



OECD- Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen

OECD- Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen

22. JULI 2010



Das vorliegende Dokument wird unter der Verantwortung des Generalsekretärs der OECD veröffentlicht. Die darin zum Ausdruck gebrachten Meinungen und Argumente spiegeln nicht zwangsläufig die offizielle Einstellung der Organisation oder der Regierungen ihrer Mitgliedstaaten wider.

Dieses Dokument und die darin enthaltenen Karten berühren nicht den völkerrechtlichen Status und die Souveränität über Territorien, den Verlauf der internationalen Grenzen und Grenzlinien sowie den Namen von Territorien, Städten und Gebieten.

Bitte zitieren Sie diese Publikation wie folgt:

OECD (2011), *OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2010*, OECD Publishing.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264125483-de>

ISBN 978-92-64-12544-5 (Print)

ISBN 978-92-64-12548-3 (PDF)

Originaltitel :

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010.

Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2010.

Übersetzung durch den Deutschen Übersetzungsdienst der OECD.

Korrigenda zu OECD-Veröffentlichungen sind verfügbar unter: www.oecd.org/publishing/corrigenda.

© OECD 2011

Die OECD gestattet das Kopieren, Herunterladen und Abdrucken von OECD-Inhalten für den eigenen Gebrauch sowie das Einfügen von Auszügen aus OECD-Veröffentlichungen, -Datenbanken und -Multimediaprodukten in eigene Dokumente, Präsentationen, Blogs, Websites und Lehrmaterialien, vorausgesetzt die OECD wird in geeigneter Weise als Quelle und Urheberrechtsinhaber genannt. Sämtliche Anfragen bezüglich Verwendung für öffentliche oder kommerzielle Zwecke bzw. Übersetzungsrechte sind zu richten an: rights@oecd.org. Die Genehmigung zur Kopie von Teilen dieser Publikation für den öffentlichen oder kommerziellen Gebrauch ist direkt einzuholen beim Copyright Clearance Center (CCC) unter info@copyright.com oder beim Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) unter contact@cfcopies.com.

Vorwort

Diese Leitlinien stellen eine Revision des OECD-Berichts *Verrechnungspreise und Multinationale Unternehmen* (1979) dar. In ihrer ursprünglichen Fassung wurden sie vom Ausschuss für Steuerfragen am 27. Juni 1995 und vom OECD-Rat am 13. Juli 1995 zur Veröffentlichung freigegeben.

Seit ihrer ursprünglichen Fassung sind die Leitlinien wie folgt ergänzt worden:

- durch den „Report on Intangible Property and Services“, vom Ausschuss für Steuerfragen am 23. Januar 1996 angenommen [DAFFE/CFA(96)2] und vom Rat am 11. April 1996 zur Kenntnis genommen [C(96)46] (derzeit nur auf Englisch verfügbar, Kapitel VI und VII),
- durch den „Report on Cost Contribution Arrangements“, vom Ausschuss für Steuerfragen am 25. Juni 1997 angenommen [DAFFE/CFA(97)27] und vom Rat am 24. Juli 1997 zur Kenntnis genommen [C(97)144] (derzeit nur auf Englisch verfügbar, Kapitel VIII),
- durch den „Report on the Guidelines for Monitoring Procedures on the OECD Transfer Pricing Guidelines and the Involvement of the Business Community“ [DAFFE/CFA/WD(97)11/REV1], vom Ausschuss für Steuerfragen am 24. Juni 1997 angenommen und vom Rat am 23. Oktober 1997 zur Kenntnis genommen [C(97)196] (derzeit nur auf Englisch verfügbar, Anhänge),
- durch den „Report on the Guidelines for Conducting Advance Pricing Arrangements under the Mutual Agreement Procedure“, vom Ausschuss für Steuerfragen am 30. Juni 1999 angenommen [DAFFE/CFA(99)31] und vom Rat am 28. Oktober 1999 zur Kenntnis genommen [C(99)138] (derzeit nur auf Englisch verfügbar, Anhänge),
- durch den „Report on the Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings“, vom Ausschuss für Steuerfragen am 22. Juni 2010 angenommen [CTPA/CFA(2010)46] und vom Rat am 22. Juli 2010 gebilligt [Anhang I zu C(2010)99] (derzeit nur auf Englisch verfügbar, Kapitel IX).

Darüber hinaus sind diese Leitlinien geändert worden:

- durch eine Aktualisierung von Kapitel IV, vom Ausschuss für Steuerfragen am 6. Juni 2008 angenommen [CTPA/CFA(2008)30/REV1], sowie eine Aktualisierung der Einführung und des Vorworts, vom Ausschuss für Steuerfragen am 22. Juni 2009 angenommen [CTPA/CFA(2009)51/REV1], vom Rat am 16. Juli 2009 gebilligt [C(2009)88],
- durch eine Revision der Kapitel I-III, vom Ausschuss für Steuerfragen am 22. Juni 2010 angenommen [CTPA/CFA(2010)55] und vom Rat am 22. Juli 2010 gebilligt [Anhang I zu C(2010)99], sowie
- durch eine Aktualisierung der Einführung, des Vorworts, des Glossars, der Kapitel IV-VIII und der Anhänge, vom Ausschuss für Steuerfragen am 22. Juni 2010 angenommen [CTPA/CFA(2010)47] und vom Rat am 22. Juli 2010 gebilligt [Anhang I zu C(2010)99].

Diese Leitlinien werden weiterhin durch zusätzliche Orientierungshilfen, die besondere Aspekte der Verrechnungspreisproblematik beleuchten, ergänzt sowie periodisch überprüft und laufend revidiert werden.

Inhaltsverzeichnis

Einführung	15
Glossar	23

Kapitel 1

Der Fremdvergleichsgrundsatz

A. Einleitung	33
B. Begründung des Fremdvergleichsgrundsatzes	35
B.1 Artikel 9 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (des Einkommens und des Vermögens)	35
B.2 Beibehaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes als internationaler Konsens	38
C. Ein nicht auf dem Fremdvergleichsgrundsatz beruhender Ansatz: die globale formelhafte Aufteilung	39
C.1 Hintergrund und Darstellung des Ansatzes	39
C.2 Vergleich mit dem Fremdvergleichsgrundsatz	40
C.3 Die Ablehnung nicht fremdvergleichskonformer Methoden	44
D. Leitlinien für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes	45
D.1 Vergleichbarkeitsanalyse	45
D.1.1 Wichtigkeit der Vergleichbarkeitsanalyse und Bedeutung von „vergleichbar“	45
D.1.2 Die Vergleichbarkeit bestimmende Faktoren	47
D.1.2.1 Eigenschaften der Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen	47
D.1.2.2 Funktionsanalyse	49
D.1.2.3 Vertragsbedingungen	52
D.1.2.4 Wirtschaftliche Verhältnisse	53
D.1.2.5 Geschäftsstrategien	54
D.2 Anerkennung der tatsächlich getätigten Geschäftsvorfälle	56
D.3 Verluste	58
D.4 Auswirkungen staatlicher Maßnahmen	60
D.5 Verwendung von Zollwerten	62

Kapitel II

Verrechnungspreismethoden

<i>Teil I: Auswahl der Verrechnungspreismethode</i>	65
A. Auswahl der für die Umstände des Einzelfalls am besten geeigneten Verrechnungspreismethode	65
B. Anwendung von mehr als einer Methode	68
<i>Teil II: Geschäftsvorfallbezogene Standardmethoden</i>	70
A. Einleitung	70
B. Preisvergleichsmethode	70
B.1 Allgemeines	70
B.2 Beispiele für die Anwendung der Preisvergleichsmethode	71
C. Wiederverkaufspreismethode	72
C.1 Allgemeines	72
C.2 Beispiele für die Anwendung der Wiederverkaufspreismethode ...	77
D. Kostenaufschlagsmethode	78
D.1 Allgemeines	78
D.2 Beispiele für die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode ...	84
<i>Teil III: Geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethoden</i>	86
A. Einleitung	86
B. Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode	86
B.1 Allgemeines	86
B.2 Vor- und Nachteile	88
B.3 Anwendungshinweise	90
B.3.1 Der auf die geschäftsvorfallbezogene Nettomargen- methode anzuwendende Vergleichbarkeitsmaßstab	90
B.3.2 Auswahl des Nettogewinnindikators	93
B.3.3 Ermittlung des Nettogewinns	93
B.3.4 Gewichtung des Nettogewinns	96
B.3.4.1 Fälle, in denen der Nettogewinn anhand des Umsatzes gewichtet wird	97
B.3.4.2 Fälle, in denen der Nettogewinn anhand der Kosten gewichtet wird	98
B.3.4.3 Fälle, in denen der Nettogewinn anhand der Vermögenswerte gewichtet wird	100
B.3.4.4 Sonstige mögliche Nettogewinnindikatoren	101
B.3.5 Berry-Ratios	101
B.3.6 Weitere Hinweise	102
B.4 Beispiele für die Anwendung der Nettomargenmethode	103

C.	Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode	104
C.1	Allgemeines	104
C.2	Vor- und Nachteile	105
C.3	Anwendungshinweise	107
C.3.1	Allgemeines	107
C.3.2	Verschiedene Ansätze zur Gewinnaufteilung	108
C.3.2.1	Beitragsanalyse	108
C.3.2.2	Restgewinnanalysen	109
C.3.3	Festlegung des aufzuteilenden Gesamtgewinns	110
C.3.3.1	Tatsächlich erzielte und erwartete Gewinne	111
C.3.3.2	Unterschiedliche Gewinnmessgrößen	112
C.3.4	Wie lässt sich der Gesamtgewinn aufteilen?	113
C.3.4.1	Allgemeines	113
C.3.4.2	Rückgriff auf Daten aus vergleichbaren Fremd- geschäftsvorfällen	113
C.3.4.3	Aufteilungsschlüssel	114
C.3.4.4	Rückgriff auf Daten aus dem Geschäftsbetrieb des Steuerpflichtigen (interne Daten).....	116
D.	Schlussfolgerungen hinsichtlich der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden	118

Kapitel III

Vergleichsbarkeitsanalyse

A.	Durchführen einer Vergleichsbarkeitsanalyse	121
A.1	Typisches Verfahren	122
A.2	Breit angelegte Analyse der für den Steuerpflichtigen geltenden Umstände	123
A.3	Überprüfung des konzerninternen Geschäftsvorfalles und Auswahl des untersuchten Unternehmens	124
A.3.1	Beurteilung einzelner und zusammenhängender Geschäfts- vorfälle eines Steuerpflichtigen	124
A.3.2	Vorteilsausgleichsvereinbarungen	126
A.3.3	Auswahl des untersuchten Unternehmens	128
A.3.4	Informationen zum konzerninternen Geschäftsvorfall	128
A.4	Vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle	130
A.4.1	Allgemeines	130
A.4.2	Interne Vergleichswerte	131
A.4.3	Externe Vergleichswerte und Informationsquellen	131
A.4.3.1	Datenbanken	131
A.4.3.2	Nichtinländische Vergleichswerte oder solche aus fremden Quellen	133

A.4.3.3	Den Steuerpflichtigen gegenüber nicht offengelegte Informationen	133
A.4.4	Verwendung nichtgeschäftsvorfallbezogener Daten	
Dritter		134
A.4.5	Einschränkungen bei den verfügbaren Vergleichswerten	134
A.5	Auswahl oder Ablehnung potenzieller Vergleichswerte	135
A.6	Anpassungen zur Herstellung der Vergleichbarkeit	138
A.6.1	Unterschiedliche Arten von Vergleichbarkeitsanpassungen ..	138
A.6.2	Zweck der Vergleichbarkeitsanpassungen	138
A.6.3	Verlässlichkeit der Anpassung	139
A.6.4	Dokumentieren und Prüfen von Vergleichbarkeitsanpassungen	139
A.7	Bandbreite von Fremdvergleichswerten	139
A.7.1	Allgemeines	139
A.7.2	Auswahl des am besten geeigneten Punkts innerhalb der Bandbreite	141
A.7.3	Extreme Ergebnisse: Vergleichbarkeitsüberlegungen	142
B.	Zeitfragen bei der Vergleichbarkeit	143
B.1	Ursprungszeitpunkt	143
B.2	Zeitpunkt der Datenerhebung	143
B.3	Hohe Unsicherheit der Bewertung zu Beginn und unvorhersehbare Ereignisse	144
B.4	Daten aus Jahren, die dem Jahr des Geschäftsvorfalles folgen	145
B.5	Daten aus mehreren Jahren	145
C.	Fragen der Befolgung und Mitwirkung	147

Kapitel IV

Ansätze der Verwaltungen zur Vermeidung und Beilegung von Verrechnungspreiskonflikten

A.	Einleitung	149
B.	Die Verwaltungspraxis im Bereich der Verrechnungspreise	150
B.1	Die Prüfungspraxis	151
B.2	Beweislast	152
B.3	Strafen	155
C.	Gegenberichtigungen und das Verständigungsverfahren:	
Artikel 9 und Artikel 25 des OECD-Musterabkommens		158
C.1	Das Verständigungsverfahren	158
C.2	Gegenberichtigungen: Artikel 9 Absatz 2	160
C.3	Verfahrensprobleme	163

C.4	Empfehlungen für die Berücksichtigung der Anliegen der Steuerpflichtigen	164
C.4.1	Fristen	164
C.4.2	Die Dauer von Verständigungsverfahren	167
C.4.3	Die Mitwirkung des Steuerpflichtigen	168
C.4.4	Veröffentlichung anwendbarer Verfahren	169
C.4.5	Probleme betreffend Steuernachforderungen und den Anfall von Zinsen	170
C.5	Sekundärberichtigungen	171
D.	Simultanbetriebsprüfungen	175
D.1	Begriffsbestimmung und Hintergrund	175
D.2	Rechtliche Grundlage für Simultanbetriebsprüfungen	176
D.3	Simultanbetriebsprüfungen und Verrechnungspreise	177
D.4	Empfehlungen für die Inanspruchnahme von Simultanbetriebsprüfungen	180
E.	Safe-Harbour-Regelungen	181
E.1	Einleitung	181
E.2	Begriff und Konzept der Safe-Harbour-Regelung	181
E.3	Argumente für die Anwendung von Safe-Harbour-Regelungen	182
E.3.1	Erleichterungen bei der Einhaltung der Vorschriften	182
E.3.2	Rechtssicherheit	183
E.3.3	Verwaltungsvereinfachung	183
E.4	Die Probleme bei der Anwendung von Safe-Harbour-Regelungen	183
E.4.1	Die Gefahr der Doppelbesteuerung und die Schwierigkeiten im Verständigungsverfahren	185
E.4.2	Die Möglichkeit der Erschließung neuer Wege für die Steuerplanung	188
E.4.3	Fragen in Bezug auf den Gleichheitsgrundsatz und die Einheitlichkeit der Besteuerung	189
E.5	Empfehlungen hinsichtlich der Anwendung von Safe-Harbour-Regelungen	190
F.	Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung	191
F.1	Definition und Konzept von Advance Pricing Arrangements	191
F.2	Ausgestaltung rechtlicher und administrativer Vorschriften in Bezug auf APA	195
F.3	Die Vorteile von APA	197
F.4	Die Nachteile im Zusammenhang mit APA	198
F.5	Empfehlungen	202
F.5.1	Allgemeines	202
F.5.2	Der Inhalt einer Vereinbarung	203
F.5.3	Unilaterale und bilaterale (multilaterale) Vereinbarungen ...	203

F.5.4	Inanspruchnahme von APA durch alle Steuerpflichtigen	203
F.5.5	Die Ausarbeitung von Arbeitsübereinkommen zwischen den zuständigen Behörden und die Verbesserung der Verfahren	204
G.	Schiedsverfahren	204

Kapitel V **Dokumentation**

A.	Einleitung	207
B.	Hinweise für Vorschriften und Verfahren bei der Dokumentation	208
C.	Nützliche Informationen für die Ermittlung von Verrechnungs- preisen	212
D.	Zusammenfassung der Empfehlungen für die Dokumentation	216

Kapitel VI **Besondere Überlegungen für immaterielle Wirtschaftsgüter**

A.	Einleitung	217
B.	Immaterielle gewerbliche Wirtschaftsgüter	218
B.1	Allgemeines	218
B.2	Beispiele: Patente und Marken	220
C.	Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes	222
C.1	Allgemeines	222
C.2	Die Identifizierung von Vereinbarungen, die für die Über- tragung immaterieller Wirtschaftsgüter abgeschlossen werden	223
C.3	Berechnung einer fremdvergleichskonformen Vergütung	225
C.4	Die Bestimmung von Fremdvergleichspreisen, wenn die Wertermittlung im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles höchst unsicher ist	228
D.	Marketingaktivitäten von Unternehmen, die nicht Eigentümer von Marken oder Firmennamen sind	231

Kapitel VII **Besondere Überlegungen zu konzerninternen Dienstleistungen**

A.	Einleitung	233
B.	Die wichtigsten Problembereiche	234
B.1	Ermittlung, ob konzerninterne Dienstleistungen erbracht wurden ..	235

B.2	Ermittlung einer fremdüblichen Vergütung	239
B.2.1	Allgemeines	239
B.2.2	Identifizierung tatsächlicher Vereinbarungen für die Vergütung konzerninterner Dienstleistungen	240
B.2.3	Berechnung der fremdvergleichskonformen Gegenleistung ...	243
C.	Einige Beispiele für konzerninterne Dienstleistungen	247

Kapitel VIII

Kostenumlagevereinbarungen

A.	Einleitung	249
B.	Begriff der Kostenumlagevereinbarung	250
B.1	Allgemeines	250
B.2	Verhältnis zu anderen Kapiteln	251
B.3	Arten von KUV	251
C.	Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes	252
C.1	Allgemeines	252
C.2	Bestimmung der Vertragsparteien	253
C.3	Die Höhe des von jedem Beteiligten zu leistenden Beitrags	254
C.4	Prüfung der Angemessenheit der Kostenverteilung	255
C.5	Die steuerliche Behandlung von Beiträgen und Ausgleichszahlungen	257
D.	Die steuerlichen Folgen der Nichtübereinstimmung einer KUV mit dem Fremdvergleichsgrundsatz	258
D.1	Berichtigung der Beiträge	259
D.2	Die volle oder teilweise Nichtanerkennung der Bedingungen der KUV	259
E.	Eintritt, Austritt oder Kündigung bei KUV	260
F.	Empfehlungen für die Ausgestaltung und Dokumentation von KUV	263

Kapitel IX

Verrechnungspreisaspekte bei Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit

<i>Einleitung</i>	267
A. Geltungsbereich	267
A.1 Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit im Rahmen dieses Kapitels	267
A.2 In diesem Kapitel behandelte Themen	268

B.	Anwendung von Artikel 9 des OECD-Musterabkommens und dieser Leitlinien bei Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit: theoretischer Rahmen	270
<i>Teil I: Besondere Überlegungen im Hinblick auf Risiken</i>		<i>271</i>
A.	Einleitung	271
B.	Vertragsbedingungen	271
B.1	Entspricht das Verhalten der verbundenen Unternehmen der vertraglichen Risikoaufteilung?	272
B.2	Prüfung, ob die Risikoaufteilung des konzerninternen Geschäftsvorfalles dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht	274
B.2.1	Die Rolle vergleichbarer Geschäftsvorfälle	274
B.2.2	Fälle, in denen keine vergleichbaren Geschäftsvorfälle gefunden werden	274
B.2.2.1	Risikoaufteilung und Risikokontrolle	275
B.2.2.2	Die finanzielle Fähigkeit zur Übernahme des Risikos	278
B.2.2.3	Illustration	279
B.2.3	Unterschied zwischen der Durchführung einer Anpassungsrechnung zur Herstellung der Vergleichbarkeit und der Nichtanerkennung der Risikoaufteilung bei einem konzerninternen Geschäftsvorfall	280
B.3	Folgen der Risikoaufteilung	282
B.3.1	Auswirkungen einer für Steuerzwecke anerkannten Risikoaufteilung	282
B.3.2	Kann die Anwendung einer Verrechnungspreismethode für ein Umfeld mit geringerem Risiko sorgen?	283
C.	Fragen der Befolgung und Mitwirkung	284
<i>Teil II: Fremdvergleichskonforme Vergütung für die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit als solche</i>		<i>285</i>
A.	Einleitung	285
B.	Zum Verständnis der Umstrukturierung als solcher	285
B.1	Identifizierung der Geschäftsvorfälle, die die Umstrukturierung ausmachen: Funktionen, Wirtschaftsgüter und Risiken vor und nach der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit	286
B.2	Zum Verständnis der geschäftlichen Gründe der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit und der von ihr erwarteten Vorteile, einschließlich der Rolle von Synergieeffekten	288
B.3	Den Beteiligten realistischerweise zur Verfügung stehende Alternativen	289

