die Bedingungen der Vereinbarung – geändert haben und ob unabhängige Unternehmen unter fremdüblichen Bedingungen versucht hätten, diese Bedingungen nachzuverhandeln.⁶ Wird der fremdübliche Preis für den konzerninternen Geschäftsvorfall hingegen jährlich bestimmt, muss für das Wirtschaftsjahr 2020 eine Vergleichbarkeitsanalyse durchgeführt werden.

2. Welche zeitnahen Informationsquellen können zur Durchführung der Vergleichbarkeitsanalyse für das Wirtschaftsjahr 2020 herangezogen werden?

11. Grundsätzlich können alle öffentlich verfügbaren Informationen über die Auswirkungen von COVID-19 auf das Unternehmen, die Branche und den konzerninternen Geschäftsvorfall herangezogen werden, um zu prüfen, ob die von einem Unternehmen im Wirtschaftsjahr 2020 verfolgte Verrechnungspreispolitik fremdvergleichskonform ist. Um dies ausgehend von der Vergleichbarkeitsanalyse – in der Regel durch Schätzung des Effekts der COVID-19-Pandemie auf die zu prüfenden konzerninternen Geschäftsvorfälle – zu bestimmen, können folgende Informationsquellen hilfreich sein:

- eine Analyse der Veränderung des Absatzvolumens während der Pandemie, bei der auch untersucht werden sollte, ob diese Veränderung durch die Nutzung anderer Verkaufskanäle bedingt ist und insbesondere wie sich die Umsätze im Vergleich zu den Jahren vor COVID-19 entwickelt haben;

⁶ Vgl. diesbezüglich auch die Erörterung unter Ziffer 42 bis 46.



- eine Analyse der Veränderung der Kapazitätsauslastung bezogen auf den multinationalen Konzern und den konzerninternen Geschäftsvorfall⁷ und/oder auf Geschäftsvorfälle mit fremden Dritten;
- spezifische Informationen zu zusätzlichen oder außergewöhnlichen (gegenüber verbundenen oder unverbundenen Unternehmen entstandenen) Kosten der am konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen oder des Gesamtkonzerns;
- die Höhe der möglicherweise empfangenen staatlichen Hilfen mit Quantifizierung des Effekts und Bestimmung der Art der Hilfe und ihrer buchmäßigen Behandlung;
- Einzelheiten bezüglich der staatlichen Maßnahmen, die die Preise und Ergebnisse der konzerninternen Geschäftsvorfälle beeinflusst haben;
- Informationen aus Zwischenberichten wie den bei der US Securities and Exchange Commission (SEC) eingereichten Quartalsberichten oder Ertragsmeldungen;
- makroökonomische Informationen wie länderspezifische BIP-Daten oder Branchenindikatoren von Zentralbanken, staatlichen Stellen, Branchen- oder Wirtschaftsverbänden, sofern diese nützlich sind, um den Kontext des konzerninternen Geschäftsvorfalles zu verstehen;⁸
- statistische Methoden wie Regressionsanalysen oder Varianzanalysen, die dazu dienen, die Veränderung einer bestimmten Variablen im Verhältnis zu anderen Variablen unter bestimmten Bedingungen vorherzusagen (z. B. inwiefern der Unternehmensgewinn in bestimmten Branchen auf Veränderungen des BIP reagiert);
- Vergleich der intern veranschlagten/prognostizierten Daten in Bezug auf Umsatz, Kosten und Ertragslage mit den tatsächlichen Ergebnissen; und
- Analyse der Effekte auf die Ertragslage oder auf das Verhalten von fremden Dritten anhand von Beobachtungen aus früheren Rezessionsphasen oder etwaigen für das laufende Jahr vorhandenen Daten, selbst wenn sie nur partiell verfügbar sind.

3. Können prognostizierte Finanzaufgaben zur Bestimmung fremdüblicher Preise herangezogen werden?

12. Ein weiterer möglicher Ansatz zur Verrechnungspreisbestimmung besteht darin, die veranschlagten bzw. prognostizierten Finanzergebnisse mit den tatsächlich erzielten zu vergleichen, um die spezifischen Effekte von COVID-19 auf Einnahmen, Kosten und Gewinnspannen näherungsweise zu ermitteln. Die Finanzergebnisse, die die an einem konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen „ohne COVID-19“ erzielt hätten, können nützliche Informationen liefern, um insbesondere die finanziellen Effekte der Pandemie (z. B. ein geringeres Absatzvolumen oder höhere Betriebsaufwendungen) zu beurteilen und die etwaigen Auswirkungen auf die konzerninternen Preise unter Berücksichtigung der vertraglichen Bedingungen und der von den Beteiligten übernommenen Risiken sachgerecht zu bestimmen. Diese Analyse kann folgende Elemente umfassen:

- Erstellung einer detaillierten Gewinn- und Verlustanalyse, aus der die Veränderungen der Einnahmen und Ausgaben hervorgehen, mit einer Erläuterung der durch COVID-19 bedingten Abweichungen – dies kann eine Varianzanalyse umfassen, die die (vor der Pandemie) veranschlagten Ergebnisse den tatsächlichen Ergebnissen gegenüberstellt;
- Angaben zur Rentabilität unter Berücksichtigung des ohne COVID-19 erwarteten Ergebnisses und Einbeziehung aller Faktoren, die einen positiven oder negativen Effekt auf den Gewinn des am konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligten Steuerpflichtigen haben;

⁷ Kapitel II, Ziffer 2.76 und Beispiel 3 in Anhang I zu Kapitel II der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.

⁸ Kapitel III, Ziffer 3.7 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.



- Gründe und Belegdaten für die Zurechnung höherer Kosten oder einen Umsatzrückgang für das untersuchte Unternehmen im konzerninternen Geschäftsvorfall (sowie sich daraus ergebender Veränderungen der operativen Marge) unter Berücksichtigung der Funktionen, Vermögenswerte und Risiken dieses Unternehmens;
- Daten über staatliche Hilfen, die dem untersuchten am konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen gewährt wurden oder sich auf dieses Unternehmen auswirken, ihren Effekt und ihre buchmäßige Behandlung.

13. Eine derartige Prüfung kann im Rahmen eines allgemeineren Verfahrens erfolgen, bei dem der Kontext und die Faktoren evaluiert werden, die sich auf die Fremdüblichkeit der Preise auswirken können.

4. Unter welchen Umständen sind Zeitfragen von besonderer Bedeutung?

14. Die verlässlichsten Daten für eine Vergleichbarkeitsanalyse sind Informationen hinsichtlich der Bedingungen vergleichbarer Fremdgeschäftsvorfälle, die in den gleichen Zeitraum fallen wie der konzerninterne Geschäftsvorfall („zeitgleiche Fremdgeschäftsvorfälle“). Solche Daten zeigen, wie unabhängige Unternehmen sich in einem wirtschaftlichen Umfeld verhalten, das mit dem wirtschaftlichen Umfeld des konzerninternen Geschäftsvorfalles identisch ist oder ihm im Wesentlichen entspricht.⁹

15. In manchen Fällen lässt sich eine Vergleichbarkeitsanalyse anhand zeitgleicher (oder zeitnaher) Fremdgeschäftsvorfälle durchführen. Beispielsweise enthalten öffentlich zugängliche gewerbliche Datenbanken in der Regel aktuelle oder neuere Informationen zu Finanztransaktionen zwischen fremden Dritten, die verlässliche Informationen liefern könnten, auf deren Grundlage Vergleichbarkeitsanalysen unter den aktuellen wirtschaftlichen Bedingungen erfolgen können. Steuerpflichtige besitzen zudem mit größerer Wahrscheinlichkeit aktuelle Informationen zu potenziellen internen Vergleichswerten, wenn diese genutzt werden können, um den Preis für Geschäftsvorfälle mit verbundenen Unternehmen zu bestimmen.

16. In anderen Fällen kann es schwieriger sein, zeitgleiche Fremdgeschäftsvorfälle im Rahmen der Vergleichbarkeitsanalyse zu nutzen, vor allem bei der Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode (*transactional net margin method*). Bei der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode stützen sich Steuerpflichtige und Steuerverwaltungen in der Regel auf Vergangenheitsdaten aus gewerblichen Datenbanken, um die Preise zu bestimmen und zu prüfen. Daten für das Wirtschaftsjahr 2020 dürften nicht vor der Mitte des Wirtschaftsjahrs 2021 zur Verfügung stehen, da die gewerblichen Datenbanken aus Jahresabschlüssen oder Zwischenberichten entnommene öffentlich verfügbare Daten verwenden, die üblicherweise erst mehrere Monate nach Ende des Zeitraums vorgelegt werden, auf den sie sich beziehen. Das bedeutet, dass die Steuerpflichtigen in solchen Fällen eine Vergleichbarkeitsanalyse auf der Grundlage der verfügbaren Finanzdaten für das Vorjahr durchführen und je nach den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalles alle verfügbaren Daten für das laufende Jahr nutzen müssen, um ihre Verrechnungspreise zu begründen.

17. Allerdings setzt nicht jede Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode grundsätzlich zeitnahe Daten für das Wirtschaftsjahr 2020 voraus. Beispielsweise kann es eine langfristige Vereinbarung für die Wirtschaftsjahre 2019 bis 2022 geben, die einen fremdüblichen Preis auf der Grundlage von Vergleichsdaten aus der Zeit der Aushandlung der Vereinbarung beinhaltet und das untersuchte Unternehmen von Risiken abschirmt, die es nicht übernommen hat, wie z. B. solchen, die während der Pandemie eintreten. Vgl. auch Ziffer 10.

⁹ Kapitel II, Abschnitt B der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.



5. Mit welchen praktischen Ansätzen kann Informationsdefiziten möglicherweise begegnet werden?

18. Die durch die Pandemie ausgelöste wirtschaftliche Situation dauert an und entwickelt sich mit der Zeit weiter; somit können die Steuerpflichtigen bei der Bestimmung fremdüblicher Bedingungen insofern vor Schwierigkeiten stehen, als Informationen über im Zeitpunkt des konzerninternen Geschäftsvorfalles getätigte Fremdgeschäftsvorfälle erst mit zeitlicher Verzögerung verfügbar sind.

19. Daten zu vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen oder unabhängigen Unternehmen aus anderen Zeiträumen, beispielsweise Durchschnittsgewinne der Vorjahre, stellen möglicherweise keine hinreichend verlässlichen Vergleichsgrößen für den gegenwärtigen Zeitraum dar, wenn der besondere Effekt der Pandemie auf die zu prüfenden konzerninternen Geschäftsvorfälle nicht berücksichtigt wird.

20. Die nachfolgende Erörterung liefert mehrere pragmatische Ansätze zur Lösung dieses Problems. Die Steuerverwaltungen könnten diese Ansätze in Erwägung ziehen, um Streitigkeiten auf ein Mindestmaß zu begrenzen, wenn die Steuerpflichtigen sich angesichts der mit der COVID-19-Pandemie zusammenhängenden Informationsdefizite im guten Glauben bemühen, fremdübliche Vergütungen zu bestimmen. Diese Ansätze sind jedoch nicht geeignet in Fällen, in denen die Steuerpflichtigen versuchen, die pandemiebedingte Lage zu nutzen, um ihre Preisstrategien auf eine Art und Weise zu manipulieren, die nicht mit dem Fremdvergleichsgrundsatz im Einklang steht.

5.1. Schätzungen angemessener Fremdvergleichspreise auf der Grundlage vernünftiger, durch zeitnahe Daten ergänzter kaufmännischer Überlegungen zulassen

21. Die COVID-19-Pandemie könnte die Schwierigkeiten vergrößern, die sich daraus ergeben, dass zeitnahe Daten zu vergleichbaren Unternehmen oder Geschäftsvorfällen erst mit einiger Verzögerung vorliegen. Steuerpflichtige und Steuerverwaltungen sollten sich bewusst sein, dass die verlässliche Schätzung eines fremdüblichen Ergebnisses Flexibilität und gutes Urteilsvermögen voraussetzt.¹⁰ Schwierige Verrechnungspreisfragen, die sich infolge der Pandemie stellen, könnten zu zahlreichen Streitigkeiten führen, die im Rahmen von Verständigungsverfahren gelöst werden müssten, was zu einer erheblichen Belastung für die Steuerverwaltungen werden könnte. Daher wird den Steuerverwaltungen geraten, diese Schwierigkeiten zu berücksichtigen, wenn sie Risikobewertungen vornehmen, Verrechnungspreisannahmen in Prüfungen evaluieren und die von den Steuerpflichtigen vorgelegten Belegdaten und Aufzeichnungen prüfen, die zeigen sollen, dass sie sich nach bestem Wissen und Gewissen um die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes bemüht haben. Die Steuerpflichtigen sollten bei der Bewertung der voraussichtlichen Auswirkungen der COVID-19-Pandemie und der Vornahme entsprechender Anpassungen ihrer Verrechnungspreise mit der gebotenen und zumutbaren Sorgfalt vorgehen. Multinationale Konzerne sollten die besten gegenwärtig verfügbaren Marktdaten dokumentieren; dies können interne Vergleichswerte, externe Vergleichswerte oder andere einschlägige Daten zu den wirtschaftlichen Auswirkungen der COVID-19-Pandemie sein (vgl. Ziffer 11), einschließlich ihrer Auswirkungen auf die Höhe der Waren- und Dienstleistungsnachfrage sowie auf Produktion und Lieferketten in bestimmten Wirtschaftszweigen.

5.2. Wo möglich einen „Arm's length outcome-testing“-Ansatz gestatten

22. In den OECD-Verrechnungspreisleitlinien sind zwei Ansätze beschrieben, um die für die Verrechnungspreisanalyse erforderlichen Daten zu bestimmen und zu erheben. Bei dem ersten handelt es sich um einen „Price-setting“-Ansatz, d. h. um einen Ex-ante-Ansatz auf der Basis von Vergangenheitsdaten, die aktualisiert werden, um den etwaigen Veränderungen der wirtschaftlichen Bedingungen seit dem Tag

¹⁰ Kapitel I, Ziffer 1.13 und Kapitel II, Ziffer 2.74 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.



des Vertragsabschlusses Rechnung zu tragen. Der zweite ist ein „Outcome-testing“-Ansatz, bei dem nach Ablauf des betreffenden Wirtschaftsjahrs verfügbar werdende Daten verwendet werden, um die fremdüblichen Bedingungen zu bestimmen und die Ergebnisse in der Steuererklärung auszuweisen. Den OECD-Verrechnungspreisleitlinien zufolge sind in den OECD-Mitgliedstaaten beide Ansätze sowie Kombinationen beider Ansätze anzutreffen.¹¹

23. Wo dies möglich ist, könnten Steuerbehörden, die ansonsten den „Price-setting“-Ansatz verwenden, den Steuerpflichtigen während der Zeit der Pandemie vorübergehend gestatten, für von der Pandemie betroffene konzerninterne Geschäftsvorfälle in ihren Steuererklärungen Informationen zu berücksichtigen, die erst nach Ablauf des betreffenden Wirtschaftsjahrs verfügbar werden (sofern dies rechtlich zulässig und in der Verrechnungspreisdokumentation angemessen beschrieben ist). Die Steuerverwaltungen könnten sich flexibel zeigen und Nachträge zu den für das Wirtschaftsjahr 2020 eingereichten Steuererklärungen gestatten, damit die Verrechnungspreise anhand verfügbarer Daten fremdvergleichskonform bestimmt werden können. In Anbetracht des Doppelbesteuerungspotenzials, das aus unilateralen Korrekturen resultieren kann, sollten die Steuerverwaltungen außerdem folgende Möglichkeiten erwägen:

- Vor Einreichen der Steuererklärung vorzunehmende „kompensierende Anpassungen“ flexibel gestatten; dies würde eine bessere Bewertung verfügbarer zeitnaher Informationen durch die Steuerpflichtigen und die Steuerverwaltungen ermöglichen, sodass verlässliche Fremdvergleichepreise bestimmt werden können¹²; oder
- Zugang zum Verständigungsverfahren oder zu einem anderen anwendbaren Verfahren gewährleisten, bei dem die Frage zwischen den zuständigen Steuerverwaltungen geklärt und frühe Gewissheit erlangt werden könnte, um Doppelbesteuerung zu vermeiden; durch das Verständigungsverfahren oder durch alternative Verfahren können die Steuerverwaltungen Schwierigkeiten in einem Kontext ansprechen, in dem sie sich nicht als Streitparteien gegenüberstehen, und dabei vielfach eine einvernehmliche Lösung erzielen, die im Interesse aller Beteiligten liegt.