C.	Verlagerung von Gewinnpotenzial infolge einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit	291
C.1	Gewinnpotenzial	291
C.2	Verlagerung von Risiken und Gewinnpotenzial	292
D.	Übertragung von etwas Werthaltigem (z.B. eines Wirtschaftsguts oder einer Geschäftstätigkeit)	295
D.1	Materielle Wirtschaftsgüter	295
D.2	Immaterielle Wirtschaftsgüter	297
D.2.1	Übertragung immaterieller Rechte durch ein inländisches Unternehmen an ein zentrales ausländisches verbundenes Unternehmen	298
D.2.2	Übertragung eines immateriellen Wirtschaftsguts zu einem Zeitpunkt, an dem es noch keinen feststellbaren Wert hat	300
D.2.3	Inländische immaterielle Wirtschaftsgüter	301
D.2.4	Vertragliche Rechte	302
D.3	Übertragung von Geschäftstätigkeit („ongoing concern“)	303
D.3.1	Bewertung der Übertragung einer Geschäftstätigkeit	303
D.3.2	Unrentable Geschäftstätigkeiten	304
D.4	Auslagerung von Geschäftstätigkeiten	305
E.	Entschädigung des umstrukturierten Unternehmens für die Kündigung oder wesentliche Neuverhandlung bestehender Vereinbarungen	306
E.1	Wurde die gekündigte, nicht verlängerte oder wesentlich neu verhandelte Vereinbarung in schriftlicher Form niedergelegt und enthält sie eine Entschädigungsklausel?	307
E.2	Entsprechen die Vertragsbedingungen sowie das Vorhandensein bzw. Nichtvorhandensein einer Entschädigungsklausel oder sonstigen Form von Garantie (sowie die Bestimmungen einer solchen Klausel, sofern vorhanden) dem Fremdvergleichsgrundsatz?	308
E.3	Sieht das Handelsrecht oder die Rechtsprechung einen Anspruch auf Entschädigung vor?	311
E.4	Wäre die andere Vertragspartei unter fremdvergleichskonformen Bedingungen bereit, die durch die Kündigung oder Änderung der Vereinbarung beeinträchtigte Partei zu entschädigen?	312
<i>Teil III: Vergütung für konzerninterne Geschäftsvorfälle nach einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit</i>		<i>314</i>
A.	Umstrukturierung gegenüber der Neuaufnahme einer Geschäftstätigkeit	314
A.1	Allgemeiner Grundsatz: keine unterschiedliche Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes	314

A.2	Mögliche tatsächliche Unterschiede zwischen Situationen, die auf eine Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit zurückzuführen sind, und Situationen, die auf der Neuaufnahme einer Geschäftstätigkeit beruhen	315
B.	Anwendung im Fall von Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit: Auswahl und Anwendung einer Verrechnungspreismethode für die konzerninternen Geschäftsvorfälle nach einer Umstrukturierung	318
C.	Zusammenhang zwischen der Vergütung für die Umstrukturierung und der Vergütung nach der Umstrukturierung	320
D.	Vergleich der Situation vor und nach der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit	321
E.	Standortvorteile	323
F.	Beispiel: Umsetzung einer zentralen Einkaufsfunktion	326
	<i>Teil IV: Anerkennung der tatsächlich getätigten Geschäftsvorfälle</i>	329
A.	Einleitung	329
B.	Tatsächlich getätigte Geschäftsvorfälle. Die Rolle der Vertragsbedingungen, Zusammenhang zwischen den Ziffern 1.64-1.69 und anderen Teilen dieser Leitlinien	330
C.	Anwendung der Ziffern 1.64-1.69 dieser Leitlinien auf Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit	331
C.1	Nichtanerkennung nur in Ausnahmefällen	331
C.2	Ermittlung des wirtschaftlichen Gehalts eines Geschäftsvorfalles oder einer Vereinbarung	332
C.3	Feststellung, ob die Vereinbarungen von unabhängigen Unternehmen getroffen worden wären	333
C.4	Feststellung, ob es für einen Geschäftsvorfall oder eine Vereinbarung eine Verrechnungspreislösung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz gibt	336
C.5	Die Erheblichkeit steuerlicher Gründe	336
C.6	Folgen der Nichtanerkennung nach Ziffer 1.64-1.69	337
D.	Beispiele	338
D.1	Beispiel (A): Umstrukturierung eines Eigenhändlers in ein risikoarmes Vertriebsunternehmen	338
D.2	Beispiel (B): Übertragung wertvoller immaterieller Wirtschaftsgüter an eine Scheinfirma	339
D.3	Beispiel (C): Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter, die anerkannt wird	341

Einführung

1. In den letzten zwanzig Jahren hat die Bedeutung der multinationalen Unternehmen im Welthandel dramatisch zugenommen. Dies ist zum Teil auf die verstärkte Integration der Volkswirtschaften und den technischen Fortschritt zurückzuführen, insbesondere im Bereich der Kommunikation. Das Wachstum multinationaler Unternehmen stellt sowohl die Steuerverwaltungen als auch die Unternehmen selbst vor immer schwierigere Steuerfragen, da die einzelstaatlichen Vorschriften für die Besteuerung von multinationalen Unternehmen nicht isoliert betrachtet werden können, sondern in einem breiten internationalen Kontext angesprochen werden müssen.
2. Die Fragen ergeben sich sowohl für die Steuerverwaltungen als auch für die multinationalen Unternehmen in erster Linie aus den praktischen Schwierigkeiten bei der Ermittlung der in einem Staat zu berücksichtigenden Aufwendungen und Erträge einer zu einem multinationalen Konzern gehörenden Gesellschaft oder Betriebsstätte; und zwar insbesondere dann, wenn die Geschäftstätigkeit des multinationalen Konzerns stark integriert ist.
3. Für multinationale Unternehmen schafft das Erfordernis der Einhaltung der von Staat zu Staat mitunter unterschiedlichen Gesetze und Verwaltungsanordnungen zusätzliche Probleme. Die unterschiedlichen Erfordernisse können für ein multinationales Unternehmen mit einer Mehrbelastung verbunden sein und zu höheren Befolgungskosten führen, als dies bei einem ähnlichen Unternehmen der Fall ist, das nur in einem Staat tätig ist.
4. Für die Steuerverwaltungen treten sowohl aus steuerpolitischer Sicht als auch aus der Sicht der praktischen Durchführung besondere Probleme auf. Aus steuerpolitischer Sicht haben die Staaten zwei Bedürfnisse in Einklang zu bringen: zum einen ihr legitimes Recht, die Gewinne eines Steuerpflichtigen zu besteuern, die aus Aufwendungen und Erträgen stammen, deren Quelle berechtigterweise als in ihrem Staatsgebiet gelegen anzusehen ist, und zum anderen die Vermeidung der Besteuerung derselben Einkünfte durch mehrere Staaten. Eine derartige Doppel- oder Mehrfachbesteuerung kann ein Hindernis für grenzüberschreitende Waren- und Dienstleistungsgeschäfte und für den Kapitalverkehr schaffen. Aus praktischer Sicht kann die von einem Staat vorgenommene Zurechnung der Aufwendungen und Erträge durch

Hindernisse bei der Beschaffung maßgeblicher Daten aus dem Ausland erschwert werden.

5. Zunächst hängen die von einem Staat geltend gemachten Besteuerungsrechte davon ab, ob das Steuersystem dieses Staats auf dem Universalprinzip, dem Territorialprinzip oder auf beiden Prinzipien beruht: In einem auf dem Universalprinzip beruhenden Steuersystem schließt ein Staat alle Einkünfte, die einer als in diesem Staat ansässig geltenden Person (einschließlich juristischer Personen wie etwa Kapitalgesellschaften) zufließen, unter Einbeziehung jener Einkünfte, die aus Quellen außerhalb dieses Staates stammen, ganz oder teilweise in die Steuerbemessungsgrundlage ein. In einem auf dem Territorialprinzip beruhenden Steuersystem schließt ein Staat die Einkünfte in seine Steuerbemessungsgrundlage ein, die auf seinem Staatsgebiet generiert werden, und zwar unabhängig davon, in welchem Staat der Steuerpflichtige ansässig ist. Auf multinationale Unternehmen übertragen bedeutet dies, dass diese zwei Prinzipien, die vielfach gemeinsam angewendet werden, jedes Unternehmen innerhalb des multinationalen Konzerns üblicherweise als eigenständigen Rechtsträger behandeln. Die Mitgliedstaaten der OECD haben sich für den Grundsatz des selbstständigen Unternehmens als Instrumentarium entschieden, das am besten geeignet ist, angemessene Ergebnisse herbeizuführen und das Risiko einer nicht behobenen Doppelbesteuerung zu vermindern. Demnach unterliegt jedes einzelne Unternehmen des Konzerns mit den von ihm erzielten Einkünften der Besteuerung (nach dem Universal- oder Territorialprinzip).

6. Um den Grundsatz des selbstständigen Unternehmens auf konzerninterne Geschäftsvorfälle anzuwenden, müssen die einzelnen Unternehmen des Konzerns auf der Grundlage besteuert werden, dass sie bei ihren gegenseitigen Geschäftsvorfällen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz handeln. Die Beziehungen zwischen den Unternehmen eines multinationalen Konzerns können es jedoch erlauben, dass die Unternehmen für ihre konzerninternen Beziehungen besondere Bedingungen vereinbaren, die von denen abweichen, die vereinbart worden wären, wenn die Unternehmen des Konzerns als selbstständige, auf freien Märkten operierende Unternehmen gehandelt hätten. Um sicherzustellen, dass der Grundsatz der Selbstständigkeit eines jeden Unternehmens korrekt angewendet wird, haben die OECD-Mitgliedstaaten den Fremdvergleichsgrundsatz übernommen, durch den Auswirkungen solcher besonderen Bedingungen auf die Gewinnhöhe beseitigt werden sollen.

7. Die OECD-Mitgliedstaaten haben sich für diese internationalen Besteuerungsgrundsätze entschieden, da diese der Verfolgung zweier Ziele dienen: der Sicherung einer sachgerechten Steuerbemessungsgrundlage im jeweiligen Staat und der Vermeidung der Doppelbesteuerung; dadurch werden Konflikte zwischen den Steuerverwaltungen gemindert und zugleich

die internationale Handels- und Investitionstätigkeit gefördert. In einer globalen Wirtschaft ist zur Umsetzung dieser Ziele die Koordinierung zwischen den Staaten besser geeignet als Steuerwettbewerb. Die OECD mit ihrer Mission, zur Ausweitung des Welthandels auf einer multilateralen, nichtdiskriminierenden Grundlage beizutragen und ein möglichst nachhaltiges Wirtschaftswachstum in ihren Mitgliedstaaten zu fördern, hat kontinuierlich auf einen Konsens über die internationalen Besteuerungsgrundsätze hingearbeitet, um zu verhindern, dass auf multilaterale Probleme mit unilateralen Maßnahmen geantwortet wird.

8. Die vorstehenden Grundsätze für die Besteuerung von multinationalen Unternehmen sind im *Musterabkommen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen* der OECD (OECD-Musterabkommen) enthalten, das die Grundlage bildet für das weite Netz bilateraler Abkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen zwischen den Mitgliedstaaten der OECD einerseits und zwischen OECD-Mitgliedstaaten und Nichtmitgliedstaaten andererseits. Diese Grundsätze sind auch im Musterabkommen der Vereinten Nationen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen entwickelten Ländern und Entwicklungsländern verankert.

9. Diese bilateralen Abkommen enthalten die wichtigsten Mechanismen zur Lösung von Fragen, die sich bei der Anwendung von internationalen Besteuerungsgrundsätzen auf multinationale Unternehmen ergeben. Folgende Artikel betreffen in erster Linie die Besteuerung von multinationalen Unternehmen: Artikel 4, der die Ansässigkeit definiert, die Artikel 5 und 7, die die Besteuerung von Betriebsstätten regeln, Artikel 9, der sich auf die Besteuerung der Gewinne verbundener Unternehmen bezieht und den Fremdvergleichsgrundsatz anwendet, die Artikel 10, 11 und 12, die jeweils die Besteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren regeln, und die Artikel 24, 25 und 26, die besondere Bestimmungen in Bezug auf die Gleichbehandlung, die Beilegung von Streitfällen und den Informationsaustausch enthalten.

10. Der Ausschuss für Steuerfragen als wichtigstes Organ der OECD im Bereich der Steuerpolitik hat eine Anzahl von Berichten veröffentlicht, die sich mit der Anwendung dieser Artikel auf multinationale und andere Unternehmen befassen. Der Ausschuss hat zur Akzeptanz einer einheitlichen Auslegung dieser Artikel ermutigt; dadurch wird die Gefahr unangemessener Besteuerung herabgesetzt und ein zufriedenstellendes Instrumentarium zur Lösung von Problemen geschaffen, die sich aus der Wechselwirkung der Gesetze und Praktiken verschiedener Staaten ergeben.

11. Eines der schwierigsten Probleme für die Anwendung der vorstehenden Grundsätze auf die Besteuerung von multinationalen Unternehmen ist die Bestimmung angemessener Verrechnungspreise für steuerliche Zwecke. Verrechnungspreise sind die Preise, zu denen ein Unternehmen körperliche

Waren oder immaterielle Vermögenswerte an verbundene Unternehmen liefert oder Dienstleistungen erbringt. Im Sinne dieser Leitlinien ist ein „verbundenes Unternehmen“ ein Unternehmen, das die in Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe a und b des OECD-Musterabkommens enthaltenen Bedingungen erfüllt. Auf Grund dieser Bedingungen sind zwei Unternehmen dann verbunden, wenn eines der Unternehmen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital des anderen Unternehmens beteiligt ist oder wenn „dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital“ beider Unternehmen „beteiligt“ sind (d.h. wenn beide Unternehmen unter einer gemeinsamen Kontrolle stehen). Die in diesen Leitlinien erörterten Fragen stellen sich auch bei der Behandlung von Betriebsstätten, wie sie im *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments* (*Bericht über die Zuordnung von Gewinnen zu Betriebsstätten*) erörtert werden, der vom Rat der OECD im Juli 2008 verabschiedet wurde und der den OECD-Bericht *Model Tax Convention: Attribution of Income to Permanent Establishments* (Musterabkommen: Zuordnung von Einkünften zu Betriebsstätten) (1994) ersetzt. Aussagen hierzu finden sich auch im OECD-Bericht *International Tax Avoidance and Evasion* (Internationale Steuerumgehung und Steuerhinterziehung) (1987).

12. Verrechnungspreise sind sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Steuerverwaltungen von Bedeutung, da sie zu einem großen Teil die Aufwendungen und Erträge und damit den steuerpflichtigen Gewinn verbundener Unternehmen in verschiedenen Staaten bestimmen. Verrechnungspreisfragen entstanden ursprünglich bei Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen, die innerhalb desselben Staats tätig waren. Auf solche innerstaatlichen Fragen wird in diesen Leitlinien, die die internationalen Aspekte der Verrechnungspreise zum Gegenstand haben, nicht eingegangen. Die Behandlung der internationalen Aspekte gestaltet sich deshalb schwieriger, weil sie mehrere Staaten betreffen und deshalb jede Korrektur des Verrechnungspreises, die in einem Staat erfolgt, bedeutet, dass eine entsprechende Änderung in einem anderen Staat sachgerecht ist. Wenn jedoch der andere Staat einer Gegenberichtigung nicht zustimmt, werden die betreffenden Gewinne des multinationalen Konzerns zweimal besteuert. Um die Gefahr einer derartigen Doppelbesteuerung zu vermindern, bedarf es eines internationalen Konsenses darüber, wie die Bestimmung von Verrechnungspreisen bei grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen für steuerliche Zwecke erfolgen soll.

13. Diese Leitlinien stellen eine Revision und Zusammenfassung vorangegangener Berichte des OECD-Ausschusses für Steuerfragen dar, welche sich mit Verrechnungspreisen und anderen verwandten Steuerfragen hinsichtlich multinationaler Unternehmen befassen. Der wichtigste Bericht darunter ist *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* (Verrechnungspreise und multinationale Unternehmen) (1979) (der „Bericht von 1979“), der vom Rat der OECD 1995 außer Kraft gesetzt wurde. Weitere Berichte

befassen sich mit Verrechnungspreisen im Zusammenhang mit bestimmten Themen. Dabei handelt es sich um *Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Three Taxation Issues* (Verrechnungspreise und multinationale Unternehmen – Drei steuerliche Sonderprobleme) (1984) (der „Bericht von 1984“) und *Thin Capitalisation* (Unterkapitalisierung) (der „Bericht von 1987“). Im Vorwort findet sich eine Auflistung der Änderungen und Ergänzungen, die in den vorliegenden Leitlinien vorgenommen wurden.

14. Diese Leitlinien stützen sich auch auf die Diskussion, die von der OECD über die in den Vereinigten Staaten vorgeschlagenen Verrechnungspreisregelungen geführt wurde [vgl. OECD-Bericht *Tax Aspects of Transfer Pricing within Multinational Enterprises: The United States Proposed Regulations* (Die steuerlichen Aspekte der Verrechnungspreisgestaltung innerhalb multinationaler Unternehmen: Die von den Vereinigten Staaten vorgeschlagenen Regelungen) (1993)]. Jedoch unterscheidet sich das Umfeld, in dem dieser Bericht abgefasst wurde, sehr von dem Umfeld, in dem diese Leitlinien entstanden; der Umfang dieses Berichts war erheblich eingeschränkter, und er befasste sich spezifisch mit den von den Vereinigten Staaten vorgeschlagenen Regelungen.

15. Die OECD-Mitgliedstaaten treten weiterhin für den Fremdvergleichsgrundsatz ein, wie er im OECD-Musterabkommen (und in den bilateralen Abkommen, die die Vertragspartner rechtlich binden) sowie im Bericht von 1979 verankert ist. Diese Leitlinien konzentrieren sich auf die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes für die Beurteilung der Verrechnungspreisgestaltung zwischen verbundenen Unternehmen. Die Leitlinien sollen die Steuerverwaltungen (sowohl jene der OECD-Mitgliedstaaten als auch jene der Nichtmitgliedstaaten) und die multinationalen Unternehmen unterstützen, indem sie Wege zur einvernehmlichen Lösung von Verrechnungspreisfällen aufzeigen; dadurch sollen Konflikte zwischen den Steuerverwaltungen einerseits und zwischen den Steuerverwaltungen und den multinationalen Unternehmen andererseits vermindert und aufwendige Rechtsmittelverfahren vermieden werden. Die Leitlinien analysieren die Methoden zur Beurteilung der Frage, ob die Gestaltung der kaufmännischen und finanziellen Beziehungen innerhalb eines multinationalen Unternehmens dem Fremdvergleichsgrundsatz gerecht wird, und sie diskutieren die praktische Anwendung dieser Methoden. Sie setzen sich auch mit der globalen formelhaften Gewinnaufteilung auseinander.

16. Die OECD-Mitgliedstaaten werden bestärkt, diese Grundsätze bei ihrer innerstaatlichen Verwaltungspraxis auf dem Gebiet der Verrechnungspreise zu befolgen; ebenso sind die Steuerpflichtigen aufgerufen, diese Grundsätze bei der steuerlichen Beurteilung, ob ihre Verrechnungspreisgestaltung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz übereinstimmt, zu befolgen. Die Steuerverwaltungen werden ermutigt, in ihrer Prüfungspraxis die kaufmännischen Überlegungen des Steuerpflichtigen hinsichtlich der Anwen-

derung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu berücksichtigen und ihre Analyse der Verrechnungspreisgestaltung aus diesem Blickwinkel vorzunehmen.