5.3. Anwendung von mehr als einer Verrechnungspreismethode

24. Unter den besonderen Umständen der COVID-19-Pandemie könnte die Anwendung von mehr als einer Verrechnungspreismethode sinnvoll sein, um die Fremdüblichkeit der Vergütung für einen Geschäftsvorfall zu bestätigen. In diesem Kontext gilt es darauf hinzuweisen, dass der Fremdvergleichsgrundsatz nicht die Anwendung von mehr als einer Methode voraussetzt und dass bei der Anwendung von mehr als einer Methode die Hinweise unter Ziffer 2.2 und 2.12 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien zu beachten sind.

6. Können Daten aus anderen Krisen zur Preisbestimmung herangezogen werden?

25. Eine lediglich auf Finanzdaten aus der globalen Finanzkrise der Jahre 2008/2009 beruhende Vergleichbarkeitsanalyse würde in Anbetracht des beispiellosen Charakters der COVID-19-Pandemie und ihrer Auswirkungen auf die Wirtschaftslage sowie der je nach Wirtschaftszweig unterschiedlichen Effekte der Krise von 2008/2009 erhebliche Bedenken aufwerfen (trotz der auf der Hand liegenden oberflächlichen Ähnlichkeiten zwischen jener Krise und der gegenwärtigen Pandemie). In jedem Fall sollte eine Vergleichbarkeitsanalyse in Bezug auf die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalles durchgeführt werden, die die tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten berücksichtigt.

¹¹ Kapitel III, Ziffer 3.71 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.

¹² Kapitel IV, Ziffer 4.38 und 4.39 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.



7. Wie könnte die zur Evaluierung des fremdüblichen Preises verwendete Datenperiode im Rahmen einer Vergleichbarkeitsanalyse festgelegt werden?

26. Die in Kapitel III, Abschnitt B.5 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien dargelegten Grundsätze hinsichtlich der Verwendung von Daten und Durchschnittswerten aus mehreren Jahren behalten ihre Gültigkeit. Unter normalen Umständen kann die Verwendung von Daten und Durchschnittswerten aus mehreren Jahren für Vergleichbarkeitsanalysen gewisse Vorteile haben. Beispielsweise kann sie es gestatten, den Effekt von Unterschieden bei der buchmäßigen Behandlung abzuschwächen, die Auswirkungen auf die Rentabilität des untersuchten Unternehmens auf der Grundlage seiner Geschäfts- und Produktlebenszyklen sachgerecht zu messen und entsprechende Evaluierungen für die Vergleichsunternehmen durchzuführen, sodass sich die Verlässlichkeit des Vergleichs erhöht.¹³

27. Als pragmatisches Mittel, um Unterschieden zwischen der Wirtschaftslage in der Zeit vor bzw. nach der Pandemie einerseits und der Pandemiezeit andererseits, während der die Wirtschaftslage wesentlich durch die Pandemie beeinflusst wurde, Rechnung zu tragen, kann es sachdienlich sein, für die Dauer der Pandemie bzw. für den Zeitraum, in dem bestimmte Auswirkungen der Pandemie am stärksten zum Tragen kamen, andere Untersuchungszeiträume (und Betrachtungszeiträume für die Preisbestimmung) zugrunde zu legen. Dies kann zweckmäßig sein, sofern die Daten unabhängiger Vergleichsunternehmen während eines entsprechenden Zeitraums übereinstimmend erfasst werden können. Es sollte sichergestellt werden, dass die Finanzdaten aus von der Pandemie betroffenen Jahren die Ergebnisse der Zeit vor bzw. nach der Pandemie nicht unangemessen verzerren. Außerdem können staatliche Eingriffe in einen Markt erhebliche Auswirkungen auf die Geschäftstätigkeit haben. Beispielsweise kann es in bestimmten Situationen der Fall sein, dass Tätigkeiten, die ohne die Pandemie normalerweise erfolgt wären, während des Geltungszeitraums der staatlichen Maßnahmen nicht auf dieselbe Weise (oder überhaupt nicht) stattfinden. In manchen Fällen kann es auch sein, dass die staatlichen Maßnahmen die weitere Durchführung von Tätigkeiten ermöglichen, die sonst durch die Pandemie eingeschränkt oder gestoppt worden wären. Mit der sachgerechten Abgrenzung des Geschäftsvorfalles wird ermittelt, welche Auswirkungen solche Maßnahmen gegebenenfalls auf den Preis oder die Form von konzerninternen Geschäftsvorfällen im Rahmen derartiger Tätigkeiten haben.

28. Dieser Gesichtspunkt ist auch für die Durchführung der Vergleichbarkeitsanalyse von Bedeutung. Beispielsweise sei angenommen, dass ein Steuerpflichtiger wegen staatlicher Maßnahmen gezwungen ist, seine Vertriebsseinrichtungen drei Monate lang zu schließen. Bei der Durchführung der Vergleichsanalyse sollte sorgfältig geprüft werden, ob sich die Vergleichsunternehmen ähnlichen Einschränkungen bzw. Bedingungen gegenübersehen. Andernfalls ist der Zeitraum, für den der Vergleich durchgeführt wird, möglicherweise anzupassen (indem beispielsweise die Wirtschaftsdaten für die drei Monate, in denen der Steuerpflichtige seiner Geschäftstätigkeit nicht nachgehen konnte, ausgeklammert werden). Steuerpflichtige und Steuerverwaltungen sollten in Situationen, in denen die potenziellen Unterschiede möglicherweise keine wesentlichen Auswirkungen auf die Vergleichbarkeit haben, je nach Einzelfall bestimmen, inwiefern derartige Anpassungen erforderlich sind. Diesbezüglich sind die Hinweise unter Ziffer 3.50 bis 3.52 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien maßgeblich.

29. Ebenso wie bei anderen Analysen gemäß den OECD-Verrechnungspreisleitlinien können dabei zahlreiche Erwägungen einfließen, beispielsweise in Bezug auf die Verfügbarkeit und Auswahl der möglichen Verrechnungspreismethoden und Vergleichswerte sowie die Wechselbeziehung zwischen diesen und den Parametern der Untersuchungszeiträume (für eine geschäftsvorfallbezogene Methode kann z. B. ein anderer Zeitrahmen zweckmäßig sein als für eine gewinnbezogene Methode). Genauso wie es in manchen Situationen möglich sein kann, durch getrennte bzw. genauer abgegrenzte Untersuchungszeiträume

¹³ Kapitel III, Ziffer 3.77 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.



(oder Preissetzungsperioden) eine größere Verlässlichkeit zu erzielen (vgl. Ziffer 27), kann die Verlässlichkeit in anderen Situationen durch die Verwendung kombinierter Zeiträume verbessert werden (die von der Pandemie betroffene ebenso wie nichtbetroffene Jahre umfassen).¹⁴ Bei einem solchen Ansatz würden die – möglicherweise außergewöhnlichen – Finanzergebnisse des Wirtschaftsjahrs 2020 mit den normaleren Ergebnissen der Vorjahre zusammengefasst, um die Fremdüblichkeit der im Wirtschaftsjahr 2020 angewandten Verrechnungspreispolitik zu prüfen.

8. Sind Preisanpassungsmechanismen angemessen?

30. Eine mögliche Lösung für die durch die COVID-19-Pandemie verursachte Unsicherheit besteht darin, Preisanpassungsmechanismen bei konzerninternen Geschäftsvorfällen zuzulassen. Dies könnte Flexibilität bieten und dennoch zu einem fremdvergleichskonformen Ergebnis führen. Insbesondere gestattet ein solcher Ansatz – sofern nach innerstaatlichem Recht zulässig – die Anpassung der für das Wirtschaftsjahr 2020 maßgeblichen Preise durch Anpassung der Fakturierung oder der in einem späteren Zeitraum (wahrscheinlich im Wirtschaftsjahr 2021) veranlassten konzerninternen Zahlungen, wenn präzisere Daten zur Ermittlung der fremdüblichen Vergütung verfügbar werden. In Staaten, die den „Outcome-testing“-Ansatz anwenden (vgl. Frage 5.2 weiter oben), kommen häufig Preisanpassungsmechanismen zum Einsatz, um aktualisierten Daten Rechnung zu tragen, die für die Bestimmung des fremdüblichen Preises relevant sind. Ein Staat, der vorübergehend den „Outcome-testing“-Ansatz gestattet (vgl. Frage 5.2 weiter oben), könnte daher zu diesem Zweck auch die Nutzung von Preisanpassungsmechanismen vorübergehend zulassen; in diesem Fall müsste der Steuerpflichtige in seiner Verrechnungsdokumentation darlegen, wie er den Preisanpassungsmechanismus anwendet. Derartige Preisanpassungsmechanismen würden (sofern sie unter den konkreten Gegebenheiten und Umständen mit dem Fremdvergleichsgrundsatz in Einklang stehen) das Problem des Mangels an zeitnahen Vergleichsdaten oder anderen direkten Anhaltspunkten für fremdübliches Verhalten im Kontext der Pandemie lösen. Dies würde den Steuerpflichtigen und Steuerverwaltungen Flexibilität gewähren und zugleich sicherstellen, dass der Fremdvergleichsgrundsatz letztlich eingehalten wird; angesichts des Umfangs der möglichen Anpassungen ist allerdings Sorgfalt im Hinblick auf ihre sachgerechte Qualifizierung, auf etwaige Effekte der Zahlungen auf die Vergleichbarkeitsanalyse für das Wirtschaftsjahr 2021 sowie ihre möglichen Auswirkungen auf Mehrwertsteuer- und Zollpflichten (die nicht Gegenstand dieses Kapitels bzw. dieser Leitlinien sind) geboten.

9. Welche Maßnahmen können zur Evaluierung der herangezogenen Vergleichsunternehmen oder -geschäftsvorfälle getroffen werden?

31. Die COVID-19-Pandemie hat zu wirtschaftlichen Bedingungen geführt, die sich in vielerlei Hinsicht von denen der Vorjahre unterscheiden. Daher kann es in Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger einen bestehenden Katalog von Vergleichswerten für das Wirtschaftsjahr 2020 fortschreibt, erforderlich sein, die Eignung der bestehenden Vergleichswerte zu prüfen, wobei es in manchen Fällen zweckmäßig sein könnte, den Katalog anhand aktualisierter Suchkriterien zu überarbeiten.

32. Beispielsweise sei angenommen, dass die geografische Vergleichbarkeit in Anbetracht der Art des Effekts, den COVID-19 auf einen bestimmten Markt hat, als wichtigster Vergleichbarkeitsfaktor betrachtet wird. In diesem Fall könnte es zur Beschaffung verlässlicher Daten aus einem bestimmten Markt notwendig sein, andere Vergleichbarkeitskriterien zu lockern und dann die Stichprobe zu verfeinern.

¹⁴ Kapitel III, Ziffer 3.75 und 3.79 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.



10. Können verlustbehaftete Vergleichsgrößen verwendet werden?

33. Generell gibt es keine absolute Regel zur Berücksichtigung oder zum Ausschluss von verlustbehafteten Vergleichsgrößen in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien.¹⁵ Daher sollten Vergleichsunternehmen, die den Vergleichbarkeitskriterien in einem bestimmten Fall genügen, nicht allein deshalb ausgeschlossen werden, weil sie in von der COVID-19-Pandemie betroffenen Zeiträumen Verluste verzeichnet haben.¹⁶ Bei der Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse für das Wirtschaftsjahr 2020 kann es daher angemessen sein, verlustbehaftete Vergleichsgrößen zu berücksichtigen, wenn die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalles darauf hindeutet, dass diese Vergleichsgrößen verlässlich sind (z. B. wenn die Vergleichsunternehmen ein ähnlich hohes Risiko tragen und in ähnlichem Maße durch die Pandemie beeinträchtigt wurden).

¹⁵ Kapitel III, Ziffer 3.64 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.

¹⁶ Kapitel III, Ziffer 3.65 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.



KAPITEL II. VERRECHNUNGSPREISLEITLINIEN ZU VERLUSTEN UND ZUR AUFTEILUNG VON COVID-19-SPEZIFISCHEN KOSTEN

1. Einleitung

34. Während der COVID-19-Pandemie haben viele multinationale Konzerne Verluste erlitten, weil die Nachfrage gesunken ist, weil es ihnen nicht möglich war, Produkte oder Dienstleistungen zu beziehen bzw. zu liefern, oder weil außergewöhnliche, einmalige Betriebskosten angefallen sind.¹⁷ Die Aufteilung von Verlusten zwischen verbundenen Unternehmen kann zu Streitigkeiten führen und stellt daher eine Frage dar, die es genauer zu prüfen gilt, da es im aktuellen Wirtschaftsumfeld häufiger und in größerem Umfang zu Verlusten kommen dürfte. Bei der Prüfung der Frage der Verluste und der Aufteilung der COVID-19-spezifischen Kosten verdienen drei Punkte besondere Aufmerksamkeit.

35. Erstens ist zu betonen, dass die Aufteilung der Risiken zwischen den an einer Vereinbarung beteiligten Unternehmen Auswirkungen darauf hat, wie die Gewinne oder Verluste aus dem Geschäftsvorfall über die Bestimmung des Preises für den Geschäftsvorfall nach dem Fremdvergleichsgrundsatz aufgeteilt werden.¹⁸ Daher kommt den bestehenden Leitlinien zur Analyse der Risiken in kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen bei der Entscheidung, wie Verluste zwischen verbundenen Unternehmen aufzuteilen sind, besondere Bedeutung zu.

36. Zweitens gilt es zu untersuchen, wie durch COVID-19 bedingte außergewöhnliche, einmalige Betriebskosten zwischen verbundenen Unternehmen aufgeteilt werden sollten.¹⁹ Die Aufteilung dieser Kosten sollte auf der Grundlage einer Untersuchung der Vorgehensweise unabhängiger Unternehmen unter vergleichbaren Umständen erfolgen. Da außerordentliche Kosten als betriebliche oder als nichtbetriebliche Elemente erfasst werden können, sind zudem möglicherweise Anpassungen zur Herstellung der Vergleichbarkeit nötig, um die Verlässlichkeit der Vergleichbarkeitsanalyse zu verbessern. Dabei darf nicht vergessen werden, dass sich die Behandlung von durch die Pandemie bedingten „außergewöhnlichen“, „einmaligen“ oder „außerordentlichen“ Kosten in einer Verrechnungspreisanalyse nicht nach ihrer Bezeichnung richtet, sondern nach der sachgerechten Abgrenzung des Geschäftsvorfalles, einer Analyse der von den am konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen übernommenen Risiken, einer Untersuchung der Art und Weise, wie sich derartige Kosten in den fremdüblichen Preisen unabhängiger Unternehmen niederschlagen, und letztlich danach, wie sich solche Kosten auf die in Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen berechneten Preise auswirken könnten (vgl. beispielsweise Ziffer 2.86

¹⁷ Hierzu zählen beispielsweise Ausgaben für persönliche Schutzausrüstung, für IT-Infrastruktur zur Umsetzung von Systemen für Tests und Kontaktnachverfolgung, für den Umbau von Büroräumen zur Einhaltung der Abstandsregeln oder für andere Gesundheitsschutzausrüstungen.

¹⁸ Kapitel I, Ziffer 1.58 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.

¹⁹ Je nach Dauer der Pandemie und ihrer allgemeineren Auswirkungen könnte sich die Frage stellen, was „außergewöhnliche, einmalige“ Betriebskosten sind und ab wann derartige Kosten nicht mehr als „außergewöhnlich“ oder „einmalig“ zu betrachten sind. Da sich die Auswirkungen der Pandemie je nach Wirtschaftszweig, Geschäftsmodell und Markt unterscheiden, lässt sich diese Frage wahrscheinlich nur anhand einer sorgfältigen Analyse der jeweils betrachteten Kosten beantworten.



der OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Bei der Vergleichbarkeitsanalyse sollten Rechnungslegungsgrundsätze berücksichtigt werden, da sie sachdienliche und potenziell hilfreiche Konzepte für die Bestimmung der Art der Kosten enthalten. Es ist aber zu beachten, dass selbst nach diesen Rechnungslegungskonzepten Unsicherheit darüber herrschen kann, ob bestimmte Kosten sachgerecht als außergewöhnliche oder als außerordentliche Kosten einzustufen sind.

37. Drittens hat die COVID-19-Pandemie zu einer Situation geführt, in der verbundene Unternehmen erwägen könnten, ob sie Force-Majeure-Klauseln geltend machen oder ihre konzerninternen Vereinbarungen widerrufen oder anderweitig ändern können. Dies kann sich auf die Aufteilung von Verlusten und COVID-19-spezifischen Kosten zwischen verbundenen Unternehmen auswirken und bedarf daher im derzeitigen wirtschaftlichen Umfeld ebenfalls besonderer Erwägung.

2. Können Unternehmen, die einer Geschäftsvereinbarung zufolge risikoarmen Tätigkeiten nachgehen, Verluste erleiden?

38. Bei der Durchführung von Verrechnungspreisanalysen können die Tätigkeiten, denen ein Unternehmen mit vergleichsweise geringeren Funktionen und Risiken nachgeht, als „risikoarm“ eingestuft werden.²⁰ Auch wenn der Begriff „risikoarm“ allgemein gebräuchlich ist, können sich die von „risikoarmen“ Unternehmen ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken erheblich unterscheiden, da dieser Begriff in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien nicht definiert ist; deshalb ist es nicht möglich, eine allgemeine Regel dazu aufzustellen, ob die so bezeichneten Unternehmen Verluste erleiden können oder nicht. Darüber hinaus ist anzumerken, dass weder die bloße Bezeichnung von Tätigkeiten als „risikoarm“ noch die Tatsache, dass ein Unternehmen eine feste Vergütung erhält, an sich bedeutet, dass ein Unternehmen in einem konzerninternen Geschäftsvorfall einer risikoarmen Tätigkeit nachgeht.²¹ Ferner sollte keine Annahme bezüglich der unter den jeweiligen Umständen am besten geeigneten Verrechnungspreismethode getroffen werden, ohne zunächst eine vollständige und sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalles vorzunehmen, auf deren Grundlage dann die Auswahl der Methode bei der sachgerechten Durchführung der Vergleichbarkeitsanalyse erfolgt.

39. In jedem Fall müssen bei der Entscheidung, ob ein sogenanntes „risikoarmes“ Unternehmen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz Verluste erleiden kann, die konkreten Gegebenheiten und Umstände berücksichtigt werden. Dieser Tatsache tragen die OECD-Verrechnungspreisleitlinien mit folgendem Hinweis Rechnung: „Insbesondere einfache Funktionen oder solche mit geringem Risiko dürften keine Verluste über einen längeren Zeitraum generieren“;²² damit bleibt die Möglichkeit offen, dass einfache Funktionen oder solche mit geringem Risiko kurzfristig Verluste verursachen. Vor allem sollte die Analyse der konkreten Gegebenheiten und Umstände auf der sachgerechten Abgrenzung des Geschäftsvorfalles und einer belastbaren Vergleichbarkeitsanalyse beruhen. Drückt sich beispielsweise in den Verlusten fremder Dritter ein Risikoniveau aus, das nicht mit den vom Steuerpflichtigen in seinem konzerninternen Geschäftsvorfall übernommenen Risiken vergleichbar ist, dann sollten die Werte dieser fremden Dritten aus der Liste der Vergleichsgrößen gestrichen werden (vgl. Ziffer 3.65 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien).

40. Um zu ermitteln, ob ein „risikoarmes“ Unternehmen Verluste erleiden kann oder nicht, sind insbesondere die von ihm übernommenen Risiken zu beachten. Dies erklärt sich daraus, dass die Aufteilung der Risiken zwischen den an einer Vereinbarung beteiligten Unternehmen unter fremdüblichen Bedingungen Einfluss darauf hat, wie die Gewinne oder Verluste aus dem Geschäftsvorfall zwischen ihnen aufgeteilt

²⁰ Kapitel IX, Ziffer 9.2 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.

²¹ Kapitel I, Ziffer 1.81 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.

²² Kapitel III, Ziffer 3.64 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.



werden.²³ Ein Beispiel: Ist aufgrund von COVID-19 ein beträchtlicher Nachfragerückgang zu verzeichnen, so könnte ein Vertriebsunternehmen, das als „risikoarm“ eingestuft wird (z. B. weil es Waren im Durchgangserwerb oder mittels „Dropshipping“ vertreibt, sodass sein Eigentum an Lagerbeständen und damit auch sein Risiko der Veralterung von Lagerbeständen gering ist) und das (nach sachgerechter Abgrenzung des Geschäftsvorfalles) ein gewisses Marktrisiko trägt, durch das Eintreten dieses Risikos unter fremdüblichen Bedingungen einen Verlust erleiden. Die Höhe des Verlusts, der nach dem Fremdvergleichsgrundsatz erzielt werden kann, richtet sich nach den Bedingungen und den wirtschaftlich relevanten Merkmalen des sachgerecht abgegrenzten Geschäftsvorfalles verglichen mit denjenigen vergleichbarer Fremdgeschäftsvorfälle, unter Anwendung der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode und entsprechend den Hinweisen in Kapitel II dieser Leitlinien und in Kapitel II und III der OECD-Verrechnungspreisleitlinien. In dem hier genannten Beispiel könnten – je nach den genauen Gegebenheiten und Umständen – die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode oder möglicherweise die Wiederverkaufspreismethode die am besten geeigneten Methoden zur Prüfung der Fremdüblichkeit des Gewinns sein, und vergleichbare unabhängige Vertriebsunternehmen könnten unter diesen Umständen einen Verlust erleiden, beispielsweise wenn der Nachfragerückgang dazu führt, dass der Umsatz nicht hoch genug ist, um die Festkosten vor Ort zu decken. Es ist zu beachten, dass die gewählten Vergleichsgrößen gemäß der sachgerechten Abgrenzung des Geschäftsvorfalles angemessen sein sollten, vor allem in Bezug auf die Risiken, die von den einzelnen am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen übernommen werden. Allerdings wäre es nicht richtig, wenn ein „risikoarmes“ Vertriebsunternehmen, das kein Marktrisiko oder sonstiges konkretes Risiko übernimmt, einen Teil der durch das Eintreten eines solchen Risikos bedingten Verluste tragen würde. Wenn beispielsweise ein „risikoarmes“ Vertriebsunternehmen kein Kreditrisiko übernommen hat, so sollte es auch keine Verluste tragen, die durch das Eintreten eines Kreditrisikos entstehen. Aus diesem Grund sind die Hinweise in Kapitel I der OECD-Verrechnungspreisleitlinien, insbesondere bezüglich der Analyse der Risiken in kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen,²⁴ besonders wichtig, um zu ermitteln, ob ein Unternehmen, das laut einer Geschäftsvereinbarung risikoarmen Tätigkeiten nachgeht, Verluste erleiden kann.

41. Bei der Untersuchung der Risiken, die ein an einem konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligtes Unternehmen übernommen hat, sollten die Steuerverwaltungen die kaufmännischen Gründe einer vorgeblichen Veränderung der übernommenen Risiken vor und nach dem COVID-19-Ausbruch sorgfältig prüfen (unter Berücksichtigung der sachgerechten Abgrenzung dieser vorgeblichen Veränderung). So dürften sich insbesondere Fragen stellen, wenn ein Steuerpflichtiger, der vor dem COVID-19-Ausbruch angegeben hatte, dass ein „risikoarmes“ Vertriebsunternehmen kein Marktrisiko übernommen und daher nur Anspruch auf eine geringe Vergütung habe, danach behauptet, dass ebendieses Vertriebsunternehmen ein gewisses Marktrisiko trage (beispielsweise aufgrund von Veränderungen der Risikomanagementfunktionen) und dass ihm daher Verluste zuzurechnen seien. In einem solchen Fall sollte nochmals geprüft werden, ob das „risikoarme“ Vertriebsunternehmen vor dem COVID-19-Ausbruch tatsächlich kein Marktrisiko übernommen hatte, ob es danach in Wirklichkeit kein Marktrisiko übernommen hatte und/oder ob die Übernahme des Risikos nach dem COVID-19-Ausbruch die Folge einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit war. Wurde die vorherige Risikoaufteilung im Rahmen einer sachgerechten Abgrenzung anerkannt, muss eine Neuaufteilung des Risikos durch eine Analyse aller Gegebenheiten und Umstände gestützt werden, damit sie in einer aktualisierten sachgerechten Abgrenzung anerkannt werden kann, wobei einschlägige Nachweise beschafft und dokumentiert werden müssen, um dies zu begründen. Hierfür könnten die Hinweise in Kapitel IX der OECD-Verrechnungspreisleitlinien sachdienlich sein. Generell sollte geprüft werden, ob ein Steuerpflichtiger vor und nach der Pandemie unterschiedliche Verrechnungspreisannahmen anstellt und ob beide gegebenenfalls mit der sachgerechten Abgrenzung des Geschäftsvorfalles im Einklang stehen.

²³ Kapitel I, Ziffer 1.58 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.

²⁴ Kapitel I, Ziffer 1.56-1.106 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.



3. Unter welchen Umständen können Vereinbarungen geändert werden, um den Folgen von COVID-19 Rechnung zu tragen?

42. Als Reaktion auf die COVID-19-Pandemie könnten unabhängige Unternehmen versuchen, bestimmte Bedingungen ihrer bestehenden Vereinbarungen neu zu verhandeln.²⁵ Auch verbundene Unternehmen könnten in Betracht ziehen, ihre konzerninternen Vereinbarungen und/oder ihr Geschäftsgebaren zu ändern. Die Steuerverwaltungen sollten die Vereinbarungen und/oder das Verhalten verbundener Unternehmen daher auf der Grundlage von Kapitel I, Abschnitt D der OECD-Verrechnungspreisleitlinien sowie von Beobachtungen des entsprechenden Verhaltens unabhängiger Unternehmen unter Beachtung dieser Leitlinien prüfen, um festzustellen, ob solche neu verhandelten Bedingungen nach den OECD-Verrechnungspreisleitlinien anerkannt werden sollten. Die sachgerechte Abgrenzung des konzerninternen Geschäftsvorfalles ist maßgeblich dafür, ob die Änderung der konzerninternen Vereinbarungen mit dem Verhalten unabhängiger Unternehmen im Einklang steht, die ihrer Geschäftstätigkeit unter vergleichbaren Bedingungen nachgehen.

43. Im gegenwärtigen Wirtschaftsumfeld ist es möglich, dass unabhängige Unternehmen nicht strikt auf die Einhaltung der Vertragspflichten ihrer Geschäftspartner bestehen, vor allem, wenn es im Interesse beider Unternehmen ist, den Vertrag neu zu verhandeln oder bestimmte Aspekte ihres Geschäftsgebarens zu ändern. So können sich unabhängige Unternehmen beispielsweise entscheiden, einen Vertrag neu zu verhandeln, um das finanzielle Überleben ihrer Geschäftspartner zu sichern, weil die Durchsetzung der vertraglichen Pflichten mit Kosten oder Störungen der Geschäftstätigkeit verbunden wäre oder für die Zukunft eine stärkere Zusammenarbeit mit dem Geschäftspartner erwartet wird. Die Möglichkeit eines solchen Verhaltens sollte berücksichtigt werden, um zu ermitteln, ob eine Änderung der konzerninternen Vereinbarungen zwischen verbundenen Unternehmen in Reaktion auf COVID-19 als fremdvergleichskonform zu betrachten wäre.

44. Als Beispiel sei angenommen, dass das Vertriebsunternehmen X im Rahmen eines konzerninternen Geschäftsvorfalles bei dem verbundenen Unternehmen Y Produkte einkauft und diese an konzernfremde Kunden weiterverkauft. Ferner sei angenommen, dass ein wichtiger Kunde von Vertriebsunternehmen X die erworbenen Produkte nicht innerhalb des üblichen Zahlungsziels von 30 Tagen bezahlt und dass dies für das Vertriebsunternehmen X, das gemäß der sachgerechten Abgrenzung des Geschäftsvorfalles das Kreditrisiko trägt, zu Cashflow-Problemen führt. Unter diesen Umständen könnte das Vertriebsunternehmen X versuchen, seine Zahlungsbedingungen mit Unternehmen Y für einen befristeten Zeitraum neu auszuhandeln. Die Entscheidung, ob die Neuverhandlung der Zahlungsbedingungen dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, sollte auf der Grundlage dessen getroffen werden, was unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen tun würden; gab es unter unabhängigen Unternehmen Situationen, in denen Vertragsbedingungen nicht durchgesetzt wurden bzw. geändert wurden, könnten Steuerpflichtige hierauf verweisen, um Änderungen der Bedingungen von konzerninternen Vereinbarungen zu rechtfertigen, sofern die Situationen vergleichbar sind.

45. Um zu entscheiden, ob die Neuverhandlung einer Geschäftsvereinbarung (einschließlich der künftig im Rahmen der Vereinbarung berechneten Preise und der etwaigen Vergütung für die Neuverhandlung selbst) im besten Interesse der am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen ist, bedarf es einer sorgfältigen Prüfung der diesen Unternehmen realistischere zur Verfügung stehenden Optionen²⁶

²⁵ Kapitel IX, Teil 1, Abschnitt F der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.

²⁶ Bei einem Geschäftsvorfall unter Fremden könnte eines der beteiligten Unternehmen versuchen, eine Neuverhandlung durch die Androhung einer Verletzung der Bedingungen der bestehenden Vereinbarung zu erzwingen, wenn es glaubt, dass es sich für das andere Unternehmen nicht lohnt, die Vereinbarung gerichtlich durchzusetzen; im Kontext eines konzerninternen Geschäftsvorfalles würde dies jedoch möglicherweise keine realistische Option darstellen.



sowie der langfristigen Auswirkungen auf ihr Gewinnpotenzial.²⁷ Beispielsweise kann ein Unternehmen bereit sein, die Bedingungen eines Geschäftsvorfalles zu ändern, wenn die Alternative darin bestünde, einen wichtigen Kunden oder Zulieferer zu verlieren, und das Unternehmen zu dem Schluss gelangt, dass diese Umgestaltung seinen Gewinn langfristig vergrößern wird. Des Weiteren sollte geprüft werden, ob die wirtschaftlichen Folgen der Neuverhandlung eine Entschädigung des geschädigten Unternehmens erforderlich machen (wie in Ziffer 9.75 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien definiert).²⁸

46. Die vorstehende Analyse skizziert die Faktoren, die bei der Entscheidung zu prüfen sind, ob verbundene Unternehmen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz eine Änderung ihrer konzerninternen Vereinbarungen und/oder ihres Geschäftsgebarens infolge der COVID-19-Pandemie in Betracht ziehen können. Es gilt jedoch zu betonen, dass bei Fehlen klarer Belege dafür, dass unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen ihre bestehenden Vereinbarungen oder kaufmännischen Beziehungen geändert hätten, eine Änderung der bestehenden konzerninternen Vereinbarungen und/oder der kaufmännischen Beziehungen der verbundenen Unternehmen nicht mit dem Fremdvergleichsgrundsatz im Einklang steht. Daher ist bei solchen Änderungen Vorsicht geboten, und es sollte umfassend belegt werden, weshalb die betreffende Änderung fremdüblich ist.