17. Diese Leitlinien sollen in erster Linie auch für die Lösung von Verrechnungspreisfällen in Verständigungsverfahren zwischen Mitgliedstaaten der OECD und gegebenenfalls für Schiedsverfahren maßgeblich sein. Sie geben auch Hilfestellung, wenn ein Antrag auf Gegenberichtigung gestellt worden ist. Der Kommentar zu Artikel 9 Absatz 2 des OECD-Musterabkommens stellt klar, dass der Staat, von dem eine Gegenberichtigung verlangt wird, dem Ersuchen nur dann nachkommen soll, wenn dieser Staat „der Auffassung ist, dass der berichtigte Gewinnbetrag wirklich dem Gewinn entspricht, der bei Geschäftsbeziehungen unter den Bedingungen des freien Markts erzielt worden wäre“. Das heißt, dass bei Verständigungsverfahren der Staat, der die Primärberichtigung vorgeschlagen hat, gegenüber dem anderen Staat darzulegen hat, dass die Berichtigung „sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach gerechtfertigt“ ist. Von beiden zuständigen Behörden wird erwartet, dass sie bei der Lösung von Verständigungsfällen die Zusammenarbeit suchen.

18. Soll ein Interessenausgleich zwischen den Steuerpflichtigen und den Organen der Steuerverwaltungen herbeigeführt werden, der allen Parteien gerecht wird, ist es erforderlich, alle Aspekte zu berücksichtigen, die in einem Verrechnungspreisfall von Bedeutung sind. Einer dieser Aspekte betrifft die Frage der Beweislast. In den meisten Staaten liegt die Beweislast auf der Seite der Steuerverwaltung, was dazu führen kann, dass die Steuerverwaltung einen Anscheinsbeweis erbringen muss, dass die Preisgestaltung des Steuerpflichtigen mit dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht vereinbar ist. Es sei jedoch angemerkt, dass eine Steuerverwaltung auch in einem solchen Fall von dem Steuerpflichtigen verlangen kann, seine Aufzeichnungen vorzulegen, um ihr die Prüfung der konzerninternen Geschäftsvorfälle zu ermöglichen. In anderen Staaten kann es sein, dass die Beweislast in gewisser Hinsicht beim Steuerpflichtigen liegt. Einige Mitgliedstaaten der OECD sind der Auffassung, dass Artikel 9 des OECD-Musterabkommens für Verrechnungspreisfälle Beweislastregelungen trifft, die gegenteilige innerstaatliche Bestimmungen außer Kraft setzen. Andere Staaten wiederum meinen, dass Artikel 9 keine Beweislastregelungen trifft (vgl. Ziffer 4 des Kommentars zu Artikel 9 des OECD-Musterabkommens). Unabhängig davon, bei welcher Partei die Beweislast liegt, muss die Ausgewogenheit der Beweislastverteilung im Licht der anderen, für die Vollziehung der Verrechnungspreisvorschriften insgesamt maßgebenden Merkmale des Steuersystems eines Staats, einschließlich der Streitbeilegungsregeln, beurteilt werden. Zu diesen Merkmalen zählen die Strafbestimmungen, die Prüfungspraxis, das verwaltungsbehördliche Rechtsmittelverfahren, Vorschriften über den Anfall von Zinsen im Veranlagungs- und Rückerstattungsverfahren, die Frage, ob Steuernachforderungen vor Einbringung eines Rechtsmittels gegen die Berichtigung zu entrichten sind,

die Verjährungsfristen und die Frage, wie weit die geltenden Regeln im Voraus bekannt sind. Es wäre unangemessen, sich auf irgendeines dieser Merkmale, einschließlich der Beweislastfrage, zu berufen, um unbegründete Behauptungen über die Verrechnungspreisgestaltung aufzustellen. Einige dieser Fragen werden in Kapitel IV näher behandelt.

19. Den Mittelpunkt dieser Leitlinien bilden die wichtigsten Grundsatzfragen, die im Bereich der Verrechnungspreise auftreten. Der Ausschuss für Steuerfragen beabsichtigt, seine Arbeiten auf diesem Gebiet fortzusetzen. 2010 wurde eine überarbeitete Fassung der Kapitel I-III sowie ein neues Kapitel IX verabschiedet, worin die Arbeiten des Ausschusses in Bezug auf Fragen der Vergleichbarkeit, der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden sowie der Verrechnungspreisaspekte von Unternehmensumstrukturierungen ihren Ausdruck fanden. Künftige Arbeiten werden Themen behandeln wie etwa die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Geschäftsvorfälle mit immateriellen Wirtschaftsgütern, Dienstleistungen, Kostenumlagevereinbarungen, Betriebsstätten und die Unterkapitalisierung. Der Ausschuss beabsichtigt, die Erfahrungen, die die OECD-Mitgliedstaaten sowie ausgewählte Nichtmitgliedstaaten mit den Methoden zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes gemacht haben, einer regelmäßigen Überprüfung zu unterziehen, wobei einerseits die bei den geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden (definiert in Kapitel II) auftretenden Schwierigkeiten und andererseits die Art und Weise, wie diese von den Staaten bewältigt worden sind, den Schwerpunkt bilden.

Glossar

Anteilseignertätigkeit („Shareholder activity“)

Aktivitäten, die ein konzernzugehöriges Unternehmen (üblicherweise die Muttergesellschaft oder eine regionale Holdinggesellschaft) nur wegen des Beteiligungsinteresses, d.h. in der Eigenschaft als Anteilseigner, gegenüber einem oder mehreren Unternehmen des Konzerns durchführt.

Ausgleichszahlung („Balancing payment“)

Zahlung, die üblicherweise von einem oder mehreren Vertragspartnern an einen anderen geleistet wird, um die Anteile ihrer Beiträge anzupassen. Sie erhöht den Wert der vom Zahlenden geleisteten Beiträge und vermindert den Wert der vom Zahlungsempfänger geleisteten Beiträge um den Zahlungsbetrag.

Austrittszahlung („Buy-out payment“)

Vergütung, die ein Beteiligter, der aus einer laufenden KUV austritt, von den verbleibenden Beteiligten für die Übertragung seiner Anteile an den Ergebnissen aus früheren KUV-Tätigkeiten erhält.

Bandbreite von Fremdvergleichswerten („Arm's length range“)

Eine Bandbreite von zulässigen Vergleichswerten, die für die Beurteilung, ob die Bedingungen eines konzerninternen Geschäftsvorfalles fremdvergleichskonform sind, herangezogen werden kann, und die entweder aus der Anwendung einer einzigen Verrechnungspreismethode auf verschiedene Vergleichsdaten oder aus der Anwendung unterschiedlicher Verrechnungspreismethoden abgeleitet wurde.

Beitragsanalyse („Contribution analysis“)

Eine für die Gewinnaufteilungsmethode angewandte Analyse, nach der der gemeinsame Gewinn aus konzerninternen Geschäftsvorfällen zwischen

den verbundenen Unternehmen nach Maßgabe des jeweiligen Werts der von jedem einzelnen, an den Geschäftsvorfällen beteiligten Unternehmen ausgeübten Funktionen aufgeteilt wird (unter Berücksichtigung der eingesetzten Vermögenswerte und der übernommenen Risiken), wobei diese Analyse soweit wie möglich durch externe Marktdaten ergänzt wird, die Aufschluss darüber geben, wie unabhängige Unternehmen den Gewinn unter ähnlichen Verhältnissen aufgeteilt hätten.

Betrieblicher immaterieller Vermögenswert („Trade intangible“)

Gewerbliches immaterielles Wirtschaftsgut, das kein immaterieller Marketingwert ist.

Bruttogewinn („Gross profits“)

Der Bruttogewinn aus einem Geschäftsvorfall ist der Betrag, der sich dadurch ergibt, dass von den Erträgen aus dem Geschäftsvorfall die damit im Zusammenhang stehenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter Berücksichtigung der Erhöhung oder Verringerung des Lager- oder Warenbestands und ohne Berücksichtigung anderer Aufwendungen in Abzug gebracht werden.

Dienstleistungen auf Abruf („On call services“)

Dienstleistungen, die von einer Muttergesellschaft oder einem Dienstleistungszentrum des Konzerns erbracht werden und die den Mitgliedern eines multinationalen Konzerns jederzeit zur Verfügung stehen.

Direkte Kosten („Direct costs“)

Kosten, die gesondert für die Herstellung eines Produkts oder die Erbringung einer Dienstleistung anfallen, wie etwa Kosten für das Rohmaterial.

Eintrittszahlung („Buy-in payment“)

Zahlung eines Beteiligten, der in eine bereits laufende Kostenumlagevereinbarung (KUV) neu eintritt, um einen Anteil an allen Ergebnissen zu erhalten, die aus der früheren KUV-Tätigkeit stammen.

Fremdvergleichsgrundsatz („Arm’s length principle“)

Der internationale Maßstab, der nach Übereinkunft der Mitgliedstaaten der OECD für die Ermittlung von Verrechnungspreisen für steuerliche Zwecke

heranzuziehen ist. Er wird in Artikel 9 des OECD-Musterabkommens wie folgt umschrieben: Wenn „die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden“.

Funktionsanalyse („Functional analysis“)

Eine Analyse der von verbundenen Unternehmen bei konzerninternen Geschäftsvorfällen und von unabhängigen Unternehmen bei vergleichbaren Fremdg Geschäftsvorfällen wahrgenommenen Funktionen (unter Berücksichtigung der eingesetzten Vermögenswerte und der übernommenen Risiken).

Geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethode („Transactional profit method“)

Eine Verrechnungspreismethode, die die Gewinne untersucht, die aus bestimmten konzerninternen Geschäftsvorfällen erzielt werden, an denen eines oder mehrere verbundene Unternehmen beteiligt sind.

Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode („Transactional net margin method“)

Eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethode, die die Nettogewinnmarge in Relation zu einer geeigneten Bezugsgröße (z.B. Kosten, Umsatz, Kapital) prüft, die ein Steuerpflichtiger aus einem konzerninternen Geschäftsvorfall (oder aus Geschäftsvorfällen, die nach den Grundsätzen des Kapitels III zusammenzufassen sind) erzielt.

Geschäftsvorfallbezogene Standardmethoden („Traditional transaction methods“)

Die Preisvergleichsmethode, die Wiederverkaufspreismethode und die Kostenaufschlagsmethode.

Geschäftsvorfälle zwischen unabhängigen Unternehmen („Uncontrolled transactions“)

Geschäftsvorfälle zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen.

Gewinnaufteilungsmethode („Profit split method“)

Eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethode, nach der ein aus einem konzerninternen Geschäftsvorfall (oder aus nach den Grundsätzen von Kapitel III zusammenzufassenden konzerninternen Geschäftsvorfällen) stammender gemeinsamer und auf die verbundenen Unternehmen aufzuteilender Gewinn ermittelt und anschließend nach wirtschaftlich vernünftigen Gesichtspunkten zwischen den verbundenen Unternehmen so aufgeteilt wird, wie es einer fremdvergleichskonformen Vereinbarung entsprechend vorgesehen würde.

Gewinnpotenzial („Profit potential“)

Die erwarteten zukünftigen Gewinne. In einigen Fällen kann es sich auch um Verluste handeln. Das Konzept des „Gewinnpotenzials“ wird häufig für Zwecke der Wertermittlung genutzt, um die fremdvergleichskonforme Vergütung für eine Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter oder einer Geschäftstätigkeit oder eine fremdvergleichskonforme Entschädigung für die Kündigung oder wesentliche Neuverhandlung bestehender Vereinbarungen zu bestimmen, wenn festgestellt wurde, dass zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen eine solche Vergütung oder Entschädigung erfolgt wäre.

Globale formelhafte Aufteilungsmethode („Global formulary apportionment method“)

Ein Ansatz, bei dem die weltweit konsolidierten Gewinne eines multinationalen Konzerns den verbundenen Unternehmen in den verschiedenen Staaten auf der Grundlage einer im Voraus festgelegten Formel zugerechnet werden.

Immaterielle gewerbliche Wirtschaftsgüter („Commercial intangibles“)

Ein immaterielles Wirtschaftsgut, das für gewerbliche Tätigkeiten, wie die Herstellung einer Ware oder die Erbringung einer Dienstleistung, verwendet wird, sowie ein immaterielles Recht, das selbst ein betriebliches Wirtschaftsgut darstellt, welches an Kunden übertragen oder im Rahmen der Geschäftstätigkeit verwendet wird.

Immaterieller Marketingwert („Marketing intangible“)

Ein immaterielles Wirtschaftsgut, das Marketingtätigkeiten betrifft und das die gewerbliche Verwertung eines Produkts oder einer Dienstleistung unterstützt und/oder für das betreffende Produkt einen bedeutenden, verkaufsfördernden Wert hat.

Indirekte Kosten („Indirect costs“)

Die Kosten für die Herstellung eines Produkts oder die Erbringung einer Dienstleistung, die zwar mit dem Fertigungsprozess in einem engen Zusammenhang stehen, aber mehrere Produkte oder Dienstleistungen betreffen (z.B. die Kosten einer Reparaturstelle mit Serviceleistungen für Ausrüstungen, die für die Herstellung verschiedener Produkte verwendet werden).

Kompensierende Anpassung („Compensating adjustment“)

Eine Anpassung, mit der der Steuerpflichtige für einen konzerninternen Geschäftsvorfall aus steuerlichen Gründen den nach seiner Auffassung fremdvergleichskonformen Preis ansetzt, ungeachtet des Umstands, dass dieser Preis von dem abweicht, der zwischen den verbundenen Unternehmen tatsächlich verrechnet wurde. Diese Anpassung müsste vor Abgabe der Steuererklärung vorgenommen werden.

Konzerninterne Dienstleistung („Intra-group service“)

Eine Tätigkeit (z.B. administrative, technische, finanzielle und kaufmännische Dienstleistungen), für die ein unabhängiges Unternehmen bereit gewesen wäre, zu zahlen oder diese selbst als Eigenleistung zu erbringen.

Konzerninterne Geschäftsvorfälle („Controlled transactions“)

Geschäftsvorfälle zwischen zwei Unternehmen, die miteinander verbunden sind.

Korrespondierende Gegenberichtigung („Corresponding adjustment“)

Eine korrespondierende Berichtigung der Steuerschuld des verbundenen Unternehmens in einem zweiten Staat, die von der Steuerverwaltung dieses Staats auf Grund einer Primärberichtigung erfolgt, die von der Steuerverwaltung im ersten Staat vorgenommen worden ist, so dass die Gewinnverteilung durch die beiden Staaten übereinstimmt.

Kostenaufschlag („Cost plus mark up“)

Der Aufschlag (die Spanne/die Marge), der sich für den Lieferanten oder den Erbringer einer Dienstleistung für einen Geschäftsvorfall nach Abzug der direkten und indirekten Kosten ergibt.

Kostenaufschlagsmethode („Cost plus method“)

Eine Verrechnungspreismethode, die jene Kosten heranzieht, die dem Lieferanten (oder dem Erbringer der Dienstleistung) für einen konzerninternen Geschäftsvorfall erwachsen. Es ist ein angemessener Aufschlag auf die Kosten vorzunehmen, um einen angemessenen Gewinn zu erzielen, der mit den wahrgenommenen Funktionen (unter Berücksichtigung der eingesetzten Vermögenswerte und der übernommenen Risiken) und den Marktbedingungen in Einklang steht. Die Hinzurechnung des Kostenaufschlags zu den genannten Kosten führt zum Fremdvergleichspreis für den konzerninternen Geschäftsvorfall.

Kostenumlagevereinbarung („Cost contribution arrangement – CCA“)

Eine Kostenumlagevereinbarung (KUV) ist ein zwischen Unternehmen vereinbarter Rahmen, durch den Kosten und Risiken für die Entwicklung, die Produktion oder den Erwerb von Wirtschaftsgütern, für Dienstleistungen oder für Rechte aufgeteilt sowie Art und Umfang der Beteiligung am Ergebnis der Tätigkeiten für die Entwicklung, die Herstellung und den Erwerb dieser Wirtschaftsgüter, Dienstleistungen oder Rechte für jeden Teilnehmer festgelegt werden.

Methode der direkten Preisverrechnung („Direct-charge method“)

Eine Methode der direkten Preisverrechnung bestimmter konzerninterner Dienstleistungen auf der Basis einer eindeutig festgestellten Bemessungsgrundlage.

Methode der indirekten Preisverrechnung („Indirect-charge method“)

Eine Methode der Preisverrechnung für konzerninterne Dienstleistungen, die auf Kostenzuordnungs- und -aufteilungsmethoden beruht.

Multinationaler Konzern („Multinational enterprise group – MNE group“)

Eine Gruppe verbundener Gesellschaften mit Geschäftsbetrieben in zwei oder mehr Staaten.

Multinationales Unternehmen („Multinational enterprise – MNE“)

Eine Gesellschaft, die zu einem multinationalen Konzern gehört.

Nettogewinnindikator („Net profit indicator“)

Das Verhältnis des Nettogewinns zu einer jeweils geeigneten Grundlage (z.B. Kosten, Umsatz, Kapital). Die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode beruht auf dem Vergleich eines angemessenen Nettogewinnindikators für den Geschäftsvorfall zwischen verbundenen Unternehmen mit demselben Nettogewinnindikator bei vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen.

Preisvergleichsmethode („Comparable uncontrolled price method – CUP“)

Eine Verrechnungspreismethode, die den Preis für einen konzerninternen Geschäftsvorfall für Lieferungen oder Dienstleistungen mit dem Preis vergleicht, der bei einem vergleichbaren Geschäftsvorfall zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen für solche Lieferungen oder Dienstleistungen verrechnet wird.

Primärberichtigung („Primary adjustment“)

Eine von der Steuerverwaltung eines Staats auf Grund des Fremdvergleichsgrundsatzes vorgenommene Berichtigung der steuerpflichtigen Gewinne einer Gesellschaft in Bezug auf Geschäfte, an denen ein verbundenes Unternehmen eines anderen Staats beteiligt ist.

Restgewinnanalyse („Residual analysis“)

Eine bei der Gewinnaufteilungsmethode angewandte Analyse, nach der der zusammengefasste Gewinn aus den geprüften konzerninternen Geschäftsvorfällen in zwei Stufen aufgeteilt wird. In einer ersten Stufe wird jedem Beteiligten zunächst ein ausreichender Gewinn zugeordnet, um ihm eine für die Art des getätigten Geschäftsvorfalles angemessene Mindestrendite zukommen zu lassen. In der Regel wird sich die Ermittlung dieser Mindestrendite nach den Markterträgen richten, die von unabhängigen Unternehmen für gleichartige Geschäftsvorfälle erzielt werden. Deshalb berücksichtigt die Mindestrendite im Allgemeinen nicht den Ertrag, den die einzigartigen und wertvollen Wirtschaftsgüter der Geschäftsparteien abwerfen. Der nach der Aufteilung auf der ersten Stufe verbleibende Restgewinn (oder Verlust) wird

auf einer zweiten Stufe den Beteiligten entsprechend den zu prüfenden Gegebenheiten und Umständen zugeordnet, wie unabhängige Unternehmen diesen Rest aufgeteilt hätten.

Sekundärberichtigung („Secondary adjustment“)

Eine Berichtigung, die dadurch entsteht, dass wegen eines sekundären Vorgangs eine Steuer erhoben wird.

Sekundärer Vorgang („Secondary transaction“)

Ein angenommener Vorgang, der von einigen Staaten auf Grund ihrer innerstaatlichen Gesetze nach Anordnung einer Primärberichtigung unterstellt wird, um die tatsächliche Gewinnzuordnung in Einklang mit der Primärberichtigung zu bringen. Sekundäre Vorgänge können je nachdem als verdeckte Gewinnausschüttungen, verdeckte Kapitaleinlagen oder verdeckte Darlehen behandelt werden.

Simultanbetriebsprüfungen („Simultaneous tax examinations“)

Simultanbetriebsprüfungen, wie sie in Teil A der OECD-Mustervereinbarung über die Durchführung von Simultanbetriebsprüfungen („OECD-Mustervereinbarung“) definiert werden, sind Vereinbarungen zwischen zwei oder mehreren Staaten, gleichzeitig und unabhängig voneinander jeweils auf ihrem eigenen Staatsgebiet die steuerlichen Angelegenheiten eines (oder mehrerer) Steuerpflichtigen zu prüfen, an denen sie ein gemeinsames oder ähnliches Interesse haben, um alle erheblichen Informationen, die sie auf diese Weise erhalten, auszutauschen.

Unabhängige Unternehmen („Independent enterprises“)

Zwei Unternehmen sind voneinander unabhängige Unternehmen, wenn sie nicht miteinander verbunden sind.

Verbundene Unternehmen („Associated enterprises“)

Zwei Unternehmen sind dann miteinander verbundene Unternehmen, wenn eines der Unternehmen die Bedingungen des Artikels 9 Absatz 1a oder 1b des OECD-Musterabkommens in Bezug auf das andere Unternehmen erfüllt.

Vergleichbarer Fremdgeschäftsvorfall („Comparable uncontrolled transaction“)

Ein vergleichbarer Fremdgeschäftsvorfall ist ein Geschäftsvorfall zwischen zwei unabhängigen Vertragsparteien, der mit dem geprüften konzerninternen Geschäftsvorfall vergleichbar ist. Es kann sich entweder um einen vergleichbaren Geschäftsvorfall zwischen einer am konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligten Vertragspartei und einer unabhängigen Partei („interner Vergleich“) oder zwischen zwei unabhängigen Vertragsparteien handeln, von denen keine am konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligt ist („externer Vergleich“).

Vergleichbarkeitsanalyse („Comparability analysis“)

Ein Vergleich, bei dem ein konzerninterner Geschäftsvorfall mit einem Fremdgeschäftsvorfall oder mit Fremdgeschäftsvorfällen verglichen wird. Konzerninterne Geschäftsvorfälle sind mit Fremdgeschäftsvorfällen vergleichbar, wenn keiner der Unterschiede zwischen den Geschäftsvorfällen die methodisch untersuchten Gegebenheiten (z.B. Preis oder Marge/Spanne) wesentlich beeinflusst oder wenn genaue Anpassungen erfolgen können, um erhebliche Auswirkungen dieser Unterschiede zu beseitigen.

Verständigungsverfahren („Mutual agreement procedure“)

Ein Verfahren, in dem die Steuerverwaltungen über die Beilegung von Streitfällen bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen beraten. Dieses in Artikel 25 des OECD-Musterabkommens beschriebene und auf Grund dieses Artikels anerkannte Verfahren kann auch zur Beseitigung von Doppelbesteuerungen verwendet werden, die aus der Berichtigung von Verrechnungspreisen entstehen.

Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung („Advance pricing arrangement – APA“)

Eine Vereinbarung, mit der vor der Abwicklung konzerninterner Geschäftsvorfälle ein Kriterienkatalog festgelegt wird (z.B. Methode, Vergleichswerte und deren entsprechende Anpassungen, kritische Annahmen in Bezug auf künftige Ereignisse), um für einen bestimmten Zeitraum die Verrechnungspreise für solche Geschäftsvorfälle zu berechnen. Eine Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung kann entweder unilateral erfolgen, wenn eine Steuerverwaltung und ein Steuerpflichtiger beteiligt sind, oder multilateral, wenn sich an der Vereinbarung zwei oder mehrere Steuerverwaltungen beteiligen.

Vorteilsausgleich („Intentional set-off“)

Ein Vorteil, den ein verbundenes Unternehmen einem anderen verbundenen Unternehmen innerhalb des Konzerns verschafft und von dem beabsichtigt ist, dass er als Gegenleistung durch andere Vorteile, die das andere Unternehmen gewährt, in bestimmtem Umfang ausgeglichen wird.

Wiederverkaufspreismarge („Resale price margin“)

Eine Marge, die den Betrag darstellt, aus dem ein Wiederverkäufer versuchen würde, seine Vertriebskosten und andere Geschäftsaufwendungen zu decken und einen Gewinn zu erzielen, der den von ihm wahrgenommenen Funktionen (unter Berücksichtigung der eingesetzten Vermögenswerte und der übernommenen Risiken) entspricht.

Wiederverkaufspreismethode („Resale price method“)

Eine Verrechnungspreismethode, die von dem Preis ausgeht, zu dem ein Produkt, das von einem verbundenen Unternehmen gekauft worden ist, an ein unabhängiges Unternehmen weiterveräußert wird. Der Wiederverkaufspreis wird um die Wiederverkaufspreismarge reduziert. Der Restbetrag, nach Abzug der Wiederverkaufspreismarge, kann nach Berichtigung um sonstige Kosten, die mit dem Kauf des Produkts im Zusammenhang stehen (z.B. Zollabgaben) als Fremdvergleichspreis für die ursprüngliche Lieferung zwischen den verbundenen Unternehmen angesehen werden.

Kapitel I

Der Fremdvergleichsgrundsatz

A. Einleitung

1.1 Dieses Kapitel erläutert die Hintergründe des Fremdvergleichsgrundsatzes, der der internationale Standard für Verrechnungspreise ist und der nach Übereinkunft der Mitgliedstaaten der OECD für steuerliche Zwecke von multinationalen Konzernen und von den Steuerverwaltungen angewendet werden soll. Das Kapitel erörtert den Fremdvergleichsgrundsatz, bestätigt seinen Stellenwert als internationaler Standard und bestimmt Leitlinien für seine Anwendung.

1.2 Wenn unabhängige Unternehmen miteinander Geschäfte tätigen, werden die Bedingungen ihrer kaufmännischen und finanziellen Beziehungen (z.B. der Preis der gelieferten Waren oder erbrachten Dienstleistungen und die Bedingungen der Lieferung oder Leistung) gewöhnlich durch die Kräfte des Markts bestimmt. Wenn verbundene Unternehmen miteinander Geschäfte tätigen, dürften ihre kaufmännischen und finanziellen Beziehungen nicht in gleicher Weise unmittelbar durch externe Marktkräfte betroffen sein, wenngleich verbundene Unternehmen oft versuchen, die dynamische Wirkung dieser Kräfte in ihren gegenseitigen Geschäftsbeziehungen nachzuahmen, wie dies nachstehend in Ziffer 1.5 erörtert wird. Die Steuerverwaltungen sollten nicht automatisch davon ausgehen, dass verbundene Unternehmen versucht haben, ihre Gewinne zu manipulieren. Es dürfte erhebliche Schwierigkeiten geben, einen richtigen Marktpreis zu bestimmen, wenn tatsächliche Marktkräfte fehlen oder wenn eine bestimmte Geschäftsstrategie übernommen werden soll. Wichtig ist es, daran zu denken, dass sich die Notwendigkeit einer Berichtigung zwecks Annäherung an fremdvergleichskonforme Geschäftsvorfälle unabhängig davon ergibt, ob die Beteiligten vertragliche Verpflichtungen zur Zahlung eines bestimmten Preises eingegangen sind oder ob seitens der Beteiligten eine Steuerminimierungsabsicht bestanden hat. Folglich würde eine dem Fremdvergleichsgrundsatz folgende steuer-

liche Berichtigung die zu Grunde liegenden vertraglichen Verpflichtungen für nichtsteuerliche Zwecke zwischen den verbundenen Unternehmen nicht berühren, und sie kann sogar in Fällen angebracht sein, in denen keine Steuerminimierungs- oder Umgehungsabsicht besteht. Die Befassung mit Verrechnungspreisen sollte nicht mit der Behandlung von Steuerhinterziehungs- oder Steuerumgehungsproblemen verwechselt werden, obwohl es möglich ist, die Verrechnungspreisgestaltung für derartige Zwecke zu verwenden.

1.3 Wenn die Verrechnungspreisgestaltung die Marktkräfte und den Fremdvergleichsgrundsatz nicht widerspiegeln, können die Steuerbelastung der verbundenen Unternehmen und die Steuereinnahmen der Quellenstaaten verfälscht werden. Die Mitgliedstaaten der OECD haben deshalb beschlossen, dass für steuerliche Zwecke die Gewinne verbundener Unternehmen erforderlichenfalls berichtigt werden können, um derartige Verfälschungen zu korrigieren und dadurch zu gewährleisten, dass dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprochen wird. Die Mitgliedstaaten der OECD vertreten die Auffassung, dass eine angemessene Berichtigung dadurch erreicht wird, dass jene Bedingungen für die kaufmännischen und finanziellen Beziehungen hergestellt werden, die man zwischen unabhängigen Unternehmen bei vergleichbaren Geschäftsvorfällen unter vergleichbaren Verhältnissen vorzufinden erwartet.

1.4 Neben steuerlichen Überlegungen können weitere Faktoren die festgelegten Bedingungen für die kaufmännischen und finanziellen Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen verfälschen. Solche Unternehmen können beispielsweise (sowohl im eigenen Staat als auch im Ausland) einem staatlichen Druck im Bereich der Zollwertermittlung, der Anti-Dumpingabgaben aber auch der Währungs- und Preiskontrollen unterliegen. Darüber hinaus können Verfälschungen der Verrechnungspreise durch die Cashflow-Vorgaben der Unternehmen innerhalb eines multinationalen Konzerns verursacht werden. Ein börsennotierter multinationaler Konzern kann den Druck von Anteilseignern verspüren, eine hohe Rentabilität auf der Ebene der Muttergesellschaft zu erzielen, besonders wenn die Rechnungslegung für die Anteilseigner nicht auf einer konsolidierten Basis erfolgt. Alle diese Faktoren können die Verrechnungspreise und die Höhe der Gewinne, die verbundene Unternehmen innerhalb eines multinationalen Konzerns erzielen, beeinflussen.

1.5 Man sollte nicht unterstellen, dass die Bedingungen, die in den kaufmännischen und finanziellen Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen festgelegt werden, stets von den Erfordernissen des freien Markts abweichen. Verbundene Unternehmen haben innerhalb der multinationalen Konzerne manchmal ein beträchtliches Maß an Unabhängigkeit und können häufig miteinander verhandeln als ob sie unabhängige Unternehmen wären. Unternehmen reagieren auf wirtschaftliche Situationen, die sich auf Grund der Marktbedingungen ergeben, sowohl in ihren Beziehungen mit fremden

Dritten als auch in ihren Beziehungen mit verbundenen Unternehmen. Zum Beispiel können lokale Geschäftsführer daran interessiert sein, reelle Gewinnaufzeichnungen zu erstellen und deshalb keine Preise festzusetzen, die die Gewinne ihrer eigenen Gesellschaften verringern. Die Steuerverwaltungen sollten diese Überlegungen berücksichtigen, um einen effizienten Einsatz ihrer vorhandenen Ressourcen bei der Auswahl und Abwicklung von Verrechnungspreisprüfungen zu erleichtern. Es kann vorkommen, dass die Beziehungen zwischen den verbundenen Unternehmen das Ergebnis von Verhandlungen beeinflussen. Deshalb reicht der Nachweis einer harten Verhandlungsstrategie allein nicht aus, um darzulegen, dass ein Geschäftsvorfall dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

B. Begründung des Fremdvergleichsgrundsatzes

B.1 Artikel 9 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (des Einkommens und des Vermögens)

1.6 Die normative Begründung des Fremdvergleichsgrundsatzes findet sich in Artikel 9 Absatz 1 des OECD-Musterabkommens, das die Grundlage für bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten der OECD und einer steigenden Anzahl von Nichtmitgliedstaaten bildet. Artikel 9 bestimmt:

„[wenn] die beiden [verbundenen] Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.“

Im Bestreben, die Gewinne unter Bezug auf die Bedingungen zu berichtigen, die zwischen unabhängigen Unternehmen bei vergleichbaren Geschäftsvorfällen und unter vergleichbaren Umständen (d.h. bei „vergleichbaren Fremdg Geschäftsvorfällen“) gegolten hätten, folgt der Fremdvergleichsgrundsatz dem Ansatz, dass die Unternehmen eines multinationalen Konzerns als selbstständige Unternehmen und nicht als untrennbare Teile eines einzigen einheitlichen Unternehmens zu behandeln sind („separate entity approach“, Grundsatz des selbstständigen Unternehmens). Da bei diesem Ansatz die Unternehmen eines multinationalen Konzerns wie unabhängige Unternehmen behandelt werden, richtet sich die Aufmerksamkeit besonders auf die Art der Geschäftsvorfälle zwischen den Konzernunternehmen und die Frage, ob deren Bedingungen von den Bedingungen abweichen, die bei vergleichbaren Fremdg Geschäftsvorfällen erzielt würden. Eine solche Analyse der konzern-

internen Geschäftsvorfälle und der Fremdvergleichsgeschäftsvorfälle wird als „Vergleichbarkeitsanalyse“ bezeichnet und steht im Mittelpunkt der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes. Leitlinien zur Vergleichbarkeitsanalyse finden sich im nachstehenden Abschnitt D und in Kapitel III.

1.7 Es ist wichtig, das Problem der Vergleichbarkeit in einen Zusammenhang einzuordnen, der klar hervorhebt, dass es eines Ansatzes bedarf, der einerseits in Bezug auf seine Zuverlässigkeit und andererseits in Bezug auf die Belastung, die er für Steuerpflichtige und Steuerverwaltungen mit sich bringt, ausgewogen ist. Artikel 9 Absatz 1 des OECD-Musterabkommens ist die Basis für die Vergleichbarkeitsanalysen, da hier die Notwendigkeit für

- den Vergleich der zwischen verbundenen Unternehmen vereinbarten oder auferlegten Bedingungen (einschließlich der Preise, aber nicht nur) mit den Bedingungen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, um zu bestimmen, ob unter Artikel 9 des OECD-Musterabkommens eine Berichtigung der Bücher für Zwecke der Berechnung der Steuerschuld zulässig ist (vgl. Ziffer 2 des Kommentars zu Artikel 9), und
- die Bestimmung der Gewinne, die unter Zugrundelegung des Fremdvergleichsgrundsatzes erzielt worden wären, um das Ausmaß von Berichtigungen der Bücher zu regeln, eingeführt wird.

1.8 Es gibt mehrere Gründe, warum die Mitgliedstaaten der OECD und andere Staaten den Fremdvergleichsgrundsatz angenommen haben. Ein wichtiger Grund liegt darin, dass der Fremdvergleichsgrundsatz eine weitgehende steuerliche Gleichbehandlung von Unternehmen eines multinationalen Konzerns und unabhängigen Unternehmen bewirkt. Weil der Fremdvergleichsgrundsatz zu einer weitgehenden Gleichstellung von verbundenen und unabhängigen Unternehmen für steuerliche Zwecke führt, wird die Schaffung steuerlicher Vor- oder Nachteile vermieden, die die Wettbewerbsposition zwischen den beiden Unternehmenstypen verzerren würden. Durch diese Trennung der steuerlichen Überlegungen von den wirtschaftlichen Entscheidungen fördert der Fremdvergleichsgrundsatz das internationale Handels- und Investitionswachstum.

1.9 Man hat ferner festgestellt, dass der Fremdvergleichsgrundsatz in der großen Mehrzahl der Fälle effektiv angewendet werden kann. So gibt es viele Fälle, wie beispielsweise den Ein- und Verkauf von Verbrauchsgütern und die Kreditgewährung, in denen man in einem vergleichbaren Geschäftsvorfall, der von vergleichbaren unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen getätigt worden ist, leicht einen Fremdpreis finden kann. Es gibt auch viele Fälle, in denen auf der Ebene von Finanzindikatoren, wie Kostenaufschlagssatz, Bruttomarge oder Nettogewinnindikatoren, ein zutreffender Vergleich der Geschäftsvorfälle vorgenommen werden

kann. Dennoch gibt es einige wichtige Fälle, in denen sich die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes als schwierig und kompliziert erweist, zum Beispiel bei multinationalen Konzernen, die sich mit der integrierten Produktion von hochspezialisierten Waren beschäftigen, sich mit einzigartigen immateriellen Wirtschaftsgütern und/oder sich mit der Erbringung von spezialisierten Dienstleistungen befassen. Für die Behandlung dieser schwierigen Fälle gibt es Lösungen, darunter die Anwendung der in Teil III von Kapitel II dieser Leitlinien beschriebenen geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode in jenen Situationen, in denen diese unter den Umständen des Falls die am besten geeignete Methode ist.

1.10 Der Fremdvergleichsgrundsatz wird gelegentlich als von Natur aus fehlerhaft betrachtet, weil der Grundsatz des selbstständigen Unternehmens („separate entity approach“) die durch die Unternehmensintegration bewirkten Synergieeffekte und wechselseitigen Beziehungen zwischen unterschiedlichen Aktivitäten nicht immer ausreichend berücksichtigt. Es gibt allerdings keine allgemein anerkannten objektiven Kriterien, nach denen diese Größen- und Integrationsvorteile den verbundenen Unternehmen zugeordnet werden könnten. Die Frage von möglichen Alternativen zum Fremdvergleichsgrundsatz wird im nachstehenden Abschnitt C erörtert.

1.11 Eine praktische Schwierigkeit bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes liegt darin, dass verbundene Unternehmen Geschäftsbeziehungen eingehen können, die unabhängige Unternehmen nicht eingehen würden. Derartige Geschäftsbeziehungen müssen nicht zwangsläufig durch Steuervermeidung motiviert sein, sondern können deshalb erfolgen, weil Unternehmen eines multinationalen Konzerns in ihren gegenseitigen Geschäftsvorfällen andere kaufmännische Umstände vorfinden als unabhängige Unternehmen. Wo unabhängige Unternehmen selten Geschäftsvorfälle in der Art tätigen, wie sie von verbundenen Unternehmen abgeschlossen werden, ist der Fremdvergleichsgrundsatz schwierig anzuwenden, da es dann wenige oder keine direkten Anhaltspunkte dafür gibt, welche Bedingungen unabhängige Unternehmen vereinbart hätten. Die alleinige Tatsache, dass ein Geschäftsvorfall zwischen unabhängigen Unternehmen nicht gefunden werden kann, bedeutet für sich allein noch nicht, dass dieser nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

1.12 In bestimmten Fällen kann der Fremdvergleichsgrundsatz sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Steuerverwaltungen zu einer bürokratischen Belastung führen, wenn erhebliche Mengen und Arten grenzüberschreitender Geschäftsvorfälle zu beurteilen sind. Obwohl verbundene Unternehmen die Bedingungen für einen Geschäftsvorfall normalerweise zum Zeitpunkt seiner Durchführung festsetzen, kann von ihnen später verlangt werden nachzuweisen, dass diese Bedingungen mit dem Fremdvergleichs-

grundsatz vereinbar sind (vgl. die Ausführungen zu Zeit- und Befolungsfragen in den Abschnitten B und C von Kapitel III und in Kapitel V über Fragen der Aufzeichnungen). Auch die Steuerverwaltung wird eine solche Überprüfung gegebenenfalls erst Jahre, nachdem der Geschäftsvorfall durchgeführt wurde, vornehmen. Die Steuerverwaltung wird alle Unterlagen überprüfen, die vom Steuerpflichtigen vorbereitet wurden, um nachzuweisen, dass seine Geschäftsvorfälle dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, und könnte sich ebenfalls Informationen über vergleichbare Geschäftsvorfälle zwischen unabhängigen Unternehmen, über die Marktbedingungen zum Zeitpunkt der Durchführung der Geschäftsvorfälle usw. zu zahlreichen und unterschiedlichen Geschäftsvorfällen beschaffen müssen. Ein derartiges Unterfangen wird erfahrungsgemäß im Lauf der Zeit immer schwieriger.