4. Wie sollten betriebliche oder außergewöhnliche Kosten aufgrund von COVID-19 zwischen verbundenen Unternehmen aufgeteilt werden?

47. Durch die COVID-19-Pandemie entstanden bei vielen Unternehmen außergewöhnliche, einmalige Betriebskosten aufgrund von Veränderungen der Betriebsabläufe. Hierzu zählen Ausgaben für persönliche Schutzausrüstung, für die Umgestaltung von Büroräumen, um die Einhaltung der Abstandsregeln zu ermöglichen, sowie Aufwendungen für IKT-Infrastruktur im Zusammenhang mit Test- und Nachverfolgungspflichten sowie Arbeit im Homeoffice. Um zu entscheiden, wie diese Kosten zwischen verbundenen Unternehmen aufgeteilt werden sollten, gilt es zu prüfen, wie sie zwischen unabhängigen Unternehmen aufgeteilt würden, die ihrer Geschäftstätigkeit unter vergleichbaren Bedingungen nachgehen.

48. Die Aufteilung der betrieblichen oder außergewöhnlichen Kosten richtet sich nach der Risikoübernahme und nach der Behandlung derartiger Kosten durch unabhängige Unternehmen. Um zu bestimmen, welches verbundene Unternehmen die außergewöhnlichen Kosten tragen sollte, muss daher zunächst der konzerninterne Geschäftsvorfall sachgerecht abgegrenzt werden; aus dieser sachgerechten Abgrenzung dürfte dann hervorgehen, wer für die Durchführung der Tätigkeiten zuständig ist, mit denen die betreffenden Kosten zusammenhängen, und wer die an diese Tätigkeiten geknüpften Risiken übernommen hat. Wenn sich beispielsweise bestimmte Kosten unmittelbar auf ein bestimmtes Risiko beziehen, dann trägt das Unternehmen, das dieses Risiko übernommen hat, in der Regel auch die damit zusammenhängenden Kosten. Ferner kann es sein, dass das Unternehmen, bei dem derartige außergewöhnliche Kosten zunächst anfallen, nicht das Unternehmen ist, das nach dem Fremdvergleichsgrundsatz die damit verbundenen Risiken übernommen hat; folglich müssen diese Kosten u. U. an die Unternehmen weitergereicht werden, die diese Risiken übernommen haben. Daher sollte eine gründliche Analyse erfolgen, bevor Schlüsse darüber gezogen werden, ob die betrieblichen oder außergewöhnlichen Kosten ganz oder teilweise zwischen verbundenen Unternehmen aufgeteilt werden sollten.

49. Ferner ist anzumerken, dass bestimmte Betriebskosten in Situationen, in denen sie durch langfristige oder dauerhafte Veränderungen der Geschäftstätigkeit bedingt sind, möglicherweise nicht als außergewöhnliche oder einmalige Kosten zu betrachten sind. So können z. B. bestimmte Kosten im Zusammenhang mit Homeoffice-Regelungen dauerhaft anfallen, wenn das Arbeiten von zu Hause nach

²⁷ Kapitel IX, Ziffer 9.78-9.97 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.

²⁸ Kapitel IX, Ziffer 9.78-9.97 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.



der Pandemie üblicher wird. Wenn die Aufwendungen also weder als außergewöhnlich noch als einmalig betrachtet werden und sich aus üblicher gewordenen Formen der Geschäftsausübung ergeben, sollten sie bei der sachgerechten Abgrenzung des Geschäftsvorfalles, mit dem diese Kosten zusammenhängen, sowie bei der Vergleichbarkeitsanalyse entsprechend behandelt werden. Darüber hinaus hat die COVID-19-Pandemie für manche Unternehmen auch zu einer Verringerung bzw. zum Wegfall bestimmter Kosten geführt, die vor der Pandemie im Allgemeinen anfielen. Zu diesen Kosten, die sich je nach den Gegebenheiten und Umständen unterscheiden, können z. B. Mietausgaben, Aufwendungen für den täglichen Betrieb physischer Büroräume und Reiseausgaben gehören. Aufwendungen, die mit der Substitution von zur Ausübung der Geschäftstätigkeit erforderlichen Arbeitsmitteln zusammenhängen, dürften je nach den Gegebenheiten und Umständen als Betriebskosten zu behandeln sein. Wenn Kosten für die Arbeit im Homeoffice oder sonstige Kosten für die Ermöglichung von Telearbeit zentral von einem Unternehmen des multinationalen Konzerns getragen werden, kann es angemessen sein, diese Kosten denjenigen Unternehmen in Rechnung zu stellen, die jeweils von den Produkten oder Dienstleistungen profitieren, auf die sich die Aufwendungen beziehen.

50. Unter fremdüblichen Bedingungen können außergewöhnliche Kosten (ganz oder teilweise) an Kunden oder Zulieferer weitergegeben werden oder auch nicht, je nachdem, wem es obliegt, diese Kosten zu tragen (was auch gilt, wenn dies nicht ausdrücklich festgelegt wurde), und was die sachgerechte Abgrenzung des konzerninternen Geschäftsvorfalles (einschließlich der Risikoübernahme) sowie die Vergleichbarkeitsanalyse ergibt. Welches Unternehmen diese Kosten letztlich trägt, kann beispielsweise durch den Wettbewerb in der jeweiligen Branche und die Preiselastizität der Nachfrage beeinflusst werden. So ist beispielsweise ein Hersteller undifferenzierter Produkte auf einem stark umkämpften Markt möglicherweise nicht in der Lage, außergewöhnliche Belastungen an seine Kunden weiterzugeben, ohne einen Rückgang der Nachfrage nach seinen Produkten hinnehmen zu müssen (sofern seine Wettbewerber ähnliche Kosten nicht ebenfalls weiterreichen). Ein entsprechender Hersteller, der differenzierte Produkte in einer Branche fertigt, in der verhältnismäßig geringer Wettbewerb herrscht, könnte aber durchaus in der Lage sein, diese Kosten zumindest teilweise an seine Kunden weiterzureichen, ohne einen Nachfrage-rückgang zu erleiden.

5. Wie sollten durch COVID-19 verursachte außergewöhnliche Kosten in der Vergleichbarkeitsanalyse berücksichtigt werden?

51. Bei der Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse kann es notwendig sein, im Einzelnen zu prüfen, wie durch COVID-19 bedingte außergewöhnliche Kosten berücksichtigt werden sollten.

52. Erstens sollten außergewöhnliche Kosten generell aus dem Nettogewinnindikator ausgeklammert werden, sofern sie sich nicht auf den sachgerecht abgegrenzten konzerninternen Geschäftsvorfall beziehen.²⁹ Der Ausschluss außergewöhnlicher Kosten muss übereinstimmend sowohl auf der Ebene des geprüften Unternehmens als auch der Vergleichsgrößen erfolgen, um ein verlässliches Ergebnis zu gewährleisten, wobei anzumerken ist, dass hierzu möglicherweise nur begrenzte Informationen vorliegen.³⁰ Es sollte sichergestellt werden, dass derartige Kosten sachgerecht erfasst und soweit möglich einheitlich verbucht werden.

53. Zweitens ist es bei der Festlegung der Kostenbasis wichtig zu prüfen, ob Letztere die außergewöhnlichen Kosten einschließen sollte, die als mit dem konzerninternen Geschäftsvorfall verbunden betrachtet werden (siehe weiter oben), und ob diese Kosten, sofern sie in der Kostenbasis berücksichtigt werden, als Durchlaufkosten behandelt werden sollten, denen kein Gewinnelement zuzurechnen ist

²⁹ Kapitel II, Ziffer 2.86 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.

³⁰ Kapitel II, Ziffer 2.74 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.



(vgl. Ziffer 2.99 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Durch die Einbeziehung der außergewöhnlichen Kosten in die Kostenbasis werden diese Kosten der anderen Vertragspartei übertragen, wohingegen ihre Ausklammerung den Effekt hat, dass sie dem geprüften Unternehmen zugerechnet werden. Daher ist es bei der Ermittlung des am besten geeigneten Ansatzes wichtig zu prüfen, welches der am konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen diese zusätzlichen Kosten unter fremdüblichen Bedingungen tragen würde, was auf der Grundlage der sachgerechten Abgrenzung des Geschäftsvorfalles geschehen sollte.³¹

54. Drittens könnten Anpassungen zugunsten einer einheitlichen buchmäßigen Erfassung erforderlich sein, um die Vergleichbarkeit zu verbessern. Derartige Anpassungen sollen den Effekt unterschiedlicher Rechnungslegungsmethoden für konzerninterne und Fremdgeschäftsvorfälle ausschalten und sollten in Betracht gezogen werden, wenn – und zwar nur wenn – davon auszugehen ist, dass sie die Verlässlichkeit der Ergebnisse der Vergleichbarkeitsanalyse erhöhen.³² In manchen Fällen können Vergleichbarkeitsanpassungen notwendig sein, wenn durch COVID-19 verursachte außergewöhnliche Kosten von verschiedenen Steuerpflichtigen in verschiedenen Geschäftsvorfällen als betriebliche oder als nichtbetriebliche Posten verbucht werden können. In anderen Fällen können Unterschiede im Hinblick darauf bestehen, ob die COVID-19-bezogenen Kosten im Bruttogewinn berücksichtigt werden oder nicht. Wenn z. B. der Erwerb von persönlicher Schutzausrüstung vom untersuchten Unternehmen als Betriebsaufwand und von einem Vergleichsunternehmen als Wareneinsatz erfasst wird, könnte dies beträchtliche Auswirkungen auf die Berechnung eines Gewinnindikators auf Basis des Bruttogewinns haben und eine Vergleichbarkeitsanpassung erforderlich machen.

6. Wie können sich Force-Majeure-Klauseln auf die Aufteilung von durch die COVID-19-Pandemie entstandenen Verlusten auswirken?

55. Force-Majeure-Klauseln können geltend gemacht werden, um die Vertragspflichten eines Unternehmens in bestimmten Situationen auszusetzen, aufzuschieben oder aufzuheben, ohne dass ein Schadensersatzanspruch entsteht.³³ Dies kann zu Verlusten führen, weil die Unternehmen dadurch Kunden, Zulieferer oder normalerweise gewinnträchtige Aufträge verlieren können, und auch in Betriebsschließungen und damit zusammenhängenden Umstrukturierungskosten resultieren.

56. Im Kontext der COVID-19-Pandemie könnten Unternehmen versuchen geltend zu machen, dass extreme Umstände die Nichterfüllung eines Vertrags rechtfertigen; dies kann durch Berufung auf eine Force-Majeure-Klausel geschehen, in der Umstände definiert sind, die außerhalb der Kontrolle der am Geschäftsvorfall Beteiligten liegen und die Vertragserfüllung behindern oder unmöglich machen. Zu den

³¹ Kapitel II, Ziffer 2.51 und 2.98 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.

³² Kapitel III, Ziffer 3.48 und 3.50 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.

³³ Diese Leitlinien sollen keine Legaldefinition von Konzepten wie „Force Majeure/höhere Gewalt“ liefern oder dazu Stellung nehmen, wann diese geltend gemacht werden können; sie befassen sich vielmehr mit den Verrechnungspreisfolgen des Vorliegens eines Force-Majeure-Konzepts und seiner Geltendmachung. Die „Force Majeure“ ist ein Konzept des Civil Law. Dieses Konzept gilt zwar nicht automatisch in allen Civil-Law-Staaten, in einigen europäischen Civil-Law-Staaten wird der Grundsatz der höheren Gewalt aber zumindest implizit im Zivilrecht anerkannt (d. h. es ist u. U. nicht erforderlich, höhere Gewalt in den Vertrag aufzunehmen, da die gesetzlichen Force-Majeure-Bestimmungen automatisch für alle Verträge gelten, die in den betreffenden Staaten geschlossen werden). In Common-Law-Staaten gelten in Verträgen keine impliziten Force-Majeure-Bestimmungen, sodass die Vertragsparteien ausdrücklich eine entsprechende Klausel aufnehmen und darlegen müssen, unter welchen besonderen Umständen die Beteiligten ihre Vertragspflichten aussetzen oder beenden können. Sind solche Klauseln in einem Vertrag nicht enthalten, können sich die Vertragspartner in Common-Law-Staaten möglicherweise auf bestimmte Grundsätze des Common Law berufen und versuchen, auf diese Weise eine Entbindung von ihren vertraglichen Pflichten herbeizuführen.



Force-Majeure-Ereignissen, die im Kontext von COVID-19 eintreten könnten, zählt z. B. die Untersagung der Geschäftstätigkeit durch eine staatliche Stelle, etwa wenn eine Schließung von Fertigungs- oder Vertriebsanlagen angeordnet wird.

57. Will ein an einem konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligtes Unternehmen höhere Gewalt geltend machen, sollten die Vereinbarung und die zugrundeliegenden Rechtsvorschriften, in deren Rahmen höhere Gewalt geltend gemacht werden kann, den Ausgangspunkt für die Verrechnungspreisanalyse bilden. Es kann nicht automatisch davon ausgegangen werden, dass die COVID-19-Pandemie in Fällen, in denen der maßgebliche konzerninterne Vertrag eine Force-Majeure-Klausel enthält, ausreicht, um höhere Gewalt geltend zu machen; auch kann nicht automatisch davon ausgegangen werden, dass bei Fehlen einer entsprechenden Klausel in dem konzerninternen Vertrag eine Neuverhandlung, die zu einem potenziell ähnlichen Ergebnis führen würde, nach dem Fremdvergleichsgrundsatz unangemessen wäre (vgl. Ziffer 59 weiter unten). Ob COVID-19 in einem bestimmten Fall höhere Gewalt darstellt, hängt vom Wortlaut der Force-Majeure-Klausel ab (und möglicherweise auch von den Wechselwirkungen dieser Klausel mit anderen Vertragsbedingungen, beispielsweise bestimmten Bedingungen des konzerninternen Geschäftsvorfalles selbst). Zudem ist es wichtig, das Verhalten der beteiligten Unternehmen im Hinblick darauf zu analysieren, inwiefern sie eine bestehende Force-Majeure-Klausel prüfen bzw. untersuchen, ob höhere Gewalt geltend gemacht werden kann, wenn keine spezifische Bestimmung vorliegt. Aus der sachgerechten Abgrenzung des konzerninternen Geschäftsvorfalles – und zwar nicht nur unter Bezugnahme auf die rechtliche Vereinbarung, sondern auch auf das Verhalten der Beteiligten – ergibt sich, ob es zulässig ist, sich auf höhere Gewalt zu berufen. Es gilt genau zu untersuchen, ob die durch COVID-19 verursachte Störung in der konkreten Situation des verbundenen Unternehmens eine Größenordnung hat, die sie zu einem Ereignis höherer Gewalt macht, und es gilt, die Force-Majeure-Klausel im Kontext der Geschäftsbeziehung und der vertraglichen Vereinbarung insgesamt zu prüfen. Eine Analyse der wirtschaftlichen Gegebenheiten der Geschäftsvereinbarung ist wichtig um zu bestimmen, ob ein Unternehmen unter fremdüblichen Bedingungen eine Force-Majeure-Klausel geltend machen würde.