1.13 Sowohl Steuerverwaltungen als auch Steuerpflichtige haben häufig Schwierigkeiten bei der Beschaffung ausreichender Informationen für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes. Da der Fremdvergleichsgrundsatz üblicherweise erfordert, dass die Steuerpflichtigen und die Steuerverwaltungen Geschäftsvorfälle zwischen unabhängigen Unternehmen und die Geschäftstätigkeiten unabhängiger Unternehmen beurteilen und diese mit den Geschäftsvorfällen und den Tätigkeiten von verbundenen Unternehmen vergleichen, kann dies eine erhebliche Menge von Daten notwendig machen. Zugängliche Informationen können unvollständig und schwer zu interpretieren sein; andere Informationen, soweit vorhanden, sind vielleicht auf Grund ihrer geografischen Lage oder auf Grund der geografischen Lage der Parteien, von denen sie beschafft werden sollen, schwer zu erhalten. Darüber hinaus mag es aus Gründen der Vertraulichkeit nicht möglich sein, Informationen von unabhängigen Unternehmen zu beschaffen. In anderen Fällen gibt es vielleicht überhaupt keine relevanten Informationen über ein unabhängiges Unternehmen oder es gibt keine vergleichbaren unabhängigen Unternehmen, z.B. wenn der Industriezweig ein hohes Maß an vertikaler Integration erreicht hat. Wichtig ist, das Ziel nicht aus den Augen zu verlieren, auf der Basis zuverlässiger Informationen eine angemessene Schätzung des Ergebnisses eines dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechenden Geschäftsvorfalles zu erhalten. An dieser Stelle soll aber auch daran erinnert werden, dass die Verrechnungspreisgestaltung keine exakte Wissenschaft ist, sondern Urteilsvermögen, sowohl auf Seiten der Steuerverwaltung als auch auf Seiten des Steuerpflichtigen erfordert.

B.2 Beibehaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes als internationaler Konsens

1.14 Im Bewusstsein der vorangegangenen Überlegungen bleiben die Mitgliedstaaten der OECD bei ihrer Auffassung, dass für die Beurteilung von Verrechnungspreisen zwischen verbundenen Unternehmen der Fremdver-

gleichsgrundsatz maßgebend sein soll. Der Fremdvergleichsgrundsatz ist in seinem theoretischen Ansatz fundiert, da er beim Austausch von Wirtschaftsgütern (wie Waren, andere Arten materieller Wirtschaftsgüter oder immaterieller Wirtschaftsgüter) oder der Erbringung von Dienstleistungen zwischen verbundenen Unternehmen der Funktionsweise des freien Markts am nächsten kommt. Mag er auch in der Praxis nicht immer einfach anzuwenden sein, führt er doch im Allgemeinen zu angemessenen Gewinnverhältnissen zwischen den Unternehmen von multinationalen Konzernen, die auch für die Steuerverwaltungen akzeptabel sind. Er spiegelt die wirtschaftliche Realität der jeweiligen Tatsachen und Umstände des verbundenen Unternehmens wider und übernimmt als Maßstab das normale Marktgeschehen.

1.15 Eine Abkehr vom Fremdvergleichsgrundsatz würde zur Aufgabe der oben beschriebenen und als vernünftig erkannten theoretischen Grundlagen führen und den internationalen Konsens gefährden, wodurch sich das Risiko von Doppelbesteuerungen wesentlich erhöhen würde. Die Erfahrungen mit dem Fremdvergleichsgrundsatz sind inzwischen umfassend und tief genug, um eine breite Grundlage für ein gemeinsames Verständnis zwischen der Geschäftswelt und den Steuerverwaltungen zu schaffen. Dieses gemeinsame Verständnis ist von großer praktischer Bedeutung für die Sicherung einer angemessenen Steuerbemessungsgrundlage in jedem Staat und für die Vermeidung der Doppelbesteuerung. Diese Erfahrungen sollten die Grundlage bilden, um den Fremdvergleichsgrundsatz weiter zu entwickeln, seine Funktionsweise zu verfeinern und seine Handhabung durch Schaffung klarerer Leitlinien für die Steuerpflichtigen und zeitnähere Überprüfungen zu verbessern. Zusammenfassend ist zu sagen, dass die Mitgliedstaaten der OECD nach wie vor den Fremdvergleichsgrundsatz nachhaltig befürworten. Tatsächlich ergibt sich keine legitime oder realistische Alternative zum Fremdvergleichsgrundsatz. Die globale formelhafte Aufteilung, die manchmal als mögliche Alternative genannt wird, wäre weder in der Theorie, noch in der Durchführung, noch in der Praxis annehmbar (vgl. den nachstehenden Abschnitt C über die Erörterung der globalen formelhaften Aufteilung).

C. Ein nicht auf dem Fremdvergleichsgrundsatz beruhender Ansatz: die globale formelhafte Aufteilung

C.1 *Hintergrund und Darstellung des Ansatzes*

1.16 Zur Bestimmung einer angemessenen zwischenstaatlichen Gewinnabgrenzung ist die globale formelhafte Aufteilung gelegentlich als Alternative zum Fremdvergleichsgrundsatz vorgeschlagen worden. Der Ansatz ist zwischen den Staaten nicht angewendet worden, wenngleich einige lokale Steuerverwaltungen sie anzuwenden versuchten.

1.17 Bei einer globalen formelhaften Aufteilung werden die konsolidierten weltweiten Gewinne eines multinationalen Konzerns den verbundenen Unternehmen in den verschiedenen Staaten mit Hilfe einer im Voraus festgelegten starren Formel zugerechnet. Die Anwendung einer globalen formelhaften Aufteilung beruht auf drei wesentlichen Komponenten: der Bestimmung des Steuersubjekts, d.h. welche Tochtergesellschaften und Betriebsstätten eines multinationalen Konzerns das globale Steuersubjekt umfassen soll; der genauen Ermittlung der weltweit erzielten Gewinne und der Ermittlung der Formel, die für die Aufteilung der weltweiten Gewinne des Steuersubjekts heranzuziehen ist. Die Formel müsste wohl auf einer gewissen Kombination von Kosten, Wirtschaftsgütern, Lohnsummen und Umsatz beruhen.

1.18 Die globale formelhafte Aufteilung sollte nicht mit den in Teil III von Kapitel II erörterten geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden verwechselt werden. Die globale formelhafte Aufteilung würde eine Formel verwenden, die zur Gewinnaufteilung für alle Steuerpflichtigen im Voraus ermittelt wird, während die geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden im Einzelfall die Gewinne eines oder mehrerer verbundener Unternehmen den Gewinnen gegenüberstellen, die vergleichbare unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen angestrebt hätten. Die globale formelhafte Aufteilung sollte auch nicht mit Fällen verwechselt werden, in denen eine Formel ausgewählt und angewendet wird, die von beiden Steuerverwaltungen in Zusammenarbeit mit dem jeweiligen Steuerpflichtigen oder multinationalen Konzern nach sorgfältiger Analyse des konkreten Sachverhalts erarbeitet wurde, wie dies bei einem Verständigungsverfahren, bei einer Vorausvereinbarung über Verrechnungspreise oder bei einer anderen bilateralen oder multilateralen Entscheidung der Fall sein kann. Eine derartige Formel leitet sich aus den für den Steuerpflichtigen maßgebenden konkreten Gegebenheiten und Umständen ab und vermeidet dadurch den globalen vorausbestimmten und starren Charakter der globalen formelhaften Aufteilung.

C.2 Vergleich mit dem Fremdvergleichsgrundsatz

1.19 Die globale formelhafte Aufteilung ist als Alternative zum Fremdvergleichsgrundsatz mit dem Argument befürwortet worden, sie bringe für die Steuerpflichtigen weniger Verwaltungsaufwand und mehr Sicherheit. Die Befürworter vertreten auch den Standpunkt, dass die globale formelhafte Aufteilung der wirtschaftlichen Realität näher kommt. Sie führen an, ein multinationaler Konzern müsse auf konzernweiter oder konsolidierter Grundlage betrachtet werden, um der tatsächlichen wirtschaftlichen Realität der Beziehungen zwischen den verbundenen Unternehmen im Konzern gerecht zu werden. Sie behaupten, dass eine auf separater Rechnungslegung beruhende Methode für hoch integrierte Konzerne nicht geeignet sei, da die Beiträge jedes einzelnen verbundenen Unternehmens zum Gesamtgewinn des multinationalen Konzerns schwierig zu ermitteln seien.

1.20 Neben diesen Argumenten erklären die Befürworter, die globale formelhafte Aufteilung reduziere die Kosten für die Steuerzahler, die mit der Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften verbunden sind, da für innerstaatliche steuerliche Zwecke grundsätzlich nur ein Konzernrechnungsabschluss erstellt werden müsse.

1.21 Die Mitgliedstaaten der OECD akzeptieren diese Darstellungen nicht und betrachten die globale formelhafte Aufteilung aus den nachfolgenden Gründen nicht als eine realistische Alternative zum Fremdvergleichsgrundsatz.

1.22 Die wichtigsten Bedenken im Zusammenhang mit der globalen formelhafte Aufteilung betreffen die Schwierigkeit, das Verfahren so umzusetzen, dass es einerseits vor einer Doppelbesteuerung schützt und andererseits eine einmalige Besteuerung sicherstellt. Um dies zu erreichen, wäre eine umfassende internationale Koordinierung und Übereinstimmung hinsichtlich der anzuwendenden, im Voraus bestimmten Formeln und auch hinsichtlich der Zusammensetzung des betroffenen Konzerns erforderlich. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, müsste man sich beispielsweise zunächst auf die Anwendung des Verfahrens einigen, gefolgt von einer Einigung über die globale Besteuerungsgrundlage eines Konzerns, über die Verwendung einer einheitlichen Rechnungslegungsmethode, über die Faktoren, die für die Aufteilung der Besteuerungsgrundlage auf die verschiedenen Staaten (einschließlich der Nichtmitgliedstaaten) zu berücksichtigen wären, sowie über die Bewertung und Gewichtung dieser Faktoren. Es wäre zeitaufwendig und extrem schwierig, eine derartige Einigung zu erzielen. Es ist mehr als fraglich, ob die Staaten bereit wären, sich auf eine Universalformel zu einigen.

1.23 Selbst wenn einige Staaten bereit wären, eine globale formelhafte Aufteilung zu akzeptieren, gäbe es dennoch Meinungsverschiedenheiten, da jeder Staat verschiedene Faktoren in der Formel betonen oder einbeziehen möchte, bezogen auf die Tätigkeiten oder Faktoren, die in seiner Gesetzgebung vorherrschen. Für jeden Staat bestünde ein starker Anreiz, Formeln aufzustellen oder Gewichtungen von Formeln vorzunehmen, die seine Steuereinnahmen maximieren. Zudem müssten die Steuerverwaltungen gemeinsam überlegen, wie man auf die Möglichkeiten für eine künstliche Verlagerung der in der Formel verwendeten Produktionsfaktoren (z.B. Umsatz, Kapital) in Niedrigsteuerrändern eingehen soll. Es könnte insoweit eine Steuerumgehung erfolgen, als die Bestandteile der maßgeblichen Formel manipulierbar sind, z.B. durch den Abschluss unnötiger Finanzgeschäfte, durch die vorsätzliche Standortwahl für bewegliche Wirtschaftsgüter sowie das Verlangen, dass bestimmte Gesellschaften innerhalb eines multinationalen Konzerns über Warenbestände verfügen müssen, die höher sind als jene, die üblicherweise bei einer unabhängigen Gesellschaft dieser Art anzutreffen sind, usw.

1.24 Der Übergang zu einem globalen formelhaften Aufteilungssystem wäre demnach mit enormen politischen und administrativen Schwierigkeiten verbunden und würde ein Maß an internationaler Zusammenarbeit erfordern, das auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts realistischerweise nicht zu erwarten ist. Eine solche multilaterale Koordination würde die Beteiligung aller wichtigen Staaten erfordern, in denen multinationale Konzerne tätig sind. Gelänge es sämtlichen wichtigen Staaten nicht, sich auf den Übergang zur globalen formelhaften Aufteilung zu einigen, wären die multinationalen Konzerne mit der Belastung konfrontiert, zwei völlig verschiedene Systeme befolgen zu müssen. Anders ausgedrückt, sie müssten für dieselben Geschäftsvorfälle die bei ihren Konzernunternehmen anfallenden Gewinne nach zwei völlig verschiedenen Maßstäben berechnen. Ein derartiges Ergebnis würde in jedem Fall die Möglichkeit einer Doppelbesteuerung (oder einer zu niedrigen Besteuerung) schaffen.

1.25 Neben den oben erörterten Fragen der Doppelbesteuerung gibt es aber auch noch weitere wichtige Bedenken. Derartige Bedenken bestehen etwa darin, dass die im Voraus ermittelten Formeln willkürlich sind und die Marktbedingungen, die besonderen Verhältnisse der einzelnen Unternehmen sowie die Ressourcenaufteilung durch die Geschäftsleitung außer Acht lassen und so zu einer Gewinnaufteilung führen, die den besonderen Gegebenheiten des Geschäftsvorfalles in keiner Weise Rechnung trägt. Genauer gesagt unterstellt eine Formel, die auf einer Kombination aus Kosten, Wirtschaftsgütern, Lohnsumme und Umsatz beruht, für jedes Unternehmen des Konzerns in jedem Staat implizit für jedes Kombinationselement einen festen Gewinnanteil pro Währungseinheit (z.B. Dollar, Euro, Yen), ungeachtet der Unterschiede bei Funktionen, Wirtschaftsgütern, Risiken und Leistungsfähigkeit sowie zwischen den Unternehmen des Konzerns. Derartige Ansätze können möglicherweise einem Unternehmen Gewinne zuweisen, das Verluste erleiden würde, wenn es ein unabhängiges Unternehmen wäre.

1.26 Eine weitere Frage im Zusammenhang mit der globalen formelhaften Aufteilung betrifft die Wechselkursschwankungen. Wenngleich Wechselkursschwankungen auch die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes erschweren können, so haben sie doch nicht die gleichen Auswirkungen wie bei der globalen formelhaften Aufteilung; der Fremdvergleichsgrundsatz ist besser geeignet, mit den wirtschaftlichen Auswirkungen von Wechselkursschwankungen umzugehen, da er eine Analyse der konkreten Gegebenheiten und Umstände des Steuerpflichtigen erfordert. Beruht die Formel auf den Kosten, dann hätte eine formelhafte Aufteilung zur Folge, dass dann, wenn sich in einem Staat der Währungswert gegenüber einer anderen Währung, in der ein verbundenes Unternehmen seine Bücher führt, ständig erhöht, dem Unternehmen des erstgenannten Staats wegen des durch die Währungsschwankungen nominell erhöhten Lohnaufwands ein größerer Gewinnanteil

zufällt. Bei einer globalen formelhaften Aufteilung würde somit die Wechselkursschwankung in diesem Beispiel zu einer Erhöhung des Gewinns jenes verbundenen Unternehmens führen, das seine Geschäftsvorfälle in der stärkeren Währung tätigt, obgleich langfristig eine sich festigende Währung die Konkurrenzfähigkeit bei Exporten reduziert und zu einem nach unten gerichteten Druck auf die Gewinne führt.

1.27 Im Gegensatz zu den von ihren Befürwortern vertretenen Behauptungen kann die globale formelhafte Aufteilung für den Steuerpflichtigen zu untragbaren Befolgungskosten und Datenbeschaffungspflichten führen, weil Informationen über den gesamten multinationalen Konzern beschafft und in jedem Staat nach dessen Währung sowie dessen kaufmännischen und steuerlichen Rechnungslegungsgrundsätzen vorgelegt werden müssen. Somit sind die Anforderungen an die Dokumentation und an die Einhaltung der Rechtsvorschriften bei der globalen formelhaften Aufteilung im Allgemeinen wesentlich belastender als unter der Annahme eines selbstständigen Unternehmens nach dem Fremdvergleichsgrundsatz. Die Kosten für eine globale formelhafte Aufteilung würden weiter vergrößert, wenn sich nicht alle Staaten auf die Bestandteile der Formel oder auf die Berechnung dieser Bestandteile einigen könnten.

1.28 Schwierigkeiten würden sich auch bei der Bestimmung der Umsätze jedes Konzernunternehmens und bei der Bewertung von Wirtschaftsgütern ergeben (z.B. ursprüngliche Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder Marktwert), insbesondere bei der Bewertung immaterieller Wirtschaftsgüter. Diese Schwierigkeiten würden durch unterschiedliche Rechnungslegungsvorschriften und durch die unterschiedlichen Währungen der einzelnen Staaten noch verschärft. Um eine sinnvolle Gewinnermittlung für den gesamten multinationalen Konzern vornehmen zu können, müssten die Rechnungslegungsvorschriften aller Staaten miteinander in Einklang gebracht werden. Selbstverständlich bestehen einige dieser Probleme, wie etwa die Bewertung materieller und immaterieller Wirtschaftsgüter, auch unter dem Fremdvergleichsgrundsatz, doch sind hier bereits beachtliche Fortschritte erzielt worden, während bei der globalen formelhaften Aufteilung bisher keine glaubwürdigen Lösungen vorliegen.

1.29 Eine globale formelhafte Aufteilung würde zu einer konsolidierten Besteuerung des multinationalen Konzerns und damit zur Aufgabe des Grundsatzes des selbstständigen Unternehmens führen. Folglich ist es bei einer globalen formelhaften Aufteilung erfahrungsgemäß nicht möglich, wichtige geografische Unterschiede, die Effizienz der einzelnen Gesellschaften sowie andere, für eine Gesellschaft oder für Untereinheiten innerhalb des Konzerns typische Faktoren zu berücksichtigen, die berechtigterweise für die Bestimmung der Gewinnaufteilung zwischen den Unternehmen in den verschiedenen Staaten von Bedeutung sind. Im Gegensatz dazu erkennt der Fremdvergleichsgrund-

satz an, dass ein verbundenes Unternehmen ein selbstständiges Gewinn- oder Verlustzentrum mit eigenen Merkmalen darstellt und wirtschaftlich selbst dann einen Gewinn erzielen kann, wenn der Rest des multinationalen Konzerns einen Verlust erleidet. Eine globale formelhafte Aufteilung ist nicht flexibel genug, diese Möglichkeit angemessen zu berücksichtigen.

1.30 Indem eine globale formelhafte Aufteilung bei der Berechnung des Konzerngewinns konzerninterne Geschäftsvorfälle außer Acht lässt, stellt sich die Frage nach der Bedeutung der Quellensteuern auf grenzüberschreitenden Zahlungen zwischen Konzernunternehmen und damit dem Verstoß gegen eine Reihe von Regelungen in bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen.

1.31 Sofern die globale formelhafte Aufteilung nicht jedes Unternehmen eines multinationalen Konzerns einschließt, muss sie für die Schnittstelle zwischen jenem Teil, der der globalen formelhafte Aufteilung unterliegt, und den übrigen Unternehmen des multinationalen Konzerns den Grundsatz des selbstständigen Unternehmens beibehalten. Die globale formelhafte Aufteilung kann nicht angewendet werden, um die Geschäftsvorfälle zwischen dem Teil des Konzerns, für den diese Aufteilung angewendet wird, und den übrigen Unternehmen des multinationalen Konzerns zu bewerten. Ein eindeutiger Nachteil der globalen formelhafte Aufteilung besteht somit darin, dass sie keine vollständige Lösung für die Aufteilung der Gewinne eines multinationalen Konzerns bietet, sofern diese Aufteilung nicht auf der Grundlage des gesamten Konzerns angewendet wird. In Anbetracht des Umfangs der von größeren multinationalen Konzernen getätigten Geschäftsvorfälle und angesichts des Informationsbedarfs wäre diese Übung für eine einzelne Steuerverwaltung ein schwieriges Vorhaben. Der multinationale Konzern müsste jedenfalls eine getrennte Rechnungslegung für jene Gesellschaften vornehmen, die zwar für Zwecke der globalen formelhafte Aufteilung nicht Teil des Konzerns, aber dennoch mit einem oder mehreren Unternehmen des multinationalen Konzerns verbunden sind. Viele innerstaatliche handelsrechtliche Bestimmungen und Rechnungslegungsvorschriften würden dennoch die Anwendung von Fremdvergleichspreisen erfordern (z.B. zollrechtliche Vorschriften), so dass ein Steuerpflichtiger ungeachtet der steuerlichen Vorschriften jeden Geschäftsvorfall mit dem Fremdvergleichspreis erfassen müsste.

C.3 Die Ablehnung nicht fremdvergleichskonformer Methoden

1.32 Aus den vorstehenden Gründen treten die Mitgliedstaaten der OECD erneut für den Konsens bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ein, der sich im Lauf der Jahre zwischen den Mitgliedstaaten und Nichtmitgliedstaaten entwickelt hat, und stimmen überein, dass die globale formelhafte Aufteilung als theoretische Alternative zum Fremdvergleichsgrundsatz abzulehnen ist.

D. Leitlinien für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes

D.1 Vergleichbarkeitsanalyse

D.1.1 Wichtigkeit der Vergleichbarkeitsanalyse und Bedeutung von „vergleichbar“

1.33 Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes beruht grundsätzlich auf einem Vergleich der Bedingungen eines Geschäftsvorfalles zwischen verbundenen Unternehmen mit den Bedingungen bei Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen. Damit derartige Vergleiche zweckmäßig sind, müssen die wirtschaftlich relevanten Eigenschaften der zu vergleichenden Umstände ausreichend vergleichbar sein. Vergleichbar sein heißt, dass keiner der Unterschiede (soweit vorhanden) zwischen den zu vergleichenden Umständen die untersuchte Bedingung der Methode (z.B. Preis oder Spanne) wesentlich beeinflussen kann oder dass hinreichend genaue Berichtigungen erfolgen können, um die Auswirkung dieser Unterschiede zu beseitigen. Um den Grad der Vergleichbarkeit einschließlich der Frage, welche Berichtigungen zu ihrer Festlegung notwendig sind, zu bestimmen, ist ein Verständnis dafür erforderlich, wie unabhängige Gesellschaften potenzielle Geschäftsvorfälle beurteilen. Ausführliche Leitlinien zur Durchführung von Vergleichbarkeitsanalysen finden sich in Kapitel III.

1.34 Bei der Beurteilung der Bedingungen eines potenziellen Geschäftsvorfalles vergleichen unabhängige Unternehmen den Geschäftsvorfall mit den Alternativen, die ihnen realistischerweise zur Verfügung stehen, und sie schließen den Geschäftsvorfall nur dann ab, wenn sie keine eindeutig attraktivere Alternative sehen. So ist es zum Beispiel unwahrscheinlich, dass ein Unternehmen einen Preis akzeptiert, der ihm von einem unabhängigen Unternehmen für sein Produkt angeboten wird, wenn es weiß, dass andere potenzielle Kunden bereit sind, unter ähnlichen Bedingungen mehr zu zahlen. Dieser Punkt ist für die Frage der Vergleichbarkeit von Bedeutung, da unabhängige Unternehmen grundsätzlich alle wirtschaftlich relevanten Unterschiede zwischen den ihnen realistischerweise zur Verfügung stehenden Möglichkeiten berücksichtigen (wie etwa Unterschiede in der Höhe des Risikos oder andere Vergleichbarkeitsfaktoren, die nachstehend erörtert werden). Deshalb sollten die Steuerverwaltungen bei der Durchführung der Vergleiche, die die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach sich ziehen, diese Unterschiede ebenfalls berücksichtigen, wenn sie darüber urteilen, ob zwischen den zu vergleichenden Umständen Vergleichbarkeit besteht und welche Berichtigungen erforderlich sein können, um die Vergleichbarkeit zu erreichen.

1.35 Alle Methoden, die den Fremdvergleichsgrundsatz anwenden, gehen von der Vorstellung aus, dass unabhängige Unternehmen die ihnen zur Ver-

fügung stehenden Alternativen prüfen und dass sie beim Vergleich dieser Alternativen alle ihren Wert erheblich beeinflussenden Umstände berücksichtigen. Von unabhängigen Unternehmen ist zum Beispiel vor dem Kauf eines Produkts zu einem gegebenen Preis zu erwarten, dass sie Überlegungen anstellen, ob sie dasselbe Produkt zu ansonsten vergleichbaren Bedingungen von einem anderen Unternehmen zu einem niedrigeren Preis kaufen könnten. Deshalb vergleicht die Preisvergleichsmethode, wie in Kapitel II, Teil II dargestellt, einen konzerninternen Geschäftsvorfall mit ähnlichen Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen, um so eine unmittelbare Einschätzung für den Preis zu erhalten, auf den sich die Beteiligten geeinigt hätten, wenn sie als Alternative zum konzerninternen Geschäftsvorfall auf den freien Markt zurückgegriffen hätten. Die Methode stellt jedoch einen weniger verlässlichen Ersatz für echte Fremdvergleichsgeschäftsvorfälle dar, wenn nicht alle den Fremdvergleichspreis wesentlich beeinflussenden Merkmale dieser Geschäftsvorfälle vergleichbar sind. In ähnlicher Weise vergleichen die Wiederverkaufspreis- und die Kostenaufschlagsmethode die bei einem konzerninternen Geschäftsvorfall erzielte Bruttogewinnspanne mit den Bruttogewinnspannen, die bei ähnlichen Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen erzielt werden. Der Vergleich führt zu einer Einschätzung der Bruttogewinnspanne, die eine der Beteiligten hätte erzielen können, wenn sie dieselben Funktionen für unabhängige Unternehmen ausgeübt hätte, so dass hierdurch eine Einschätzung jener Zahlungen erfolgt, die dieser Beteiligte für die Ausübung dieser Funktionen auf Grund des Fremdvergleichsgrundsatzes gefordert hätte und der andere Beteiligte zu leisten bereit gewesen wäre. Andere Methoden, die in Kapitel II, Teil III erörtert werden, beruhen auf dem Vergleich von Nettogewinnindikatoren (wie Gewinnspannen) zwischen unabhängigen und verbundenen Unternehmen und dienen der Einschätzung der Gewinne, die eines oder jedes der verbundenen Unternehmen hätten erzielen können, wenn es ausschließlich mit unabhängigen Unternehmen Geschäftsvorfälle getätigt und hierbei die Zahlung jener Fremdvergleichspreise gefordert hätte, die den Einsatz der Unternehmensressourcen für die betreffenden konzerninternen Geschäftsvorfälle ausreichend abgelten. Wenn Unterschiede zwischen den zu vergleichenden Umständen auftreten, welche den Vergleich erheblich beeinflussen können, müssen gegebenenfalls Anpassungen für Zwecke der Vergleichbarkeit vorgenommen werden, um die Zuverlässigkeit des Vergleichs zu verbessern. Keinesfalls können deshalb unberichtigte Branchendurchschnittsgewinne für sich alleine fremdvergleichskonforme Bedingungen begründen.

1.36 Wie bereits oben angeführt, sollten bei der Durchführung dieser Vergleiche erhebliche Unterschiede zwischen den zu vergleichenden Geschäftsvorfällen oder Unternehmen berücksichtigt werden. Um den erforderlichen Grad tatsächlicher Vergleichbarkeit herzustellen und anschließend angemessene Berichtigungen zur Begründung von dem Fremdvergleichsgrundsatz ent-

sprechenden Bedingungen (gegebenenfalls innerhalb einer bestimmten Bandbreite) vorzunehmen, ist es notwendig, die Merkmale der Geschäftsvorfälle und Unternehmen zu vergleichen, die die Bedingungen fremdüblicher Geschäftsvorfälle beeinflussen. Zu den Merkmalen oder „Vergleichbarkeitsfaktoren“, die bei der Bestimmung der Vergleichbarkeit von Bedeutung sein können, gehören die Eigenschaften der übertragenen Wirtschaftsgüter oder der erbrachten Dienstleistungen, die von den Beteiligten wahrgenommenen Funktionen (unter Berücksichtigung des eingesetzten Kapitals und der übernommenen Risiken), die Vertragsbedingungen, die wirtschaftlichen Verhältnisse der Beteiligten sowie die von den Beteiligten verfolgten Geschäftsstrategien. Diese Vergleichbarkeitsfaktoren werden im nachstehenden Abschnitt D.1.2 näher erläutert.

1.37 Die Bedeutung jedes dieser Faktoren bei der Herstellung der Vergleichbarkeit hängt von der Art des konzerninternen Geschäftsvorfalles und der gewählten Verrechnungspreismethode ab. Was die Erheblichkeit dieser Faktoren für die Anwendung von bestimmten Verrechnungspreismethoden betrifft, so wird auf deren Erörterung in Kapitel II verwiesen.

D.1.2 Die Vergleichbarkeit bestimmende Faktoren

1.38 Ziffer 1.36 nimmt Bezug auf fünf Faktoren, die für die Bestimmung der Vergleichbarkeit wichtig sein können. Als Teil eines Vergleichs erfolgt die Untersuchung der fünf Vergleichbarkeitsfaktoren naturgemäß auf zwei Ebenen, d.h. sie umfasst eine Untersuchung der Faktoren, die die konzerninternen Geschäftsvorfälle des Steuerpflichtigen beeinflussen, und eine Untersuchung der Faktoren, die Einfluss auf die Fremdg Geschäftsvorfälle haben. Sowohl die Art der konzerninternen Geschäftsvorfälle als auch die verwendete Verrechnungspreismethode (vgl. Kapitel II für eine Erörterung der Verrechnungspreismethoden) sollten bei der Evaluierung der relativen Bedeutung möglicherweise fehlender Informationen zu möglichen Vergleichsgrößen berücksichtigt werden, die sich von Fall zu Fall verändern können. Informationen zu Produktmerkmalen können wichtiger sein, wenn es sich bei der angewendeten Methode um eine Preisvergleichsmethode und nicht um eine geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode handelt. Sofern mit ziemlicher Sicherheit davon ausgegangen werden kann, dass der unberichtigte Unterschied keinen erheblichen Einfluss auf die Vergleichbarkeit haben wird, sollten die fraglichen Fremdg Geschäftsvorfälle trotz fehlender Informationen nicht als potenziell vergleichbar abgelehnt werden.

D.1.2.1 Eigenschaften der Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen

1.39 Die unterschiedlichen spezifischen Eigenschaften von Wirtschaftsgütern oder Dienstleistungen erklären oft, zumindest teilweise, deren Unterschiede im Marktwert. Vergleiche dieser Eigenschaften können deshalb zur

Bestimmung der Vergleichbarkeit von konzerninternen Geschäftsvorfällen und Fremdgeschäftsvorfällen von Nutzen sein. Die folgenden Eigenschaften sollten berücksichtigt werden: bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern ihre physischen Eigenschaften, ihre Qualität und Zuverlässigkeit sowie die Verfügbarkeit und Liefermenge, bei Erbringung von Dienstleistungen deren Art und Umfang und bei immateriellen Vermögenswerten die Art des Geschäftsvorfalles (z.B. Lizenzvergabe oder Verkauf), die Art des Wirtschaftsguts (z.B. Patent, Marke oder Know-how), die Dauer und der Grad des Schutzes sowie die voraussichtlichen Vorteile aus der Verwendung des Wirtschaftsguts.

1.40 Abhängig von der Verrechnungspreismethode muss diesem Faktor mehr oder weniger Gewicht beigemessen werden. Unter den in Kapitel II dieser Leitlinien beschriebenen Methoden ist die Anforderung an die Vergleichbarkeit von Wirtschaftsgütern oder Dienstleistungen bei der Preisvergleichsmethode am strengsten. Bei der Preisvergleichsmethode kann sich jeder materielle Unterschied bei den Merkmalen der Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen auf den Preis auswirken und würde eine angemessene Anpassung erfordern (vgl. insbesondere Ziffer 2.15). Bei der Wiederverkaufspreismethode und der Kostenaufschlagsmethode werden manche Unterschiede bei den Eigenschaften der Wirtschaftsgüter oder Dienstleistungen wahrscheinlich keine wesentlichen Auswirkungen auf die Bruttogewinnmargen oder den Kostenaufschlag haben (vgl. insbesondere die Ziffern 2.23 und 2.41). Die Unterschiede bei den Eigenschaften von Wirtschaftsgütern oder Dienstleistungen sind auch im Fall der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden weniger sensibel als bei den geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden (vgl. insbesondere Ziffer 2.69). Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Frage der Vergleichbarkeit der Eigenschaften von Wirtschaftsgütern und Dienstleistungen bei der Anwendung dieser Methoden außer Acht gelassen werden kann, weil es sein kann, dass Produktunterschiede Unterschiede bei den ausgeübten Funktionen, bei den eingesetzten Wirtschaftsgütern und/oder den übernommenen Risiken des untersuchten Unternehmens nach sich ziehen können oder diese widerspiegeln. Vgl. Ziffer 3.18-3.19 wegen einer Erörterung des Konzepts des untersuchten Unternehmens.

1.41 In der Praxis ist beobachtet worden, dass in Vergleichbarkeitsanalysen für Methoden, die auf Brutto- oder Nettogewinnindikatoren basieren, funktionalen Übereinstimmungen häufig mehr Bedeutung beigemessen wird als Produktübereinstimmungen. Je nach Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls kann eine Erweiterung des Spektrums der Vergleichbarkeitsanalyse durch Einbeziehung von Fremdgeschäftsvorfällen, bei denen unterschiedliche Produkte betroffen sind, aber gleichartige Funktionen ausgeübt werden, akzeptabel sein. Allerdings hängt die Akzeptanz einer derartigen Vorgehensweise von den Effekten ab, die die Produktunterschiede auf die Zuverlässigkeit des Vergleichs haben und davon, ob mehr zuverlässige Daten verfügbar sind

oder nicht. Vor einer Erweiterung der Suche mit dem Zweck, eine größere Zahl potenziell vergleichbarer Fremdgeschäftsvorfälle auf der Basis vergleichbarer ausgeübter Funktionen einzubeziehen, sollte darüber nachgedacht werden, ob es wahrscheinlich ist, dass derartige Geschäftsvorfälle zuverlässige Vergleichswerte für Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen liefern.

D.1.2.2 Funktionsanalyse

1.42 Bei Geschäftsvorfällen zwischen zwei unabhängigen Unternehmen kommen in der Vergütung üblicherweise die von jedem Unternehmen wahrgenommenen Funktionen zum Ausdruck (unter Berücksichtigung des Einsatzes an Vermögenswerten und der übernommenen Risiken). Daher ist für die Beurteilung, ob konzerninterne Geschäftsvorfälle und solche zwischen fremden Dritten oder verbundenen und unabhängigen Unternehmen vergleichbar sind, eine Funktionsanalyse notwendig. Diese Funktionsanalyse zielt darauf ab, die von den Beteiligten des Geschäftsvorfalles ausgeübten wirtschaftlich erheblichen Tätigkeiten und Verantwortungen, verwendeten Vermögenswerte und übernommenen Risiken festzustellen und zu vergleichen. Zu diesem Zweck mag es hilfreich sein, die Struktur und Organisation des Konzerns zu kennen und zu verstehen, wie diese Aspekte das Umfeld beeinflussen, in dem der Steuerpflichtige operiert. Ferner ist von Bedeutung, welche gesetzlichen Rechte und Pflichten für den Steuerpflichtigen bei der Ausübung seiner Funktionen gelten.

1.43 Zu den Funktionen, die die Steuerpflichtigen und Steuerverwaltungen gegebenenfalls feststellen und vergleichen müssen, zählen beispielsweise Design, Herstellung, Montage, Forschung und Entwicklung, Service, Einkauf, Vertrieb, Marketing, Werbung, Transport, Finanzierung und Management. Es sind die wichtigsten Funktionen des geprüften Beteiligten festzustellen. Anpassungen sind vorzunehmen, wenn zwischen den Funktionen von unabhängigen Unternehmen und denen des geprüften Unternehmens wesentliche Unterschiede bestehen. Wenngleich ein Beteiligter gegenüber dem anderen in Bezug auf einen bestimmten Geschäftsvorfall eine große Anzahl von Funktionen ausüben mag, ist es doch die wirtschaftliche Bedeutung dieser Funktionen, auf die es ankommt, und zwar in Bezug auf deren Häufigkeit, Art und Nutzen, den sie für die Beteiligten des Geschäftsvorfalles darstellen.

1.44 Die Funktionsanalyse sollte die Art der verwendeten Wirtschaftsgüter, wie etwa Maschinen und Einrichtungen, den Einsatz von wertvollen immateriellen Wirtschaftsgütern, finanziellen Vermögenswerten usw. sowie die Beschaffenheit der verwendeten Vermögenswerte, wie etwa Alter, Marktwert, Standort, den verfügbaren Schutz der Eigentumsrechte usw., berücksichtigen.

1.45 Konzerninterne Geschäftsvorfälle und Fremdgeschäftsvorfälle sowie verbundene und unabhängige Unternehmen sind nicht vergleichbar, wenn bei den übernommenen Risiken erhebliche Unterschiede bestehen und hierfür keine angemessenen Anpassungen vorgenommen werden können. Die Funktionsanalyse ist unvollständig, wenn nicht die von jedem Beteiligten übernommenen wesentlichen Risiken berücksichtigt worden sind, da die Übernahme oder Aufteilung von Risiken die Bedingungen von Geschäftsvorfällen zwischen den verbundenen Unternehmen beeinflussen würden. Üblicherweise wird am freien Markt die Übernahme eines erhöhten Risikos auch durch eine Erhöhung des erwarteten Ertrags vergütet, obwohl sich der tatsächliche Ertrag, je nach dem Ausmaß der tatsächlich eintretenden Risiken, erhöhen kann oder nicht.

1.46 Zu berücksichtigende Risikoarten beinhalten Marktrisiken wie etwa Produktionskosten- und Absatzpreisschwankungen, Verlustrisiken, die mit der Investition in Vermögen, Maschinen und Einrichtungen und deren Einsatz verbunden sind, Risiken hinsichtlich des Erfolgs oder Misserfolgs von Investitionen im Bereich der Forschung und Entwicklung, finanzielle Risiken wie etwa jene, die durch schwankende Wechselkurse und variierende Zinssätze verursacht werden, Kreditrisiken usw.

1.47 Die ausgeübten Funktionen (unter Berücksichtigung der genutzten Vermögenswerte und der übernommenen Risiken) bestimmen bis zu einem gewissen Grad die Risikozuordnung zwischen den Beteiligten und folglich die Bedingungen, die jeder Beteiligte bei fremdüblichen Geschäftsvorfällen erwarten würde. Wenn zum Beispiel ein Vertriebsunternehmen unter Einsatz seiner eigenen Mittel die Verantwortung für die Vermarktung und Werbung übernimmt, stünde ihm erwartungsgemäß eine entsprechend höhere Gewinnerwartung aus dieser Tätigkeit zu und die geschäftlichen Bedingungen wären anders, als wenn das Vertriebsunternehmen nur als Vertreter fungierte, dem die Kosten ersetzt werden und der die für eine solche Tätigkeit angemessene Entschädigung bezieht. In ähnlicher Weise hätten ein Produktions- oder ein Forschungsunternehmen, die auf Auftragsbasis tätig sind und kein bedeutendes Risiko eingehen, nur Anspruch auf einen begrenzten Ertrag.

1.48 Im Einklang mit der nachstehenden Erörterung der Vertragsbedingungen sollte geprüft werden, ob eine angebliche Risikozuordnung mit dem wirtschaftlichen Gehalt des Geschäftsvorfalles übereinstimmt. In dieser Hinsicht sollte das tatsächliche Verhalten der Beteiligten grundsätzlich als bester Anhaltspunkt für die richtige Risikozuordnung dienen. Wenn zum Beispiel ein Erzeuger Waren an ein verbundenes Vertriebsunternehmen in einem anderen Staat verkauft und aus dem Vertrag des Steuerpflichtigen hervorgeht, dass das Vertriebsunternehmen alle Wechselkursrisiken in Verbindung mit diesem konzerninternen Geschäftsvorfall übernimmt, der Verrechnungspreis jedoch offensichtlich so angepasst wird, dass das Vertriebs-

unternehmen vor den Auswirkungen der Wechselkursschwankungen abgesichert wird, dürften die Steuerverwaltungen die angebliche Zurechnung des Wechselkursrisikos für diesen bestimmten konzerninternen Geschäftsvorfall in Frage stellen.

1.49 Ein weiterer zu beachtender Faktor bei der Überprüfung des wirtschaftlichen Gehalts einer angeblichen Risikoordnung ist deren Auswirkung bei einem fremdüblichen Geschäftsvorfall. Bei Geschäftsvorfällen zwischen Fremden macht es grundsätzlich Sinn, den Beteiligten einen größeren Anteil an denjenigen Risiken zuzuordnen, über die sie verhältnismäßig mehr Einfluss haben. Beispielsweise sei angenommen, dass die Gesellschaft A einen Vertrag über die Produktion und Versendung von Waren an die Gesellschaft B abschließt und die Produktions- und Liefermenge von der Gesellschaft B bestimmt wird. In diesem Fall ist es unwahrscheinlich, dass die Gesellschaft A bereit sein wird, ein erhebliches Lagerisiko zu tragen, da sie keine Kontrolle über den Umfang des Lagerbestands hat, während dies bei Gesellschaft B der Fall ist. Natürlich gibt es viele Risiken, wie etwa allgemeine Konjunkturrisiken, auf die keiner der Beteiligten wesentlichen Einfluss nehmen kann und die deshalb unter fremden Dritten dem einen oder anderen Beteiligten an einem Geschäftsvorfall zugeordnet werden können. Hier ist eine Analyse erforderlich, um herauszufinden, in welchem Umfang jeder Beteiligte in der Praxis diese Risiken trägt.