58. Beispielsweise sei angenommen, dass Unternehmen G in Staat G im Rahmen einer langfristigen Fertigungsvereinbarung, die eine Force-Majeure-Klausel enthält, Fertigungsleistungen für Unternehmen H erbringt. Die Regierung in Staat G ordnet die Schließung der Fertigungseinrichtung für einen bestimmten Zeitraum an, der je nach Entwicklung der Pandemie verlängert werden könnte. Da die Dauer der Betriebsunterbrechung unklar ist, ist es wichtig, den Vertrag daraufhin zu prüfen, ob diese Störung als Ereignis höherer Gewalt eingestuft werden kann, und zu untersuchen, ob Unternehmen G oder Unternehmen H unter fremdüblichen Bedingungen versuchen würden, die Klausel geltend zu machen. Unter der Annahme, dass eine solche Klausel gemäß den maßgeblichen Rechtsvorschriften geltend gemacht werden kann, wäre es in Anbetracht der langfristigen Ausrichtung der Geschäftsbeziehung und des kurzfristigen Charakters der Störung denkbar, dass keines der Unternehmen die Klausel geltend macht, selbst wenn das Ereignis als höhere Gewalt eingestuft werden kann. Sollte die Störung länger andauern, könnte sich die Lage anders darstellen und würde möglicherweise mit größerer Wahrscheinlichkeit höhere Gewalt geltend gemacht.

59. In Reaktion auf COVID-19 könnten einige Steuerpflichtige versuchen, höhere Gewalt geltend zu machen, wenn keine entsprechende Klausel in der maßgeblichen konzerninternen Vereinbarung enthalten ist (für diese Zwecke sei angenommen, dass der betreffende Vertrag keiner Civil-Law-Rechtsordnung unterliegt, in der höhere Gewalt automatisch anerkannt würde), sie könnten auch versuchen, eine bestehende konzerninterne Vereinbarung zu ändern, um eine Force-Majeure-Klausel darin aufzunehmen, oder sie könnten versuchen, geltend zu machen, dass eine Neuverhandlung unter fremdüblichen Bedingungen zu ähnlichen wirtschaftlichen Ergebnissen führen würde. In solchen Fällen sollten die Steuerverwaltungen diese Standpunkte sorgfältig im Licht der sachgerechten Abgrenzung des Geschäftsvorfalles (unter Berücksichtigung des früheren und gegenwärtigen Verhaltens der Beteiligten) sowie seiner wirtschaftlich relevanten Umstände prüfen. Die Steuerverwaltungen sollten daher die Vereinbarungen und/oder das Verhal-



ten verbundener Unternehmen auf der Grundlage von Kapitel I, Abschnitt D der OECD-Verrechnungspreisleitlinien sowie von Beobachtungen des entsprechenden Verhaltens unabhängiger Unternehmen unter Beachtung dieser Leitlinien prüfen, um zu klären, ob eine solche Geltendmachung, Änderung oder Neuverhandlung nach den OECD-Verrechnungspreisleitlinien anerkannt werden sollte, und sicherzustellen, dass die Verrechnungspreisergebnisse gemäß der sachgerechten Abgrenzung des Geschäftsvorfalles angemessen sind.



KAPITEL III.

VERRECHNUNGSPREISLEITLINIEN ZU STAATLICHEN HILFSPROGRAMMEN

1. Einleitung

60. Bei staatlichen Hilfen handelt es sich um monetäre oder nichtmonetäre Maßnahmen, mit denen eine Regierung oder sonstige öffentliche Stelle den anspruchsberechtigten Steuerpflichtigen einen direkten oder indirekten wirtschaftlichen Vorteil gewährt; dies kann z. B. über Zuschüsse, Subventionen, erlassbare Darlehen, Steuerermäßigungen oder Investitionszulagen geschehen. Beispielsweise kann ein Staat die für bestimmte Tätigkeiten anfallenden Arbeitskosten direkt subventionieren oder Unternehmen durch die Bereitstellung von lokaler Infrastruktur wie etwa einem Unternehmenspark indirekt unterstützen.

61. Das oberste Anliegen der Staaten in der COVID-19-Pandemie ist die öffentliche Gesundheit und die Eindämmung des Virus; zugleich bemühen sie sich, Unternehmen bei der Bewältigung des Rückgangs der Geschäftstätigkeit zu helfen und Arbeitskräfte zu unterstützen, die sich mit verringerten Beschäftigungsmöglichkeiten und Einkommen konfrontiert sehen.

62. In vielen Staaten wurden Maßnahmen ergriffen, um Arbeitsplätze in Unternehmen zu erhalten, die einen vorübergehenden Rückgang der Geschäftstätigkeit verzeichnen.³⁴ Beispiele für solche Maßnahmen sind Kurzarbeitsprogramme, bei denen die nicht geleisteten Arbeitsstunden unmittelbar subventioniert werden,³⁵ und Lohnsubventionen, mit denen die geleisteten Arbeitsstunden gefördert oder die Einkommen von Arbeitskräften mit verkürzter Arbeitszeit aufgestockt werden.³⁶

63. Darüber hinaus haben die Staaten allgemeinere Finanz- und Liquiditätshilfen gewährt, um sicherzustellen, dass die Unternehmen ihren Geschäftsbetrieb während der Phase des Konjunkturerinbruchs fortführen können. Hierzu zählen: *i)* Kreditbürgschaften, *ii)* Direktfinanzierung für Unternehmen zu Vorzugsbedingungen, *iii)* Kreditstundungen, *iv)* spezifische Zuschüsse und *v)* Steuerentlastungen.

64. Verfügbarkeit, Beschaffenheit, Dauer und Inanspruchnahme dieser Maßnahmen haben potenziell Verrechnungspreisfolgen – unabhängig davon, ob die Staatshilfen direkt einem Unternehmen eines multinationalen Konzerns gewährt werden oder unabhängigen Unternehmen auf einem Markt zur Verfügung stehen, auf dem ein multinationaler Konzern tätig ist (und damit das Verhalten von Unternehmen beeinflussen, die potenziell vergleichbare Geschäftsvorfälle tätigen).³⁷

65. Die Bedingungen der staatlichen Hilfsmaßnahmen im Zusammenhang mit COVID-19 müssen bei der Ermittlung ihres potenziellen Effekts auf konzerninterne Geschäftsvorfälle und beim Vergleich ihrer Effekte mit denjenigen anderer bereits zuvor bestehender Hilfsmaßnahmen berücksichtigt werden. Bei-

³⁴ Ein entscheidender Aspekt aller arbeitsplatzhalterhaltenden Maßnahmen besteht darin, dass der Arbeitsvertrag zwischen dem Arbeitgeber und den Beschäftigten bestehen bleibt, selbst wenn sie vorübergehend freigestellt sind.

³⁵ Beispiele hierfür sind die Kurzarbeit in Deutschland und die *activité partielle* in Frankreich.

³⁶ Beispiele sind die Notfallüberbrückungsmaßnahme (*Noodmaatregel Overbrugging Werkgelegenheid*) in den Niederlanden und das *JobKeeper Payment* in Australien.

³⁷ In diesem Kapitel wird auf staatliche Hilfsprogramme eingegangen. Die Auswirkungen anderer staatlicher Maßnahmen – etwa solcher, die Unternehmen daran hindern bzw. ihre Möglichkeiten einschränken, bestehende konzerninterne Vereinbarungen zu erfüllen – werden nicht erörtert.



spielsweise sind viele COVID-19-Hilfen als befristete Fördermaßnahmen gestaltet, um die Unternehmensfortführung zu sichern; daher könnten sich ihre Auswirkungen in der Verrechnungspreisanalyse von jenen laufender Fördermaßnahmen (unabhängig davon, ob sie mit COVID-19-Hilfen verknüpft sind) unterscheiden, deren Dauer mehrere Jahre betragen kann.

66. Ferner könnte es in Anbetracht der verschiedenen Kategorien staatlicher COVID-19-Hilfen, der praktischen Schwierigkeiten bei der Beschaffung detaillierter und verlässlicher Informationen und der zeitlichen Verzögerungen im Hinblick auf die Datenverfügbarkeit schwierig sein zu ermitteln, welche Art von staatlicher Unterstützung potenzielle Vergleichsunternehmen empfangen haben. In diesem Kontext sollte die erforderliche Analyse der besonderen Merkmale der staatlichen Hilfen die wirtschaftlichen Auswirkungen dieser Hilfen auf den sachgerecht abgegrenzten Geschäftsvorfall berücksichtigen. Daher bedarf es in Situationen, in denen der Empfang von Staatshilfen keine wesentlichen Auswirkungen auf den sachgerecht abgegrenzten konzerninternen Geschäftsvorfall haben dürfte, keiner erschöpfenden Analyse der besonderen Merkmale der staatlichen Unterstützung. (Vgl. Kapitel III, Abschnitt C der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.)

2. Ist der Empfang staatlicher Unterstützung ein wirtschaftlich relevantes Merkmal?

67. Die wirtschaftlich relevanten Merkmale eines konzerninternen Geschäftsvorfalles sollten für folgende Zwecke evaluiert werden: *i)* zur sachgerechten Abgrenzung des konzerninternen Geschäftsvorfalles und *ii)* zur Erleichterung des Vergleichs zwischen dem sachgerecht abgegrenzten konzerninternen Geschäftsvorfall und vergleichbaren Fremdg Geschäftsvorfällen, um den Preis für den konzerninternen Geschäftsvorfall zu bestimmen.³⁸

68. Inwieweit der Empfang staatlicher Unterstützung ein wirtschaftlich relevantes Merkmal ist, kann sich von Fall zu Fall unterscheiden. Eine wirtschaftlich relevantere Rolle können staatliche Hilfen beispielsweise im Fall von Lohnsubventionen, staatlichen Kreditbürgschaften und kurzfristigen Liquiditätshilfen spielen. In solchen Fällen kann der Empfang von Staatshilfen direkte Auswirkungen auf konzerninterne Geschäftsvorfälle sowie auf vergleichbare Geschäftsvorfälle zwischen unabhängigen Unternehmen einschließlich ihrer Preise haben. In anderen Situationen könnte der Empfang staatlicher Hilfen wirtschaftlich weniger relevant sein. Die Bereitstellung lokaler Infrastruktur durch den Staat beispielsweise hängt möglicherweise nur indirekt mit einem konzerninternen Geschäftsvorfall und dessen Vergütung zusammen. Darüber hinaus könnte es andere Situationen geben, in denen die an einem konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen zwar keine Staatshilfen erhalten, ein anderes Unternehmen aber solche Hilfen bezieht, was sich dann auf die wirtschaftlich relevanten Merkmale des Geschäftsvorfalles auswirken könnte.

69. Aus der Ermittlung der wirtschaftlichen Relevanz der Staatshilfen ergibt sich, ob diese einen Effekt und – falls ja – welchen Effekt sie auf die sachgerechte Abgrenzung des konzerninternen Geschäftsvorfalles und die Durchführung der Vergleichbarkeitsanalyse haben. Wenn die staatliche Unterstützung ein wirtschaftlich relevantes Merkmal darstellt, sollte diese Information in die Dokumentation für die Verrechnungspreisanalyse einbezogen werden.

³⁸ Kapitel I, Ziffer 1.33 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.



3. Sind Leitlinien zu anderen Merkmalen lokaler Märkte für die Untersuchung der Verrechnungspreisfolgen von Staatshilfen relevant?

70. In Kapitel I, Abschnitt D.4 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien wird der Effekt staatlicher Maßnahmen erörtert; dabei wird festgestellt, dass diese staatlichen Eingriffe üblicherweise als Marktbedingungen des jeweiligen Lands behandelt werden sollten. Daher kann der Empfang staatlicher Unterstützung Teil der wirtschaftlichen Verhältnisse der beteiligten Unternehmen und ein Merkmal des Markts sein, auf dem sie tätig sind. In diesem Zusammenhang können die Ausführungen in Kapitel I, Abschnitt D.6.2 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien zu sonstigen Merkmalen der lokalen Märkte entweder direkt oder durch analoge Anwendung einschlägige Hinweise zu den Verrechnungspreisfolgen staatlicher Hilfen liefern.

71. Im Einzelnen sind bei der Analyse der Folgen des Empfangs von Staatshilfen analog zu Kapitel I, Abschnitt D.6.2 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien die folgenden Elemente zu prüfen (nicht nur, um verlässliche Vergleichswerte auf dem Markt ausfindig zu machen, sofern diese existieren, sondern auch in Fällen, in denen keine entsprechenden Vergleichswerte ermittelt werden können):

- ob der Empfang von Staatshilfen dem Empfänger einen Marktvorteil verschafft,
- wie hoch die Zunahme der Einkünfte oder die Kostenersparnis gegenüber verlässlichen Vergleichsgrößen ist, die den empfangenen Staatshilfen zuzuschreiben ist, und wie lange die Hilfen gewährt werden,
- in welchem Maße die positiven Effekte der Staatshilfen unter fremdüblichen Bedingungen an unabhängige Kunden bzw. Zulieferer weitergereicht werden (vgl. Ziffer 76) und,
- sofern positive Effekte existieren, die den Staatshilfen zuzuschreiben sind und nicht vollumfänglich an unabhängige Kunden bzw. Zulieferer weitergegeben werden, auf welche Weise unter ähnlichen Umständen tätige unabhängige Unternehmen solche Vorteile untereinander aufteilen.

72. Die Analyse des Empfangs staatlicher Hilfen als Merkmal des lokalen Markts kann nützliche Informationen liefern, um zu untersuchen, ob sich der Empfang solcher Hilfen auf den Preis konzerninterner Geschäftsvorfälle auswirkt (wie in Frage 4 unten näher erörtert). Sie könnte außerdem für die Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse relevant sein (wie in Frage 6 weiter unten näher ausgeführt). Bei der Verrechnungspreisanalyse ist allerdings stets zu prüfen, um welche Art von staatlicher Unterstützung es sich konkret handelt, da eine solche Unterstützung unter bestimmten Umständen möglicherweise kein allgemeines Marktmerkmal darstellt und/oder keinem der beteiligten Unternehmen Nutzen bringt.

4. Hat der Empfang staatlicher Unterstützung Auswirkungen auf den Preis konzerninterner Geschäftsvorfälle?

73. Der mögliche Effekt des Empfangs staatlicher Unterstützung auf die Bestimmung des Preises eines konzerninternen Geschäftsvorfalles hängt von den wirtschaftlich relevanten Merkmalen des Geschäftsvorfalles gemäß der sachgerechten Abgrenzung dieses Geschäftsvorfalles und der Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse ab. Daher würde es dem Fremdvergleichsgrundsatz zuwiderlaufen, davon auszugehen, dass der bloße Empfang staatlicher Hilfen den Preis des sachgerecht abgegrenzten Geschäftsvorfalles beeinflusst, ohne eine sorgfältige Vergleichbarkeitsanalyse durchzuführen (einschließlich einer Untersuchung der etwaigen Auswirkungen des Empfangs von Staatshilfen auf den Preis von Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen sowie der Sichtweise beider am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen).

74. Die wirtschaftlich relevanten Merkmale des sachgerecht abgegrenzten konzerninternen Geschäftsvorfalles helfen dabei zu ermitteln, welchen Effekt der Empfang von Staatshilfen gegebenenfalls auf die Bestimmung des Preises des konzerninternen Geschäftsvorfalles hat. Zu den Aspekten, die bei der



Untersuchung der etwaigen Auswirkungen des Empfangs staatlicher Hilfen auf den Preis eines konzerninternen Geschäftsvorfalles zu prüfen sind, zählen beispielsweise die Verfügbarkeit, der Zweck, die Dauer sowie sonstige vom Staat festgelegte Bedingungen für die Gewährung der Hilfen, die Aufteilung der wirtschaftlich signifikanten Risiken und die Intensität des Wettbewerbs sowie die Höhe der Nachfrage auf den betreffenden Märkten. Darüber hinaus erfordert die Ermittlung dieser wirtschaftlich relevanten Merkmale gemäß Ziffer 1.34 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien eine allgemeine Evaluierung der Art und Weise, wie der Konzern auf den Empfang staatlicher Unterstützung reagiert.

75. Staatliche Hilfsprogramme können an eine Reihe rechtlicher Auflagen geknüpft sein, die möglicherweise dazu führen, dass Unternehmen, die diese Unterstützung in Anspruch nehmen, die Preise ihrer Geschäftsvorfälle mit anderen Unternehmen entlang der Lieferkette nur begrenzt oder gar nicht ändern können; derartige rechtliche Auflagen sollten bei der Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse daher zusammen mit den anderen unter Ziffer 74 beschriebenen Vergleichbarkeitsfaktoren berücksichtigt werden. Desgleichen könnte die staatliche Unterstützung beispielsweise an Anspruchskriterien geknüpft sein, denen zufolge die Empfänger möglicherweise einen erheblichen Einnahmerückgang nachweisen müssen oder die dazu dienen, die Bestandsfähigkeit der Unternehmen während der Pandemie zu sichern. Darüber hinaus besteht bei manchen staatlichen Hilfsmaßnahmen u. U. Unsicherheit hinsichtlich der verfügbaren Beträge. All diese Elemente könnten den Effekt staatlicher Hilfen auf die Preise der vom Empfänger der Hilfen angebotenen Waren und Dienstleistungen begrenzen und sollten im Rahmen der Vergleichbarkeitsanalyse geprüft werden.

76. Auch die wirtschaftlichen Verhältnisse auf dem Markt, auf dem der Empfänger der Staatshilfen tätig ist, könnten die Preisbestimmung für den sachgerecht abgegrenzten konzerninternen Geschäftsvorfall beeinflussen. Je nach den konkreten Gegebenheiten und Umständen könnten Aspekte wie die Wettbewerbsintensität, die Elastizität der Nachfrage oder die Verfügbarkeit der Hilfen für andere Marktteilnehmer, über die möglicherweise nichts bekannt ist bzw. keine Informationen offengelegt werden, maßgebliche Faktoren sein, um zu ermitteln, ob sich der Empfang von Staatshilfen in der Preisstrategie eines Unternehmens niederschlägt. Außerdem sind auch die wirtschaftlichen Verhältnisse auf dem Markt, auf dem der Konzern seine Produkte an konzernfremde Kunden verkauft, relevant um z. B. zu bestimmen, ob der Empfang von Staatshilfen den Konzern zur Änderung seiner Preisstrategie gegenüber konzernfremden Kunden veranlasst hat, entweder um die Hilfen für den Konzern zu vereinnahmen oder um sie an Dritte weiterzureichen.

77. Bei der Analyse des Effekts von Staatshilfen auf den Preis eines konzerninternen Geschäftsvorfalles sind die Aufteilung der wirtschaftlich signifikanten Risiken gemäß der sachgerechten Abgrenzung des konzerninternen Geschäftsvorfalles, die Auswirkungen der Pandemie im Hinblick auf das Eintreten der wirtschaftlich signifikanten Risiken sowie der Zusammenhang zwischen der Art der Staatshilfen und diesen Risiken zu berücksichtigen. Je nach den Gegebenheiten und Umständen ist der etwaige Effekt staatlicher Hilfen auf den Preis eines konzerninternen Geschäftsvorfalles u. a. davon abhängig, welches der beteiligten Unternehmen im Kontext einer Analyse des sachgerecht abgegrenzten konzerninternen Geschäftsvorfalles die Risiken übernommen hat, die durch die Pandemie beeinflusst wurden. Um hier zu einem Ergebnis zu gelangen, sollten auch alle anderen unter Ziffer 74 beschriebenen Vergleichbarkeitsfaktoren berücksichtigt werden.

78. Nach Kapitel II der OECD-Verrechnungspreisleitlinien bedarf es bei der Bestimmung fremdüblicher Preise anhand einer einseitigen Methode besonderer Sorgfalt, um zu vermeiden, dass ohne eingehendere Analyse automatisch ein bestimmter Ansatz gewählt wird (der z. B. darin bestehen könnte, durch staatliche Hilfen erzielte Kosteneinsparungen mit der einschlägigen Kostenbasis für den Geschäftsvorfall zu verrechnen oder Staatshilfen als Unternehmenserlöse oder als außerordentliche Einnahmen zu verbuchen); eine solche Vorgehensweise könnte effektiv zu nicht fremdvergleichskonformen Preisen in Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen führen.



79. Liegen keine verlässlichen Vergleichsgrößen oder andere verlässliche Informationen (beispielsweise eine belastbare Analyse der wirtschaftlich relevanten Merkmale, wie unter Ziffer 74 beschrieben) in Bezug darauf vor, wie unabhängige Unternehmen Staatshilfen aufteilen würden, ist bei der Beurteilung, ob eine angebliche Aufteilung der Staatshilfen ein fremdvergleichskonformes Ergebnis darstellt, Vorsicht geboten.

5. Ändert sich durch den Empfang staatlicher Unterstützung die Aufteilung der Risiken in einem konzerninternen Geschäftsvorfall?

80. Der Empfang von Staatshilfen kann den negativen Effekt eines Risikos quantitativ mindern. Beispielsweise könnte es sein, dass ein Unternehmen, das ein Kreditrisiko übernommen hat, infolge von finanziellen Schwierigkeiten des Kontrahenten mit Verlusten aus einem Geschäftsvorfall rechnen muss. Der Kontrahent könnte jedoch in der Lage sein, seine Verpflichtungen zu erfüllen, indem er staatliche Hilfen in Anspruch nimmt. Dieser Gesichtspunkt (d. h. die Minderung des negativen Effekts von Risiken) ist von der Risikoaufteilung nach Kapitel I, Abschnitt D.1.2.1 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien zu unterscheiden.

81. Nach Kapitel I der OECD-Verrechnungspreisleitlinien führt die Gewährung staatlicher Hilfen an ein verbundenes Unternehmen nicht zu einer Änderung der für Verrechnungspreiszwecke vorgenommenen Risikoaufteilung in einem konzerninternen Geschäftsvorfall. Als Beispiel hierfür sei angenommen, dass Unternehmen W ein Vertriebsunternehmen ist, das Waren bei einem verbundenen Hersteller einkauft und diese Waren an fremde Dritte in seinem Ansässigkeitsstaat (Staat W) verkauft. Nach der sachgerechten Abgrenzung des Geschäftsvorfalles hat Unternehmen W das Marktrisiko übernommen. Damit trägt Unternehmen W unter normalen wirtschaftlichen Umständen, wozu Konjunkturzyklen gehören, die Folgen des Eintretens des Marktrisikos (z. B. eines Nachfragerückgangs infolge neu in den Markt eintretender Konkurrenzunternehmen). Ferner sei angenommen, dass die Nachfrage nach den Produkten von Unternehmen W aufgrund der von Staat W als Reaktion auf die COVID-19-Pandemie ergriffenen Maßnahmen erheblich sinkt. Unternehmen W erhält Staatshilfen in Form eines Barzuschusses; damit soll ihm geholfen werden, seine Fest- und Betriebskosten während des Zeitraums zu decken, in dem die Maßnahmen in Kraft sind. Nach Kapitel I, Ziffer 1.66 und 1.67 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien ändern sich durch den Empfang der Staatshilfen weder die vertraglichen Vereinbarungen von Unternehmen W, noch ändert sich dadurch seine Fähigkeit zur Ausübung von Entscheidungsfunktionen in Bezug auf das Marktrisiko oder die effektive Ausübung dieser Entscheidungsfunktionen. Trotz des staatlichen Eingreifens verfügt Unternehmen W weiterhin über die nötige Kompetenz und Erfahrung im Bereich des Marktrisikos und ist in der Lage, die Auswirkungen zu verstehen, die seine Entscheidungen bezüglich dieses Risikos auf das Unternehmen haben. Somit ändern die Staatshilfen, die Unternehmen W zur Bewältigung der durch die COVID-19-Pandemie verursachten finanziellen Notlage gewährt werden, unter den bestehenden Gegebenheiten und Umständen nichts an der Zuordnung des Marktrisikos zu Unternehmen W. Dieser Schluss wäre auch in Bezug auf andere Risiken zu ziehen, die dem Vertriebsunternehmen zugeordnet wurden, z. B. das Lagerrisiko oder das Kreditrisiko.

6. Hat der Empfang staatlicher Hilfen Auswirkungen auf die Vergleichbarkeitsanalyse?

82. Die Vergleichbarkeit von Geschäftsvorfällen und Unternehmen auf dem freien Markt könnte durch den Empfang von Staatshilfen beeinflusst werden, wenn er Auswirkungen darauf hat, wie die Unternehmen ihre kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen aufbauen und wie sie die Preise ihrer Geschäftsvorfälle bestimmen. Bei der Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse kann es daher notwendig sein, den Empfang von Staatshilfen bei der Prüfung potenzieller Vergleichsgrößen zu berücksichtigen.



83. Beispielsweise können sich die verfügbaren staatlichen Hilfen ebenso wie die konkreten Umstände der COVID-19-Pandemie von Markt zu Markt unterscheiden, weshalb sie auch unterschiedliche Auswirkungen auf die Vergleichsunternehmen und die fremdüblichen Preise für Geschäftsvorfälle zwischen unabhängigen Unternehmen haben können.³⁹ Beispielsweise sei angenommen, dass Unternehmen D, das einem multinationalen Konzern angehört, Fertigungsleistungen erbringt und im Rahmen arbeitsplatzerhaltender Maßnahmen von Staat D eine Lohnsubvention erhält. Ferner sei angenommen, dass ein konzernfremder Hersteller, Unternehmen E, in Staat E von der dortigen Kurzarbeitsregelung profitiert, bei der die von den Beschäftigten nicht geleisteten Arbeitsstunden direkt subventioniert werden. Die von Unternehmen D und Unternehmen E erbrachten Dienstleistungen mögen sich zwar ähneln, die allgemeine Verfügbarkeit und der Empfang der Staatshilfen, von denen Unternehmen D und Unternehmen E profitieren, könnten jedoch während des Zeitraums, in dem die Kurzarbeitsregelung gilt, zu wesentlichen Unterschieden zwischen den fremdüblichen Bedingungen der Geschäftsvorfälle führen, sodass die Ähnlichkeit der erbrachten Dienstleistungen möglicherweise nicht ausreicht, um einen verlässlichen Vergleich zu gewährleisten. In diesem Fall sind die von Unternehmen E erbrachten Dienstleistungen für die Evaluierung und Bestimmung der fremdvergleichskonformen Preise der von Unternehmen D erbrachten Dienstleistungen nach den Grundsätzen von Kapitel II und III der OECD-Verrechnungspreisleitlinien nicht vergleichbar, es sei denn, es könnten verlässliche Vergleichbarkeitsanpassungen auf der Grundlage einer Analyse aller relevanten Gegebenheiten und Umstände des Einzelfalls vorgenommen werden, um diesen Unterschieden Rechnung zu tragen. Andere Merkmale von Staatshilfen, die je nach den konkreten Gegebenheiten die Vergleichbarkeit beeinträchtigen könnten, sind beispielsweise die Dauer der Hilfsmaßnahmen und die Relation zwischen den gewährten Hilfen und den pandemiebezogenen Kosten bzw. den Einnahmeausfällen.

84. Der zuverlässigste Ansatz zur Ermittlung verlässlicher Vergleichswerte besteht – sofern dies möglich ist – in der Heranziehung von Daten zu vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen, die auf demselben oder einem vergleichbaren geografischen Markt zwischen unabhängigen Unternehmen stattfinden, welche ähnliche Funktionen ausüben, Risiken übernehmen und Vermögenswerte nutzen.

85. Die Wesentlichkeit der Veränderung der wirtschaftlich relevanten Verhältnisse, zu der es durch die auf einem Markt verfügbaren Staatshilfen kommt, kann die Vergleichbarkeitsanalyse zusätzlich erschweren. Sie kann beispielsweise die Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse mittels Nutzung und/oder Anwendung einer bestimmten Verrechnungspreismethode und Suche nach Vergleichsgeschäftsvorfällen erschweren, weil Unterschiede hinsichtlich der Vergleichbarkeit durch Unterschiede bei den staatlichen Hilfen zwischen den zu vergleichenden Unternehmen oder zwischen den Staaten zusätzlich verstärkt werden können.⁴⁰ So könnte z. B. ein Geschäftsvorfall zwischen unabhängigen Unternehmen, der normalerweise mit einem bestimmten konzerninternen Geschäftsvorfall vergleichbar wäre, nicht mehr als vergleichbar anzusehen sein, weil bei einem der Geschäftsvorfälle staatliche Hilfen gezahlt wurden, bei dem anderen jedoch nicht. In solchen Fällen kann eine Änderung der Strategie, möglicherweise mit Anwendung einer ergänzenden Verrechnungspreismethode, erforderlich sein,⁴¹ um den Unterschieden im Hinblick auf die Vergleichbarkeit Rechnung zu tragen. Vgl. Kapitel II dieser Leitlinien.

86. Bei Anwendung einer einseitigen Methode wie der Wiederverkaufspreismethode, der Kostenaufschlagsmethode oder der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode muss möglicherweise die

³⁹ Vgl. Kapitel I, Ziffer 1.112 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien zur Bedeutung von Unterschieden zwischen verschiedenen Märkten.

⁴⁰ Wie den Hinweisen unter Ziffer 2.143 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien zu entnehmen ist, reichen fehlende Vergleichswerte allein nicht aus, um die Anwendung einer geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode zu rechtfertigen.

⁴¹ Wird die Anwendung von mehr als einer Methode in Erwägung gezogen, sollten in jedem Fall die Hinweise unter Ziffer 2.12 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien berücksichtigt werden.



buchmäßige Behandlung der Staatshilfe durch das untersuchte Unternehmen und durch etwaige Vergleichsunternehmen im Einzelnen ermittelt werden; dies gilt vor allem dann, wenn das untersuchte Unternehmen und die Vergleichsunternehmen unterschiedliche Rechnungslegungsgrundsätze anwenden. Beispielsweise können staatliche Hilfen nach den maßgeblichen Rechnungslegungsgrundsätzen von den Kosten abgezogen werden oder separat erfasst werden. Zudem könnte die buchmäßige Behandlung von Staatshilfen nach unterschiedlichen Rechnungslegungsgrundsätzen auf verschiedenen Ebenen Auswirkungen auf die Rentabilität haben (z. B. auf Ebene von Bruttogewinn, Betriebsergebnis, Nettogewinn usw.); sie könnten sogar unter dem „sonstigen Ergebnis“ (Other Comprehensive Income) erfasst werden und erst im Lauf der Zeit in die Gewinn- und Verlustrechnung einfließen. Wenn sich die buchmäßige Behandlung ein und derselben Art von Hilfe zwischen dem untersuchten Unternehmen und dem Vergleichsunternehmen unterscheidet, kann eine Vergleichbarkeitsanpassung erforderlich sein. Darüber hinaus könnten Unterschiede bei der buchmäßigen Behandlung von Staatshilfen auf unterschiedliche Arten staatlicher Förderung hindeuten – beispielsweise würde ein an Auflagen geknüpftes Darlehen anders verbucht als eine direkte Finanzhilfe. Ein derartiger Unterschied könnte die Vergleichbarkeit beeinträchtigen und schwieriger zu korrigieren sein als ein simpler Unterschied bei der buchmäßigen Behandlung.