1.50 Bei der Beurteilung des Grads, bis zu dem ein Beteiligter an einem Geschäftsvorfall ein Wechselkurs- und/oder Zinssatzrisiko trägt, ist es üblicherweise notwendig festzustellen, ob und inwieweit der Steuerpflichtige und/oder der multinationale Konzern eine Geschäftsstrategie für die Minimierung oder die Verwaltung solcher Risiken entwickelt hat. Sicherungsgeschäfte, Termingeschäfte, Put-und-Call-Optionen, Swaps usw. sind sowohl als Tafelgeschäft („over-the-counter“) als auch als Zweckgeschäft („special purpose“) allgemein üblich. Unternehmen eines multinationalen Konzerns können ebenso Sicherungsgeschäfte mit anderen verbundenen Unternehmen nutzen, insbesondere im Finanzsektor. Wenn ein Beteiligter, der ein wesentliches Marktrisiko trägt, die Absicherung seiner Risiken ablehnt, kann dies die Entscheidung widerspiegeln, dass er dieses Risiko übernimmt oder die Entscheidung widerspiegeln, das Risiko von einem anderen Unternehmen innerhalb des multinationalen Konzerns absichern zu lassen. Diese oder andere Strategien hinsichtlich der Absicherung oder Nichtabsicherung von Risiken können, wenn sie in der Verrechnungspreisanalyse unberücksichtigt bleiben, in einzelnen Staaten zu einer fehlerhaften Bestimmung der Gewinne führen.

1.51 In einigen Fällen wurde argumentiert, dass der relative Mangel an Sorgfalt bei der Funktionsanalyse im Hinblick auf mögliche externe Vergleichswerte (wie sie in Ziffer 3.24 bestimmt sind) durch den Umfang der

möglichen Fremdwerte ausgeglichen werden könne; allerdings kann Quantität bei der Erstellung einer ausreichend zuverlässigen Analyse eine schlechte Datenqualität nicht aufwiegen. Vgl. Ziffer 3.2, 3.38 und 3.46.

D.1.2.3 Vertragsbedingungen

1.52 Bei Fremdgeschäftsvorfällen bestimmen die Vertragsbedingungen eines Geschäftsvorfalles grundsätzlich explizit oder implizit, wie die Verpflichtungen, Risiken und Vorteile zwischen den Beteiligten aufgeteilt werden. Daher sollte auch eine Analyse der Vertragsbedingungen Teil der oben erörterten Funktionsanalyse sein. Die Bedingungen eines Geschäftsvorfalles können sich nicht nur aus einem schriftlichen Vertrag, sondern auch aus Korrespondenz und Kommunikation zwischen den Beteiligten ergeben. Liegen die Bedingungen nicht in Schriftform vor, müssen sie aus dem Verhalten der Beteiligten und aus den für die Beziehungen zwischen unabhängigen Unternehmen üblicherweise geltenden ökonomischen Prinzipien hergeleitet werden.

1.53 Bei Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen gewährleisten die unterschiedlich gelagerten Interessen der Beteiligten, dass sie üblicherweise gegenseitig auf die Einhaltung der Vertragsbedingungen achten, und es werden Vertragsbedingungen im Nachhinein nur dann außer Acht gelassen oder abgeändert, wenn dies im Interesse beider Beteiligten liegt. Eine solche unterschiedliche Interessenlage kann bei verbundenen Unternehmen fehlen, so dass es wichtig ist zu überprüfen, ob das Verhalten der Beteiligten den Vertragsbedingungen entspricht oder ob es darauf hinweist, dass die Vertragsbedingungen nicht eingehalten wurden oder nur vorgetäuscht sind. In diesen Fällen ist eine weitere Analyse erforderlich, um die wahren Gegebenheiten des Geschäftsvorfalles herauszufinden.

1.54 In der Praxis sind die Informationen über die Vertragsbedingungen bei potenziellen Fremdgeschäftsvorfällen entweder eingeschränkt oder gar nicht verfügbar, vor allem wenn die Analyse auf externen Vergleichswerten basiert. Der Effekt von Informationsdefiziten bei der Erstellung der Vergleichbarkeitsanalyse wird je nach Art der untersuchten Geschäftsvorfälle und der verwendeten Verrechnungspreismethode abweichen, vgl. Ziffer 1.38. Wenn es sich bei dem konzerninternen Geschäftsvorfall beispielsweise um einen Lizenzvertrag für die Nutzung von Rechten an geistigem Eigentum und bei der Verrechnungspreismethode um die Preisvergleichsmethode handelt, kann davon ausgegangen werden, dass Informationen über die zentralen Vertragsbedingungen bei Lizenzen zwischen unabhängigen Unternehmen, wie die Lizenzdauer, Gebietseinschränkungen, Exklusivität usw., für die Beantwortung der Frage, ob derartige Lizenzen zwischen unabhängigen Unternehmen zuverlässige Vergleichswerte für konzerninterne Geschäftsvorfälle liefern, von entscheidender Bedeutung sind.

D.1.2.4 Wirtschaftliche Verhältnisse

1.55 Fremdvergleichspreise können auf verschiedenen Märkten selbst für jene Geschäftsvorfälle unterschiedlich sein, die dieselben Wirtschaftsgüter oder Dienstleistungen betreffen; um Vergleichbarkeit herzustellen, ist es deshalb erforderlich, dass die Märkte, auf denen die unabhängigen und die verbundenen Unternehmen tätig sind, keine Unterschiede aufweisen, die einen erheblichen Einfluss auf die Preise haben, oder dass angemessene Anpassungen möglich sind. Als erstes ist es wesentlich, den relevanten Markt beziehungsweise die relevanten Märkte festzustellen, wobei Substitutionsmöglichkeiten bei Waren und Dienstleistungen zu berücksichtigen sind. Zu den wirtschaftlichen Umständen für die Marktvergleichbarkeit zählen die geografische Lage, die Größe der Märkte, die Wettbewerbsintensität auf den Märkten und die jeweilige Wettbewerbsposition der Käufer und Verkäufer, die Möglichkeit (und das Risiko), Ersatzwaren und Ersatzdienstleistungen zu erhalten, die Angebots- und Nachfragemenge auf dem Markt insgesamt und gegebenenfalls in bestimmten Regionen, die Kaufkraft der Konsumenten, Art und Umfang staatlicher Marktregulierung, die Produktionskosten einschließlich der Kosten für Grund und Boden, Arbeit und Kapital, Transportkosten, die Marktstufe (z.B. Einzelhandel oder Großhandel), der Zeitpunkt der Geschäftsvorfälle usw. Die Gegebenheiten und Umstände des Einzelfalls werden bestimmen, ob die Unterschiede bei den wirtschaftlichen Verhältnissen einen erheblichen Einfluss auf den Preis haben und ob hinreichend genaue Anpassungen vorgenommen werden können, um die Auswirkung dieser Unterschiede zu beseitigen, vgl. Ziffer 1.38.

1.56 Die Existenz eines Zyklus (Wirtschafts-, Konjunktur- oder Produktzyklus) zählt zu den wirtschaftlichen Umständen, die die Vergleichbarkeit beeinflussen können. Vgl. Ziffer 3.77 hinsichtlich der Verwendung von Mehrjahresdaten bei Zyklen.

1.57 Der geografische Markt ist ein weiterer wirtschaftlicher Umstand, der die Vergleichbarkeit beeinflussen kann. Die Ermittlung des maßgeblichen Markts ist eine Sachfrage. Für eine Reihe von Wirtschaftszweigen können große regionale Märkte, die mehr als ein Land umfassen, ausreichend homogen sein, während für andere die Unterschiede zwischen nationalen Märkten (oder sogar innerhalb der nationalen Märkte) sehr erheblich sind.

1.58 In Fällen, in denen ähnliche konzerninterne Geschäftsvorfälle von einem multinationalen Konzern in mehreren Ländern durchgeführt werden und in denen die wirtschaftlichen Verhältnisse tatsächlich hinreichend homogen sind, mag es für diesen multinationalen Konzern angebracht sein, sich bei der Gestaltung seiner Verrechnungspreispolitik in dieser Ländergruppe auf eine staatenübergreifende Vergleichbarkeitsanalyse zu stützen. Es gibt aber auch zahlreiche Situationen, in denen ein multinationaler Konzern

in jedem Land ganz unterschiedliche Produkt- und Dienstleistungspaletten anbietet und/oder in jedem dieser Länder deutlich unterschiedliche Funktionen ausübt (unter Berücksichtigung erheblicher Unterschiede beim Kapitaleinsatz und bei den übernommenen Risiken) und/oder wo die Geschäftsstrategien und/oder die wirtschaftlichen Umstände sich als sehr unterschiedlich herausstellen. In diesen letztgenannten Situationen kann der Rückgriff auf einen staatenübergreifenden Ansatz die Zuverlässigkeit verringern.

D.1.2.5 Geschäftsstrategien

1.59 Bei der im Bereich der Verrechnungspreise anzustellenden Vergleichbarkeitsprüfung müssen auch Geschäftsstrategien untersucht werden. Geschäftsstrategien haben viele unternehmerische Aspekte zu berücksichtigen, wie etwa Innovation und Entwicklung neuer Produkte, den Diversifikationsgrad, Risikoaversion, die Einschätzung politischer Veränderungen, den Einfluss bestehender und geplanter Arbeitsgesetze, die Dauer der Vereinbarungen und andere den täglichen Geschäftsbetrieb betreffende Faktoren. Es kann notwendig sein, solche Geschäftsstrategien bei der Bestimmung der Vergleichbarkeit von konzerninternen Geschäftsvorfällen und Fremdg Geschäftsvorfällen sowie von verbundenen und unabhängigen Unternehmen zu berücksichtigen.

1.60 Geschäftsstrategien können auch Markterschließungsprogramme umfassen. Ein Steuerpflichtiger, der versucht, einen Markt zu erschließen oder seinen Marktanteil zu erhöhen, kann vorübergehend einen Preis für sein Produkt berechnen, der unter dem liegt, der sonst für ähnliche Produkte auf demselben Markt berechnet wird. Darüber hinaus kann ein Steuerpflichtiger, der versucht, in einen neuen Markt einzusteigen oder seinen Marktanteil auszuweiten (oder zu verteidigen) vorübergehend höhere Kosten zu tragen haben (z.B. Anlaufkosten oder höhere Marketinganstrengungen) und deshalb niedrigere Gewinne erzielen als andere Steuerpflichtige, die auf demselben Markt tätig sind.

1.61 Zeitfragen können für die Steuerverwaltungen besondere Probleme aufwerfen, wenn es darum geht zu prüfen, ob ein Steuerpflichtiger eine Geschäftsstrategie verfolgt, die von möglichen vergleichbaren Strategien abweicht. Einige Geschäftsstrategien, wie etwa jene der Markterschließung oder der Ausweitung eines Marktanteils, führen zu einer Reduzierung der laufenden Gewinne des Steuerpflichtigen in Erwartung höherer zukünftiger Gewinne. Wenn sich diese erhöhten Gewinne später nicht einstellen, weil die angebliche Geschäftsstrategie in Wirklichkeit vom Steuerpflichtigen nicht verfolgt wurde, können rechtliche Hindernisse die Steuerverwaltungen an einer neuerlichen Überprüfung der vorangegangenen Steuerjahre hindern. Zumindest teilweise aus diesem Grund können die Steuerverwaltungen das Problem der Geschäftsstrategien einer besonders genauen Überprüfung unterziehen wollen.

1.62 Bei der Beurteilung der Frage, ob ein Steuerpflichtiger eine Geschäftsstrategie verfolgte, nach der im Interesse größerer langfristiger Gewinne eine vorübergehende Gewinnminderung eintrat, sollten mehrere Faktoren berücksichtigt werden. Die Steuerverwaltungen sollten das Verhalten der Beteiligten untersuchen, um festzustellen, ob es mit der angeblichen Geschäftsstrategie im Einklang steht. Wenn beispielsweise ein Produktionsunternehmen als Teil seiner Markterschließungsstrategie seinem verbundenen Vertriebsunternehmen einen unter dem Marktpreis liegenden Preis berechnet, können die Kostenersparnisse für das Vertriebsunternehmen in den Preisen gegenüber seinen Kunden oder in höheren Markterschließungskosten zum Ausdruck kommen. Eine Markterschließungsstrategie eines multinationalen Konzerns könnte vom Produktionsunternehmen oder vom Vertriebsunternehmen aus gestartet werden, das unabhängig vom Produktionsunternehmen tätig ist (wobei die daraus resultierenden Kosten von jedem der beiden Unternehmen getragen werden). Darüber hinaus wird eine Markterschließungs- oder Marktausweitungsstrategie oft von ungewöhnlich intensiven Anstrengungen im Marketing und in der Werbung begleitet sein. Ein weiterer zu beachtender Faktor ist die Frage, ob die Art der Beziehung zwischen den am konzerninternen Geschäftsvorfall Beteiligten mit der Tatsache vereinbar ist, dass der Steuerpflichtige die Kosten der Geschäftsstrategie trägt. So wird zum Beispiel bei Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen eine Gesellschaft, die ausschließlich als Verkaufsvertreter fungiert und wenig oder keine Verantwortung für die langfristige Marktentwicklung trägt, im Allgemeinen keine Kosten für eine Markterschließungsstrategie tragen. Hat eine Gesellschaft auf eigenes Risiko Aktivitäten für die Marktentwicklung unternommen und den Wert eines Produkts durch eine Marke oder einen Firmennamen erhöht oder den produktabhängigen Firmenwert vermehrt, sollte dies bei der Funktionsanalyse zwecks Herstellung der Vergleichbarkeit zum Ausdruck kommen.

1.63 Ferner ist zu überlegen, ob plausibel erwartet werden kann, dass die Verfolgung einer bestimmten Geschäftsstrategie einen ausreichenden Ertrag abwirft, der die Kosten innerhalb eines auch im Fremdvergleich noch akzeptablen Zeitraums rechtfertigt. Es ist wohl einzuräumen, dass eine Geschäftsstrategie, wie etwa eine Markterschließung, scheitern kann, wobei das Scheitern für sich alleine genommen nicht ausreicht, nun diese Strategie im Hinblick auf die Verrechnungspreisgestaltung abzulehnen. Wenn jedoch das angestrebte Ergebnis zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles unplausibel war oder wenn die eingeschlagene Geschäftsstrategie trotz Erfolgslosigkeit über einen für ein unabhängiges Unternehmen inakzeptablen Zeitraum hinaus beibehalten wird, kann der fremdvergleichskonforme Charakter der Geschäftsstrategie in Zweifel gezogen werden. Bei der Einschätzung des für ein unabhängiges Unternehmen akzeptablen Zeitraums können die Steuer-

verwaltungen Nachweise über die Geschäftsstrategien verlangen, wie sie in dem Staat, in dem diese Strategie verfolgt wird, vorliegen. Letztendlich wird jedoch die wichtigste Überlegung sein, ob von der betreffenden Strategie realistischerweise erwartet werden kann, dass sie sich innerhalb absehbarer Zukunft als rentabel erweist (wobei die Möglichkeit des Scheiterns der Strategie mit zu berücksichtigen ist), und dass ein nach dem Fremdvergleichsgrundsatz arbeitender Beteiligter unter diesen wirtschaftlichen Umständen und Wettbewerbsbedingungen über einen ähnlichen Zeitraum zu einem Rentabilitätsopfer bereit gewesen wäre.

D.2 *Anerkennung der tatsächlich getätigten Geschäftsvorfälle*

1.64 Die Prüfung, die eine Steuerverwaltung hinsichtlich eines Geschäftsvorfalles zwischen verbundenen Unternehmen vornimmt, sollte vom tatsächlich durchgeführten Geschäftsvorfall ausgehen, und zwar so, wie er von ihnen gestaltet worden ist, unter Verwendung der vom Steuerpflichtigen angewendeten Methoden, soweit diese mit den in Kapitel II beschriebenen Methoden übereinstimmen. Abgesehen von außergewöhnlichen Situationen sollte die Steuerverwaltung daher die tatsächlichen Geschäftsvorfälle nicht unberücksichtigt lassen oder durch andere Geschäftsvorfälle ersetzen. Eine derartige Umqualifizierung legitimer Geschäftsvorfälle wäre völlig willkürlich, und dieses Vorgehen kann zu einer Doppelbesteuerung führen, wenn die beiden Steuerverwaltungen sich nicht darüber einig sind, wie der Geschäftsvorfall gestaltet werden sollte.

1.65 Unter zwei besonderen Umständen kann es jedoch für eine Steuerverwaltung ausnahmsweise angemessen und legitim sein, die von einem Steuerpflichtigen gewählte Gestaltung von Geschäftsvorfällen mit einem verbundenen Unternehmen nicht anzuerkennen. Der erste Umstand liegt dann vor, wenn sich der wirtschaftliche Gehalt eines Geschäftsvorfalles von seiner äußeren Form unterscheidet. In einem solchen Fall kann die Steuerverwaltung die von den Beteiligten vorgenommene Charakterisierung des Geschäftsvorfalles nicht anerkennen und ihn entsprechend seinem wirtschaftlichen Gehalt neu qualifizieren. Ein Beispiel dafür wäre eine Investition in einem verbundenen Unternehmen in Form eines verzinslichen Darlehens, wenn zu fremdüblichen Bedingungen und unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Umstände der Kreditnehmerin nicht zu erwarten ist, dass die Investition auf diese Weise vorgenommen würde. In diesem Fall kann es für eine Steuerverwaltung angebracht sein, die Investition entsprechend ihrem wirtschaftlichen Gehalt zu qualifizieren und das Darlehen als Zeichnung von Kapital zu behandeln. Der zweite Umstand liegt dann vor, wenn zwar Form und Gehalt des Geschäftsvorfalles übereinstimmen, aber die im Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall getroffenen Vereinbarungen in ihrer Gesamtheit betrachtet von jenen abweichen, die unabhängige Unternehmen in wirtschaftlich vernünftiger Weise getroffen hätten und wenn die tatsächlich

gewählte Gestaltung der Steuerverwaltung im Ergebnis die Möglichkeit nimmt, einen angemessenen Verrechnungspreis zu bestimmen. Ein Beispiel hierfür wäre der zu einem Pauschalpreis in einem langfristigen Vertrag vereinbarte Verkauf des uneingeschränkten Rechtsanspruchs auf geistiges Eigentum, das infolge zukünftiger Forschungstätigkeit während der Laufzeit des Vertrags geschaffen wird (wie in Ziffer 1.11 angeführt). Wenngleich es in diesem Fall richtig sein kann, den Geschäftsvorfall als einen Verkauf von Betriebsvermögen anzuerkennen, könnte es dennoch für eine Steuerverwaltung angebracht sein, die Verkaufsbedingungen in ihrer Gesamtheit (und nicht nur unter Bezugnahme auf die Preisgestaltung) an jene anzupassen, die vernünftigerweise bei einem solchen Verkauf zwischen unabhängigen Unternehmen zu erwarten wären. Demnach könnte es in dem vorstehend beschriebenen Fall für die Steuerverwaltung angebracht sein, die Bedingungen der Vereinbarung auf eine wirtschaftlich vernünftige Weise im Sinne einer laufenden Forschungsvereinbarung zu berichtigen.