KAPITEL IV. VORABVERSTÄNDIGUNGEN ÜBER DIE VERRECHNUNGSPREISE

1. Einleitung

87. COVID-19 hat zu erheblichen Veränderungen der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen geführt, mit denen nicht zu rechnen war, als viele der Vorabverständigungen über die Verrechnungspreise (Advance Pricing Agreements – APA) getroffen wurden, die sich auf 2020 sowie künftige möglicherweise von COVID-19 betroffene Wirtschaftsjahre beziehen. Daher ist es wichtig zu ermitteln, inwieweit sich diese Veränderungen der wirtschaftlichen Bedingungen gegebenenfalls auf die Anwendung bestehender APA auswirken. Zudem könnten sich auch Steuerpflichtige und Steuerverwaltungen, die in Verhandlungen über Vorabverständigungen stehen, die das Wirtschaftsjahr 2020 betreffen, mit Fragen im Hinblick darauf konfrontiert sehen, wie den durch COVID-19 geschaffenen wirtschaftlichen Verhältnissen Rechnung zu tragen ist. Aus diesem Grund erläutern diese Leitlinien den möglichen Effekt von COVID-19 auf bestehende unilaterale, bilaterale und multilaterale APA sowie auf laufende Vorabverständigungsverfahren.

88. Einer der Hauptvorteile von Vorabverständigungen über die Verrechnungspreise besteht darin, dass sie sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Steuerverwaltungen Steuersicherheit schaffen, indem sie die Vorhersehbarkeit der steuerlichen Behandlung internationaler Geschäftsvorfälle gewährleisten. Wichtig ist jedoch hervorzuheben, dass Steuerpflichtige und Steuerbehörden konstruktiv und kooperativ an das Vorabverständigungsverfahren herangehen sollten, um den langfristigen Erfolg solcher Programme zu fördern.

89. Einige Steuerpflichtige können sich Herausforderungen dabei gegenübersehen, bestehende APA unter den durch die COVID-19-Pandemie verursachten wirtschaftlichen Rahmenbedingungen anzuwenden. In solchen Fällen werden die Steuerpflichtigen dazu ermutigt, kooperativ und transparent vorzugehen und den zuständigen Steuerverwaltungen diesbezügliche Probleme zeitnah anzuzeigen. Die Steuerpflichtigen sollten nicht versuchen, solche Fragen ohne Rücksprache mit den zuständigen Steuerverwaltungen einseitig zu lösen.

2. Welche Auswirkungen hat COVID-19 auf bestehende Vorabverständigungen?⁴²

2.1. Sind Steuerpflichtige und Steuerverwaltungen in Anbetracht der Veränderungen der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen nach wie vor durch bestehende Vorabverständigungen über die Verrechnungspreise gebunden?

90. Ja, bestehende Vorabverständigungen und ihre Bedingungen sollten weiter eingehalten, gewahrt und angewendet werden, es sei denn, es tritt ein Umstand ein, der zur Aufhebung oder Änderung der Vorabverständigung führt (z. B. eine Nichterfüllung von Gültigkeitsbedingungen). Steuerpflichtige und Steuerverwaltungen können die Bedingungen bestehender APA nicht automatisch ignorieren oder ändern, weil sich die wirtschaftlichen Umstände geändert haben.

⁴² Bei der Klärung der Frage, wie auf die Auswirkungen von COVID-19 auf bestehende Vorabverständigungen reagiert werden sollte, sind die Hinweise in Anhang II zu Kapitel IV der OECD-Verrechnungspreisleitlinien „Leitlinien für die Vorabverständigungen über die Verrechnungspreise im Rahmen des Verständigungsverfahrens („MAP-APA“)“ maßgeblich.



91. Im Allgemeinen ist in der APA selbst ausdrücklich beschrieben, was eine Nichteinhaltung oder eine Nichterfüllung einer Gültigkeitsbedingung darstellt und welche Folgen daraus erwachsen. Außerdem können auch innerstaatliche Rechtsvorschriften oder Verfahrensbestimmungen Folgen oder Verpflichtungen für den Steuerpflichtigen und die betroffenen Steuerverwaltungen festlegen. All dies sollten die Steuerpflichtigen und die Steuerverwaltungen berücksichtigen, wenn sie die Auswirkungen der COVID-19-Pandemie auf bestehende Vorabverständigungen ermitteln.

2.2. Stellt die Veränderung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen eine Nichterfüllung einer Gültigkeitsbedingung dar?

92. Die meisten APA umfassen als Gültigkeitsbedingungen bezeichnete entscheidende Annahmen zu den betrieblichen und wirtschaftlichen Bedingungen, die sich auf die Geschäftsvorfälle auswirken, welche Gegenstand der Vorabverständigung sind. Die COVID-19-Pandemie und die in Reaktion darauf ergriffenen Maßnahmen der Regierungen haben drastische Auswirkungen auf die Wirtschafts- und Marktbedingungen, was wohl als eine Nichterfüllung von Gültigkeitsbedingungen gelten dürfte (Ziffer 44 Buchstabe b und c von Anhang II zu Kapitel IV der OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Eine bloße Veränderung der Geschäftsergebnisse während der von der COVID-19-Pandemie betroffenen Zeit würde jedoch keine Nichterfüllung einer Gültigkeitsbedingung darstellen (es sei denn, die konkrete APA enthält eine Gültigkeitsbedingung bezüglich Veränderungen der Geschäftsergebnisse).

93. Ob eine Nichterfüllung einer Gültigkeitsbedingung vorliegt, sollte auf Einzelfallbasis unter Berücksichtigung der konkreten Verhältnisse des jeweiligen Steuerpflichtigen und des Geschäftsumfelds untersucht werden. Die COVID-19-Pandemie beeinträchtigt nicht alle Unternehmen gleichermaßen. Während viele Wirtschaftszweige und Unternehmen aufgrund von Zwangsschließungen einen Nachfrage- und Einnahmerückgang hinnehmen mussten, konnten andere ihren Kundenstamm vergrößern oder neue Geschäftschancen erschließen. Ob eine Nichterfüllung vorliegt, kann auch von der Dauer der Beeinträchtigung der Geschäftstätigkeit abhängen. Liegt eine Nichterfüllung vor, sollte die Steuerverwaltung bei der Festlegung einer angemessenen Antwort darauf sorgfältig prüfen, inwieweit die in der Vorabverständigung vereinbarten Parameter von den neuen Parametern unter den durch COVID-19 bedingten wirtschaftlichen Umständen abweichen;⁴³ ebenso sollte sie gründlich prüfen, ob die vereinbarte Verrechnungsmethode unter den neuen Gegebenheiten eine verlässliche Ermittlung fremdüblicher Preise für konzerninterne Geschäftsvorfälle gestattet.⁴⁴

94. Stellen die Steuerverwaltungen keine Nichterfüllung der Gültigkeitsbedingungen einer Vorabverständigung fest, ist die bestehende Vorabverständigung in der vereinbarten Form weiter anzuwenden, aufrechtzuerhalten und zu wahren. Ist ein Steuerpflichtiger der Auffassung, dass die Bedingungen einer Vorabverständigung nicht mehr angemessen sind, sollte er nicht einseitig bewusst eine Nichterfüllung der Gültigkeitsbedingungen herbeizuführen versuchen oder die Bedingungen der Vorabverständigung nicht einhalten und sollte er davon absehen, unzuverlässige Preisanpassungen vorzunehmen oder andere Maßnahmen zu ergreifen, die nicht mit den Bedingungen der Vorabverständigung, die er möglicherweise als nicht angemessen betrachtet, im Einklang stehen (oder diese anderweitig verletzen). Stattdessen sollten sich Steuerpflichtige, sofern sie Bedenken haben, auf transparente Weise an die zuständige Steuerverwaltung wenden, um ihre Bedenken zu erörtern.

⁴³ Anhang II zu Kapitel IV der OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Ziffer 45.

⁴⁴ Anhang II zu Kapitel IV der OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Ziffer 43.



2.3. Wie sollten die Steuerverwaltungen auf eine Nichterfüllung von Gültigkeitsbedingungen reagieren?

95. Bei der Prüfung der Folgen der Nichterfüllung von Gültigkeitsbedingungen sollten Steuerverwaltungen und Steuerpflichtige *i)* die Bedingungen der Vorabverständigung, *ii)* etwaige Vereinbarungen zwischen den zuständigen Steuerverwaltungen in Bezug auf den Umgang mit dieser Nichterfüllung und *iii)* die geltenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften oder Verfahrensbestimmungen berücksichtigen.⁴⁵ Dieser Abschnitt folgt den Hinweisen in Kapitel IV, Abschnitt F und Anhang II zu Kapitel IV der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.

96. In manchen Situationen können die Vorabverständigung selbst, die innerstaatlichen Rechtsvorschriften oder die Verfahrensbestimmungen Verfahrensweisen für den Fall der Nichterfüllung von Gültigkeitsbedingungen vorschreiben bzw. die entsprechenden Folgen beschreiben. In diesen Situationen sollten die Steuerverwaltungen die vorgeschriebenen Verfahren befolgen.⁴⁶ In anderen Situationen könnten die Steuerverwaltungen über größeren Spielraum für ihr Vorgehen verfügen.⁴⁷ Sofern die Nichterfüllung nicht wesentlich ist (Ziffer 75 von Anhang II zu Kapitel IV der OECD-Verrechnungspreisleitlinien), können der Steuerpflichtige und die Steuerverwaltung auch übereinkommen, die APA weiter anzuwenden. Im Falle bilateraler oder multilateraler APA besteht eine gängige und hilfreiche Vorgehensweise darin, dass sich die Steuerverwaltungen miteinander beraten, ehe sie einseitig Änderungen vornehmen;⁴⁸ in manchen APA ist eine derartige Konsultation sogar vorgeschrieben.⁴⁹ Sofern die innerstaatlichen Rechtsvorschriften keine anderen Regeln und Verfahren vorsehen und die Hinweise in Kapitel IV der OECD-Verrechnungspreisleitlinien gelten, könnte die Nichterfüllung einer Gültigkeitsbedingung der APA laut Abschnitt E.3 in Anhang II zu Kapitel IV der OECD-Verrechnungspreisleitlinien drei mögliche Folgen haben:⁵⁰

- **Änderung**, was bedeutet, dass der Steuerpflichtige und die Steuerverwaltungen die Vorteile der Vorabverständigung weiterhin über den gesamten vorgesehenen Zeitraum in Anspruch nehmen können, wobei allerdings vor und nach dem Datum der Änderung jeweils andere Bedingungen gelten.
- **Aufhebung**, was bedeutet, dass die APA als rechtskräftig und wirksam behandelt wird, aber nur bis zum Datum der Aufhebung, anstatt während des gesamten vorgesehenen Zeitraums.
- **Widerruf**, was den Effekt hat, dass der Steuerpflichtige so behandelt wird, als wäre die APA niemals geschlossen worden.

2.3.1. Wann wäre eine Änderung angemessen?

97. Eine Änderung wäre in Fällen angemessen, in denen eine wesentliche Veränderung hinsichtlich einer Gültigkeitsbedingung der APA eingetreten ist und sich die Steuerverwaltung und der Steuerpflichtige darin einig sind, wie die APA zu ändern ist.⁵¹ Die Änderung einer bestehenden APA hätte den Effekt, die

⁴⁵ Anhang II zu Kapitel IV der OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Ziffer 74.

⁴⁶ Anhang II zu Kapitel IV der OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Ziffer 74.

⁴⁷ Anhang II zu Kapitel IV der OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Ziffer 66, Buchstabe e) (Nichterfüllung von Gültigkeitsbedingungen löst eine „Neuverhandlung der Vereinbarung“ aus).

⁴⁸ Anhang II zu Kapitel IV der OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Ziffer 75 (unter Berücksichtigung dessen, was „die Steuerverwaltungen feststellen“).

⁴⁹ Anhang II zu Kapitel IV der OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Ziffer 66, Buchstabe e) (Nichterfüllung von Gültigkeitsbedingungen löst eine „Neuverhandlung der Vereinbarung“ aus).

⁵⁰ Anhang II zu Kapitel IV der OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Ziffer 76.

⁵¹ Anhang II zu Kapitel IV der OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Ziffer 83 und 85.



zuvor vereinbarten Bedingungen einer APA zu modifizieren. Dabei würden die ursprünglichen Bedingungen der APA wahrscheinlich für den Zeitraum bis zum Wirtschaftsjahr 2020 in Kraft bleiben, während die geänderten Bedingungen für das Wirtschaftsjahr 2020 und – je nach den durch die COVID-19-Pandemie bedingten wirtschaftlichen Verhältnissen – gegebenenfalls für die Folgejahre gelten würden.

98. In manchen Fällen kann es möglich sein, einen Teil der Bedingungen einer APA beizubehalten und nur die konkret von der Nichterfüllung der Gültigkeitsbedingungen betroffenen Bestimmungen zu ändern. Beispielsweise kann eine Reihe konzerninterner Geschäftsvorfälle unter eine APA fallen, von denen nur für einen bestimmten eine Änderung der vereinbarten Methode erforderlich ist.

99. In anderen Fällen können je nach den konkreten Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls – sofern nach innerstaatlichem Recht zulässig – allgemeinere Änderungen erforderlich sein. Beispielsweise könnten die Steuerverwaltungen prüfen, ob sie die Ergebnisse der in der APA festgelegten Verrechnungsmethode über die Laufzeit der APA anstatt auf Jahresbasis evaluieren, d. h. einen „Laufzeittest“ vornehmen. Hierfür würden die – möglicherweise außergewöhnlichen – Finanzergebnisse des Wirtschaftsjahrs 2020 mit den normaleren Ergebnissen der Vor- sowie der Folgejahre zusammengefasst. In Kombination damit könnten die Steuerverwaltungen zudem überlegen, die Laufzeit der APA zu verlängern. Die Steuerverwaltungen könnten in Erwägung ziehen, unterschiedliche Bedingungen für die von COVID-19 betroffenen und nicht betroffenen Wirtschaftsjahre in die APA aufzunehmen oder eine bestehende APA für das Wirtschaftsjahr 2020 aufzuheben und sie dann für einen späteren Veranlagungszeitraum – möglicherweise mit veränderten Bedingungen – wieder in Kraft zu setzen. Alternativ könnten die Steuerverwaltungen auch in Betracht ziehen, die Finanzergebnisse einer Reihe getrennt in einer APA erfasster Geschäftsvorfälle zu aggregieren und zu prüfen, ob das Ergebnis insgesamt mit den Bedingungen der APA im Einklang steht.

2.3.2. Wann wäre eine Aufhebung angemessen?

100. Im Kontext der COVID-19-Pandemie gibt es zwei Situationen, die zur Aufhebung einer APA führen können, nämlich wenn festgestellt wird, dass im Wirtschaftsjahr 2020 *i)* aufgrund einer Veränderung der wirtschaftlichen Umstände eine materielle Nichterfüllung einer Gültigkeitsbedingung einer APA vorliegt oder *ii)* der Steuerpflichtige eine Bedingung der APA materiell nicht erfüllt hat. Es kommt jedoch nicht automatisch zu einer Aufhebung, und die Steuerverwaltung kann unter bestimmten Umständen auf die Aufhebung verzichten.⁵² Die Aufhebung hätte den Effekt, die APA an einem vereinbarten Datum oder ab einem bestimmten Wirtschaftsjahr oder Veranlagungszeitraum (z. B. nach dem Wirtschaftsjahr 2019) zu beenden.

2.3.3. Wann wäre ein Widerruf angemessen?

101. Ein Widerruf könnte in Fällen geprüft werden, in denen *i)* eine Falschbehauptung, ein Fehler oder eine Unterlassung vorliegt, die auf die Fahrlässigkeit, Nachlässigkeit oder absichtliche Pflichtverletzung eines Steuerpflichtigen bei der Erstellung und Einreichung des APA-Antrags, der Jahresberichte oder anderer Begleitdokumente oder bei der Bereitstellung damit verbundener Informationen zurückzuführen ist, oder *b)* der bzw. die beteiligten Steuerpflichtigen eine grundlegende Bedingung der APA materiell nicht erfüllt haben. Die Pandemie hat keine Auswirkung auf diese Regel. Widerrufe von APA, deren Laufzeit in die Zeit der COVID-19-Pandemie hineinreicht, sollten daher (ebenso wie in anderen Fällen) auf die oben beschriebenen Situationen⁵³ beschränkt bleiben, unabhängig davon, ob die Handlungen, die den Anforderungen für einen Widerruf entsprechen, eine Folge der Pandemie waren.

⁵² Anhang II zu Kapitel IV der OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Ziffer 81.

⁵³ Anhang II zu Kapitel IV der OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Ziffer 77.



2.4. Wann sollten die Steuerpflichtigen die Steuerverwaltungen über die Nichterfüllung von Gültigkeitsbedingungen informieren?

102. Der Zeitpunkt der Erörterung der von COVID-19 betroffenen Bedingungen der Vorabverständigung ist eine wichtige Frage. Führen wesentliche Veränderungen der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen dazu, dass eine oder mehrere Gültigkeitsbedingungen nicht mehr erfüllt sind, sollten die Steuerpflichtigen die zuständigen Steuerverwaltungen so bald wie möglich nach Eintreten der Veränderung oder nach Kenntnisnahme der Veränderung durch den Steuerpflichtigen informieren. Es wird zu einer frühzeitigen Mitteilung geraten, um den betroffenen Parteien mehr Zeit zu geben, eine Vereinbarung über die Änderung der APA zu erzielen und dadurch die Wahrscheinlichkeit einer Aufhebung zu verringern.

103. In Fällen, in denen die Steuerpflichtigen die Steuerverwaltungen über die Nichterfüllung von Gültigkeitsbedingungen informieren, dürfte es sich für die Steuerverwaltungen angesichts der mindestens bis Ende 2020 unsicheren Wirtschaftslage empfehlen, eine angemessene Zeit zu warten, bis Daten und Informationen über den Umfang und die Dauer der wirtschaftlichen Folgen von COVID-19 verfügbar sind, bevor sie entscheiden, wie auf diese Nichterfüllung zu reagieren ist. Indem sie mit ihrer Antwort warten, bis weitere Daten bzw. Informationen vorliegen, dürfte es für die Steuerverwaltungen einfacher werden, eine Vorabverständigung zu ändern, anstatt sie aufzuheben.

2.5. Wie sollten die Steuerpflichtigen die Nichterfüllung von Gültigkeitsbedingungen dokumentieren?

104. Sind die Gültigkeitsbedingungen einer Vorabverständigung nicht erfüllt, ist es wichtig, dass die Steuerpflichtigen sachdienliche Belegunterlagen zusammenstellen und den Steuerverwaltungen übermitteln. Je nach der konkret betroffenen Gültigkeitsbedingung und den sonstigen Gegebenheiten und Umständen könnte dies u. a. folgende Unterlagen umfassen:

1. eine Beschreibung des Geschäftssegments des Steuerpflichtigen (in der engsten Abgrenzung), zu dem die Unternehmen und Geschäftsvorfälle gehören, die Gegenstand der APA sind;
2. die prognostizierten und tatsächlichen Gewinne des Geschäftssegments für die Wirtschaftsjahre, die gleichzeitig mit oder in den von COVID-19 betroffenen Wirtschaftsjahren enden;
3. Abschriften von Unterlagen, die vorgeschlagene oder bereits umgesetzte Änderungen bestehender Vereinbarungen belegen, oder von neuen konzerninternen Verträgen zwischen den verbundenen Unternehmen, die sich auf die unter die APA fallenden Geschäftsvorfälle auswirken;
4. eine erläuternde Schilderung der erwarteten Auswirkungen der gegenwärtigen Wirtschaftslage auf eine vereinbarte Verrechnungspreismethode in den von COVID-19 betroffenen Wirtschaftsjahren – insbesondere bezüglich der Frage, ob sie eine Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit und/oder Veränderungen der Risiken und Zuständigkeiten bewirkt hat – sowie gegebenenfalls der Minderung ihres Effekts auf das untersuchte Unternehmen durch staatliche Maßnahmen oder andere Mechanismen wie z. B. eine Betriebsunterbrechungsversicherung. Diese Erläuterung muss sachgerecht belegen, dass der Effekt tatsächlich der wirtschaftlichen Situation während der COVID-19-Pandemie zuzuschreiben ist, da eine bloße Veränderung der Geschäftsergebnisse auch durch andere Elemente der Geschäftstätigkeit eines Steuerpflichtigen verursacht sein kann und daher nicht unbedingt eine Nichterfüllung einer Gültigkeitsbedingung darstellt;
5. eine detaillierte Gewinn- und Verlustrechnung mit einer Aufschlüsselung des Wareneinsatzes (Cost of Goods Sold – COGS), der Vertriebs- und Verwaltungsgemeinkosten (Selling, General & Administrative Expenses – SG&A) sowie sonstiger zinsunabhängiger Aufwendungen für von COVID-19 betroffene Wirtschaftsjahre, in die die Geschäftsvorfälle fallen, die Gegenstand der APA sind. Die detaillierte Gewinn- und Verlustrechnung kann durch COVID-19 verursachte außergewöhnliche Betriebskosten und Einkünfte aus staatlichen Hilfsmaßnahmen umfassen, zusammen mit einer Erläuterung der buchmäßigen Behandlung solcher Kosten bzw. Einkünfte;
6. Informationen über das Verhalten unabhängiger Unternehmen.



105. Es ist wichtig, dass sich die Steuerpflichtigen gegenüber den Steuerverwaltungen transparent verhalten und alle sachdienlichen Informationen zeitnah offenlegen. Hierdurch tragen sie zur Wahrung des spannungsfreien Klimas bei, das für die erfolgreiche Aushandlung von Vorabverständigungen über die Verrechnungspreise von entscheidender Bedeutung ist.

2.6. Wie sollten die Steuerverwaltungen auf die Nichteinhaltung einer bestehenden APA reagieren?

106. In der Frage, welche Folgen die Nichteinhaltung der vereinbarten Bedingungen einer bestehenden APA haben sollte, sollten die Steuerverwaltungen ähnlich vorgehen wie in Situationen, in denen Gültigkeitsbedingungen nicht erfüllt sind. Bei der Entscheidung über ihre Reaktion sollten die Steuerverwaltungen beispielsweise *i)* die Bedingungen der Vorabverständigung, *ii)* etwaige Vereinbarungen zwischen den zuständigen Steuerverwaltungen in Bezug auf den Umgang mit der Nichteinhaltung der Bedingungen der Vereinbarung und *iii)* die geltenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften oder Verfahrensbestimmungen prüfen.⁵⁴

107. Allerdings werden die Steuerverwaltungen auf die Nichteinhaltung der vereinbarten Bedingungen einer bestehenden APA wahrscheinlich anders reagieren als auf die Nichterfüllung von Gültigkeitsbedingungen.⁵⁵ So kann es sein, dass die Vorabverständigung über die Verrechnungspreise, die innerstaatlichen Rechtsvorschriften oder die Verfahrensbestimmungen in diesen Fällen jeweils unterschiedliche Verfahrensweisen vorschreiben. Beispielsweise kann es sein, dass die Bedingungen einer APA für den Fall der Nichterfüllung der Gültigkeitsbedingungen vorsehen, dass diese aufgehoben wird, sofern nichts anderes vereinbart wurde, wohingegen die Nichteinhaltung zur Folge haben könnte, dass die Steuerverwaltung die APA wahlweise aufheben, widerrufen, ändern oder durchsetzen kann.

3. Welche Auswirkungen hat COVID-19 auf laufende Vorabverständigungsverfahren?

108. Im gegenwärtigen Umfeld könnten die Steuerpflichtigen zögern, mit laufenden Vorabverständigungsverfahren fortzufahren bzw. neue APA-Anträge zu stellen. Dies ist in Anbetracht der erheblichen wirtschaftlichen Unsicherheit verständlich, der sich viele Unternehmen gegenübersehen und die es manchen Steuerpflichtigen unmöglich machen könnte, heute Einigungen über künftige APA zu erzielen. Allerdings gilt es auch die Rolle anzuerkennen, die Vorabverständigungen bei der Schaffung von Steuersicherheit für die Steuerpflichtigen ebenso wie die Steuerverwaltungen sowie bei der Verhinderung künftiger Steuerstreitigkeiten spielen.

109. Stehen Steuerpflichtige und Steuerverwaltungen in Verhandlungen über Vorabverständigungen, die für das Wirtschaftsjahr 2020 gelten sollen, werden alle Beteiligten ermutigt, sich bei der Entscheidung, wie die gegenwärtige wirtschaftliche Lage berücksichtigt werden sollte, flexibel und kooperativ zu verhalten; dabei sind die verschiedenen weiter oben erörterten Optionen hinsichtlich der Änderung bestehender APA relevant. Beispielsweise könnte geprüft werden, ob eine APA mit kurzer Laufzeit für den von der COVID-19-Pandemie betroffenen Zeitraum und eine separate APA für die Zeit nach der Pandemie vereinbart werden sollten. Eine weitere Lösung könnte darin bestehen, die APA für den gesamten Zeitraum (z. B. mit einer Laufzeit 2020-2024) zu schließen, dabei aber festzulegen, dass die einschlägigen Auswirkungen der COVID-19-Pandemie, sobald sie bekannt sind, für jedes Jahr untersucht und aufgezeichnet werden und gegebenenfalls entsprechende rückwirkende Änderungen der APA vorgenommen werden. Eine wieder andere Lösung könnte sein, die Laufzeit der APA zu verlängern, um den kurzfristigen Effekt

⁵⁴ Anhang II zu Kapitel IV der OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Ziffer 74.

⁵⁵ Anhang II zu Kapitel IV der OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Abschnitt E.3.



der Pandemie abzuschwächen; dies wäre von Umfang und Dauer dieses Effekts abhängig. Zusätzlich könnte erwogen werden, einen Laufzeittest bzw. eine Gesamtevaluierung über die gesamte Dauer der APA durchzuführen. In diesem Kontext ist es wichtig, dass sich die Steuerpflichtigen transparent verhalten und alle sachdienlichen Informationen bezüglich der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie auf die unter die Vereinbarung fallenden Geschäftsvorfälle zeitnah offenlegen. Die unter Ziffer 104 dieser Leitlinien genannte Begleitdokumentation kann diesbezüglich als Referenz dienen.

110. Die COVID-19-Pandemie stellt die Steuerverwaltungen und die Steuerpflichtigen darüber hinaus vor praktische Schwierigkeiten bei der Verhandlung von APA. Solche potenziellen Herausforderungen können eine Reihe von Gründen haben, darunter Beschränkungen des inländischen und internationalen Reiseverkehrs, Arbeit im Homeoffice – sei sie vorgeschrieben oder freiwillig – oder zusätzlicher Ressourcendruck infolge der als Reaktion auf die COVID-19-Pandemie unternommenen Anstrengungen.

111. Trotz dieser potenziellen Herausforderungen bleiben APA ein wertvolles Instrument, um mehr Sicherheit zu erzielen und Konflikte wirksam vorzubeugen. Eine Reihe von Steuerverwaltungen und Steuerpflichtigen haben verschiedene Möglichkeiten zur Anpassung ihrer Arbeitsweisen gefunden, um praxisrelevante Hindernisse zu überwinden, die die Arbeit an Vorabverständigungen erschwert haben. Steuerverwaltungen und Steuerpflichtige sollten anerkennen, dass das sture Festhalten an Arbeitspraktiken aus der Zeit vor COVID-19 Verhandlungen über neue Vorabverständigungen über Verrechnungspreise unverhältnismäßig in die Länge ziehen könnte. Stattdessen sollten innovative und flexible Ansätze unterstützt werden, um Verzögerungen beim Abschluss gegenwärtig verhandelter APA zu minimieren.

112. Es gibt verschiedene technologische Lösungen, um traditionelle Kommunikationsmethoden wie persönliche Treffen und den Austausch physischer Dokumentation unter Wahrung der Vertraulichkeit und der Sicherheitsanforderungen zu ersetzen und/oder zu ergänzen. Es kann zwar Situationen geben, in denen flexible Ansätze nicht unmittelbar erkennbar oder nicht angemessen sind, allerdings sollten Steuerverwaltungen und Steuerpflichtige dazu ermutigt werden, auf Einzelfallbasis alternative Methoden zur Fortsetzung der APA-Gespräche zu prüfen, statt auf Arbeitsmethoden der Vergangenheit oder Einheitskonzepte zurückzugreifen. Eine effektive Nutzung der Ressourcen von Steuerverwaltungen und Steuerpflichtigen ist während der COVID-19-Pandemie entscheidend, und die bereits in der Praxis gewonnene Erfahrung zeigt, dass folgende Verfahrensweisen in bestimmten Fällen erfolgreich eingesetzt werden können:

- virtuelle Fallkonferenzen zwischen Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen statt physischer Treffen (beispielsweise Telefon- und Videokonferenzen)
- virtuelle Fachgespräche mit den Beschäftigten des Steuerpflichtigen
- virtuelle anstelle von physischen Besuchen in den Räumlichkeiten des Steuerpflichtigen (sofern die angemessene Erfüllung der Sorgfaltspflichten dadurch nicht beeinträchtigt wird)
- elektronische Dokumentenübermittlung (mittels verschlüsselter E-Mails oder elektronischer Datenaustauschplattformen)



Die Veröffentlichung dieses Texts erfolgt unter der Verantwortung des Inclusive Framework on BEPS. Die darin zum Ausdruck gebrachten Meinungen und Argumente spiegeln nicht zwangsläufig die offizielle Einstellung der OECD-Mitgliedstaaten wider.

Dieses Dokument sowie die darin enthaltenen Daten und Karten berühren weder den völkerrechtlichen Status von Territorien noch die Souveränität über Territorien, den Verlauf internationaler Grenzen und Grenzlinien sowie den Namen von Territorien, Städten oder Gebieten.

Anmerkung aller in der OECD vertretenen EU-Mitgliedstaaten und der Europäischen Union: Die Republik Zypern wird von allen Mitgliedern der Vereinten Nationen mit Ausnahme der Türkei anerkannt. Die Informationen in diesem Dokument beziehen sich auf das Gebiet, das sich unter der tatsächlichen Kontrolle der Regierung der Republik Zypern befindet.

Originaltitel: *Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic*

Übersetzung durch den Deutschen Übersetzungsdienst der OECD.

Für die Nutzung dieser Arbeiten – sowohl in elektronischer als auch in gedruckter Form – gelten die Nutzungsbedingungen unter <http://www.oecd.org/termsandconditions>.