1.66 Unter den beiden vorstehend beschriebenen Umständen kann sich die Art des Geschäftsvorfalles eher aus den Beziehungen zwischen den Beteiligten als aus den gewöhnlichen wirtschaftlichen Bedingungen ableiten, und sie kann vom Steuerpflichtigen zur Vermeidung oder Minimierung der Steuer gewählt worden sein. In derartigen Fällen wird die Gesamtheit der Vertragsbedingungen das Ergebnis einer Bedingung sein, die von den Beteiligten auf der Grundlage des Fremdvergleichsgrundsatzes nicht vereinbart worden wäre. Artikel 9 würde somit eine Änderung von Bedingungen zulassen, damit jene Bedingungen zum Ausdruck kommen, die die Beteiligten angestrebt hätten, wenn der Geschäftsvorfall entsprechend der wirtschaftlichen und kaufmännischen Wirklichkeit von Beteiligten, die nach dem Fremdvergleichsgrundsatz handeln, gestaltet worden wäre.

1.67 Verbundene Unternehmen sind in der Lage, eine wesentlich größere Vielfalt unterschiedlicher Verträge und Vereinbarungen abzuschließen als unabhängige Unternehmen, da der zwischen unabhängigen Unternehmen üblicherweise bestehende Interessenkonflikt vielfach fehlt. Verbundene Unternehmen können Sondervereinbarungen abschließen, die zwischen unabhängigen Beteiligten nicht oder nur sehr selten anzutreffen sind, und sie tun dies auch häufig. Dies kann je nach den Gegebenheiten des Einzelfalles auf verschiedenste wirtschaftliche, rechtliche oder steuerliche Gründe zurückzuführen sein. Darüber hinaus können Verträge innerhalb eines multinationalen Konzerns auf Grund einer umfassenden Strategie des Gesamtkonzerns sehr leicht abgeändert, außer Kraft gesetzt, erweitert oder gekündigt werden, und dies kann sogar rückwirkend geschehen. In solchen Fällen müssen die Steuerverwaltungen in Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes untersuchen, welche tatsächlichen Verhältnisse einer vertraglichen Vereinbarung zu Grunde liegen.

1.68 Daneben kann es für Steuerverwaltungen zweckmäßig sein, auf alternativ gestaltete Geschäftsvorfälle unabhängiger Unternehmen zurückzugreifen, um festzustellen, ob der konzerninterne Geschäftsvorfall in der Form, in der er gestaltet ist, dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Ob Schlüsse aus einem Alternativfall zu ziehen sind, wird von den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls, aber auch von der Anzahl und Genauigkeit der für die Berücksichtigung der Unterschiede zwischen dem konzerninternen Geschäftsvorfall und dem Alternativgeschäftsvorfall erforderlichen Anpassungen und schließlich von der Qualität aller anderen verfügbaren Anhaltspunkte abhängen.

1.69 Der Unterschied zwischen einer – wie oben angeführt – im Allgemeinen unzulässigen Umgestaltung des geprüften konzerninternen Geschäftsvorfalles und einem Abstellen auf alternativ gestaltete Geschäftsvorfälle als vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle wird im nachstehenden Beispiel dargestellt. Es sei angenommen, dass ein Produktionsunternehmen Waren an ein verbundenes Vertriebsunternehmen in einem anderen Staat verkauft und dass das Vertriebsunternehmen alle mit diesen Geschäftsvorfällen verbundenen Währungsrisiken übernimmt. Ferner sei angenommen, dass gleichartige Geschäftsvorfälle zwischen unabhängigen Produktions- und Vertriebsunternehmen insoweit anders gestaltet sind, als das Produktionsunternehmen und nicht das Vertriebsunternehmen sämtliche Währungsrisiken trägt. In einem solchen Fall sollte die Steuerverwaltung der vom Steuerpflichtigen behaupteten Risikoaufteilung nicht die Anerkennung versagen, es sei denn, es bestünden triftige Gründe dafür, am wirtschaftlichen Gehalt des vom abhängigen Vertriebsunternehmen übernommenen Währungsrisikos zu zweifeln. Der Umstand, dass unabhängige Unternehmen ihre Geschäftsvorfälle nicht auf eine bestimmte Art und Weise gestalten, könnte Grund dafür sein, die wirtschaftliche Logik der Gestaltung eingehender zu prüfen, wäre aber nicht entscheidend. Allerdings können Fremdgeschäftsvorfälle mit unterschiedlicher Aufteilung des Währungsrisikos für die Ermittlung des Preises für den konzerninternen Geschäftsvorfall nützlich sein; möglicherweise unter Anwendung der Preisvergleichsmethode, wenn die Preise der Geschäftsvorfälle ausreichend genau angepasst werden können, um ihrer unterschiedlichen Gestaltung Rechnung zu tragen.

D.3 Verluste

1.70 Erleidet ein verbundenes Unternehmen dauerhaft Verluste, während der multinationale Konzern insgesamt Gewinne erzielt, könnte dieser Sachverhalt Anlass für eine besonders genaue Prüfung der Verrechnungspreisen sein. Natürlich können verbundene Unternehmen in gleicher Weise wie unabhängige Unternehmen echte Verluste erleiden, mögen diese auf hohe Anlaufkosten, ungünstige wirtschaftliche Bedingungen, Unwirtschaftlichkeit oder auf andere legitime wirtschaftliche Gründe zurückzuführen sein. Ein unabhängiges Unternehmen wäre jedoch nicht bereit, Verluste zu

ertragen, die sich zeitlich unbegrenzt fortsetzen. Ein unabhängiges Unternehmen, das wiederkehrende Verluste erleidet, wird letzten Endes aufhören, ein Gewerbe unter diesen Bedingungen zu betreiben. Im Gegensatz dazu kann ein Verluste erzielendes verbundenes Unternehmen sein Gewerbe fortsetzen, wenn dieses für den gesamten multinationalen Konzern von Vorteil ist.

1.71 Der Umstand, dass ein verlustbringendes Unternehmen mit rentablen Unternehmen seines multinationalen Konzerns Geschäftsvorfälle tätigt, kann den Steuerpflichtigen oder den Steuerverwaltungen nahelegen, die Verrechnungspreisgestaltung näher zu prüfen. Es kann sein, dass das Verlustunternehmen vom multinationalen Konzern, dem es angehört, für die aus seiner Tätigkeit gezogenen Vorteile keine ausreichende Vergütung erhält. So kann sich beispielsweise ein multinationaler Konzern genötigt sehen, eine volle Produkt- und/oder Leistungspalette herzustellen, um konkurrenzfähig zu bleiben und einen Gesamtgewinn zu erzielen, obwohl vielleicht einige der einzelnen Produktlinien regelmäßig Verluste verzeichnen. Ein Unternehmen des multinationalen Konzerns kann ständig Verluste erleiden, weil es sämtliche verlustbringenden Produkte herstellt, während die anderen Konzernunternehmen die gewinnbringenden Produkte herstellen. Ein unabhängiges Unternehmen würde eine derartige Leistung aber nur dann erbringen, wenn es hierfür eine angemessene Dienstleistungsvergütung erhielte. Ein möglicher Lösungsansatz für diese Art von Verrechnungspreisproblemen könnte deshalb sein, dass man beim Verlustunternehmen von der gleichen Dienstleistungsvergütung ausgeht, die ein unabhängiges Unternehmen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz erhalten würde.

1.72 Bei der Analyse von Verlusten ist zu berücksichtigen, dass Geschäftsstrategien auf Grund einer Vielzahl von historischen, wirtschaftlichen und kulturellen Gründen von einem multinationalen Konzern zum anderen verschieden sein können. Wiederkehrende Verluste innerhalb eines vertretbaren Zeitraums können mitunter durch eine Geschäftsstrategie gerechtfertigt sein, die zur Markterschließung besonders niedrige Preise vorsieht. So kann beispielsweise ein Produktionsunternehmen im Interesse der Markterschließung, der Markterweiterung, der Einführung von neuen Produkten oder Dienstleistungen oder der Konkurrenzabwehr seine Warenpreise sogar so weit senken, dass vorübergehend Verluste auftreten. Solche besonders niedrigen Preise sind jedoch nur für einen begrenzten Zeitraum zu erwarten, mit dem ausdrücklichen Ziel einer langfristigen Gewinnerhöhung. Wenn die Preisstrategie allerdings über einen vertretbaren Zeitraum hinaus fortgeführt wird, kann eine Berichtigung der Verrechnungspreise angebracht sein, besonders in Fällen, in denen Vergleichsdaten über mehrere Jahre aufzeigen, dass die Verluste über einen längeren Zeitraum hinweg angefallen sind, als sie bei vergleichbaren unabhängigen Unternehmen eingetreten wären. Ferner sollten die Steuerverwaltungen besonders niedrige Preise als Fremdvergleichspreise

nicht akzeptieren (z.B. Grenzkostenpreise bei nichtausgelasteten Produktionskapazitäten), es sei denn, dass unabhängige Unternehmen die Preise in vergleichbarer Weise bestimmt hätten.

D.4 *Auswirkungen staatlicher Maßnahmen*

1.73 Es gibt Situationen, unter denen ein Steuerpflichtiger in Erwägung ziehen wird, dass ein dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechender Preis angepasst werden muss, um staatliche Eingriffe zu berücksichtigen, wie etwa Preiskontrollen (sogar Preiskürzungen), Zinssatzkontrollen, Preiskontrollen in Bezug auf Dienstleistungs- oder Verwaltungsvergütungen und Lizenzgebühren, Subventionen für bestimmte Branchen, Devisenkontrollen, Anti-Dumpingabgaben oder die Wechselkurspolitik. Üblicherweise sollten diese staatlichen Eingriffe als Marktbedingungen im jeweiligen Land angesehen werden, und im Normalfall sollten sie bei der Prüfung des vom Steuerpflichtigen auf diesem Markt verwendeten Verrechnungspreises berücksichtigt werden. Allerdings stellt sich dann die Frage, ob angesichts dieser Bedingungen die von den verbundenen Unternehmen getätigten Geschäftsvorfälle den Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen tatsächlich entsprechen.

1.74 Ein dabei auftretendes Problem betrifft die Bestimmung der Stufe, auf der die Preisregelung den Preis eines Produkts oder einer Dienstleistung beeinflusst. Oft trifft die unmittelbare Auswirkung den Verbraucherendpreis, es kann sich aber auch eine Auswirkung auf Preise ergeben, die auf einer vorhergehenden Stufe bei der Lieferung von Waren auf dem Markt gezahlt werden. In der Praxis kann es vorkommen, dass multinationale Unternehmen ihre Verrechnungspreise im Hinblick auf derartige Kontrollen nicht berichtigen und damit den Endverkäufer die gesamten Gewinnbeschränkungen tragen lassen, oder aber dass sie Preise berechnen, die die Last irgendwie zwischen dem Endverkäufer und dem Zwischenhändler aufteilen. Es wird zu berücksichtigen sein, ob ein unabhängiger Lieferant die im Zusammenhang mit Preiskontrollen anfallenden Kosten aufteilen würde oder nicht und ob ein unabhängiges Unternehmen alternative Produktlinien und Geschäftsmöglichkeiten suchen würde. In dieser Hinsicht ist es unwahrscheinlich, dass ein unabhängiges Unternehmen bereit wäre, Produkte oder Dienstleistungen zu Bedingungen zu produzieren, zu vertreiben oder anderweitig anzubieten, die ihm keinen Gewinn abwerfen. Dennoch liegt es auf der Hand, dass ein Staat, in dem Preiskontrollen gelten, den Umstand berücksichtigen muss, dass diese Preiskontrollen die Gewinne der Unternehmen beeinflussen, die solchen Kontrollen unterworfenen Waren verkaufen.

1.75 Ein besonderes Problem tritt dann auf, wenn ein Staat die Zahlung eines Betrags verhindert oder „blockiert“, den ein verbundenes Unternehmen dem anderen Unternehmen schuldet oder den ein verbundenes Unternehmen

dem anderen in einer dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechenden Vereinbarung berechnen würde. Währungskontrollen können beispielsweise ein verbundenes Unternehmen tatsächlich daran hindern, Zinszahlungen für ein Darlehen ins Ausland zu überweisen, das ihm von einem im Ausland befindlichen verbundenen Unternehmen gewährt worden ist. Dieser Umstand kann von den beiden beteiligten Staaten unterschiedlich behandelt werden: der Staat des Darlehensnehmers kann die nicht überwiesenen Zinsen als geleistet oder als nicht geleistet ansehen und der Staat des Darlehensgebers kann diesen so behandeln, als wären ihm die Zinsen entweder zugeflossen oder auch nicht. Für steuerliche Zwecke sollte in Fällen, in denen der staatliche Eingriff gleichermaßen auf Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen und auf solche zwischen unabhängigen Unternehmen erfolgt (sowohl in rechtlicher als auch tatsächlicher Hinsicht), der Lösungsansatz zu dem zwischen verbundenen Unternehmen auftretenden Problem derselbe sein wie jener, der für Geschäftsvorfälle zwischen unabhängigen Unternehmen gewählt wurde. Gilt der staatliche Eingriff nur hinsichtlich der Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen, gibt es keine einfache Lösung des Problems. Ein möglicher Ansatz mag darin liegen, den Fremdvergleichsgrundsatz so anzuwenden, dass dieser Eingriff als eine Bedingung anzusehen ist, die die Vertragsbestimmungen des Geschäftsvorfalles beeinflusst. Sind derartige Umstände gegeben, dann könnten völkerrechtliche Verträge die für die Vertragsstaaten gangbaren Lösungswege bieten.

1.76 Eine Schwierigkeit bei dieser Analyse besteht darin, dass unabhängige Unternehmen in vielen Fällen einfach keine Geschäfte abschließen würden, bei denen die Zahlungen blockiert werden. Wenn sich ein unabhängiges Unternehmen gelegentlich in einer derartigen Vertragssituation befindet, dann höchstwahrscheinlich nur deshalb, weil die staatlichen Eingriffe erst nach Wirksamwerden des Vertrags eingeführt wurden. Es erscheint aber unwahrscheinlich, dass sich ein unabhängiges Unternehmen freiwillig einem erheblichen Zahlungsrisiko für seine Produktlieferungen oder Dienstleistungen aussetzen würde, indem es einen Vertrag zu einem Zeitpunkt abschließt, zu dem bereits schwerwiegende staatliche Eingriffe bestehen, es sei denn, die aus der Geschäftsstrategie des unabhängigen Unternehmens resultierenden Gewinn- oder Renditeerwartungen reichen ungeachtet der den Zahlungsverkehr betreffenden staatlichen Eingriffe für eine annehmbare Rendite aus.

1.77 Da unabhängige Unternehmen sich kaum an Geschäftsvorfällen beteiligen dürften, die staatlichen Eingriffen ausgesetzt sind, bleibt unklar, wie der Fremdvergleichsgrundsatz angewendet werden soll. Eine Möglichkeit besteht darin, die Zahlung so zu behandeln, als wäre sie zwischen den verbundenen Unternehmen unter der Annahme erfolgt, dass ein unabhängiges Unternehmen unter ähnlichen Umständen auf einer Zahlung in einer anderen Weise bestanden hätte. Bei dieser Lösung würde der Gläubiger der blockierten Zahlung so

behandelt werden, als hätte er für den multinationalen Konzern eine Dienstleistung erbracht. Ein anderer Lösungsweg, der möglicherweise in einigen Staaten gangbar ist, würde darin bestehen, sowohl den Ertrag als auch den korrespondierenden Aufwand des Steuerpflichtigen zeitlich zu verschieben. Anders ausgedrückt, der Beteiligte, welchem die blockierte Zahlung zusteht, könnte Aufwendungen wie etwa Finanzierungskosten erst abziehen, wenn die blockierte Zahlung erfolgt ist. Den Steuerverwaltungen geht es in diesen Fällen hauptsächlich um ihre jeweilige Steuerbemessungsgrundlage. Wenn ein verbundenes Unternehmen bei seiner Steuerberechnung einen Aufwand für eine blockierte Zahlung geltend macht, dann sollte dem anderen Beteiligten ein korrespondierender Ertrag zugerechnet werden. Auf jeden Fall sollte es dem Steuerpflichtigen nicht gestattet sein, blockierte Zahlungen, die ihm verbundene Unternehmen schulden, anders zu behandeln als blockierte Zahlungen, die ihm ein unabhängiges Unternehmen schuldet.

D.5 Verwendung von Zollwerten

1.78 Im Allgemeinen wenden viele Zollverwaltungen den Fremdvergleichsgrundsatz an, wenn sie den Wert von Waren, die von verbundenen Unternehmen eingeführt werden und deren Wert durch die besonderen zwischen ihnen bestehenden Beziehungen beeinflusst sein kann, mit dem Wert von gleichartigen Waren vergleichen, die von unabhängigen Unternehmen eingeführt werden. Bewertungsmethoden für Zollzwecke sind aber möglicherweise nicht mit den anerkannten Verrechnungspreismethoden der OECD abgestimmt. Ungeachtet dessen können Zollwertermittlungen für die Steuerbehörden bei der Beurteilung der Fremdvergleichskonformität eines konzerninternen Verrechnungspreises nützlich sein und umgekehrt. Insbesondere können die Zollverwaltungen über zeitnahe Unterlagen hinsichtlich des Geschäftsvorfalles verfügen, die für Verrechnungspreiszwecke von Bedeutung sein können, besonders dann, wenn sie vom Steuerpflichtigen selbst erstellt wurden, während die Steuerbehörden Aufzeichnungen zu Verrechnungspreisen haben, die ausführliche Informationen über die Umstände von Geschäftsvorfällen enthalten.

1.79 Die Anreize für den Steuerpflichtigen bei der Festsetzung dieser Werte für Zölle und Steuern sind unterschiedlich. Im Allgemeinen wird ein Steuerpflichtiger beim Import von Waren an einer niedrigen Preisfestsetzung interessiert sein, um hierdurch den Zoll möglichst niedrig zu halten (ähnliche Überlegungen könnten hinsichtlich der Mehrwertsteuern, Verkaufsteuern und Verbrauchsteuern angestellt werden). Für steuerliche Belange wird die Entrichtung eines höheren Preises für dieselbe Ware, die abzugsfähigen Aufwendungen im Importland erhöhen (wenngleich dies auch den Umsatzerlös des Verkäufers im Exportland erhöht). Die zunehmende innerstaatliche Zusammenarbeit zwischen den Steuerbehörden und der Zollverwaltung bei

der Prüfung von Verrechnungspreisen wird dazu beitragen, dass immer seltener eine Zollwertermittlung für steuerliche Zwecke als inakzeptabel befunden wird und umgekehrt. Eine verstärkte Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Informationsaustauschs erscheint besonders vorteilhaft und sollte in Staaten mit gemeinsamen Verwaltungen für Einkommensteuern und Zölle problemlos zu erreichen sein. Staaten mit getrennten Verwaltungen sollten eine Änderung ihrer Vorschriften über den Informationsaustausch erwägen, um den Informationsfluss zwischen den verschiedenen Verwaltungen zu erleichtern.

Kapitel II

Verrechnungspreismethoden

Teil I: Auswahl der Verrechnungspreismethode

A. Auswahl der für die Umstände des Einzelfalls am besten geeigneten Verrechnungspreismethode

2.1 In den Teilen II und III dieses Kapitels werden die „geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden“ und die „geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden“ beschrieben, die verwendet werden können, um festzustellen, ob die in den kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen festgelegten Bedingungen mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar sind. Bei den geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden handelt es sich um die Preisvergleichsmethode oder CUP-Methode (*comparable uncontrolled price method*), die Wiederverkaufspreismethode und die Kostenaufschlagsmethode. Zu den geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden zählen die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode und die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode.

2.2 Die Auswahl der Verrechnungspreismethode zielt immer darauf ab, für jeden Einzelfall die am besten geeignete Methode zu finden. Zu diesem Zweck sollte das Auswahlverfahren den jeweiligen Vor- und Nachteilen der von der OECD anerkannten Methoden, der Angemessenheit der herangezogenen Methode angesichts der Art des konzerninternen Geschäftsvorfalles, die insbesondere durch eine Funktionsanalyse bestimmt wird, der Verfügbarkeit zuverlässiger Informationen (insbesondere zu vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen), die zur Anwendung der ausgewählten Methode und/oder Methoden notwendig sind, sowie dem Grad der Vergleichbarkeit zwischen konzerninternen Geschäftsvorfällen und Fremdgeschäftsvorfällen Rechnung tragen,

einschließlich der Zuverlässigkeit der Anpassungen, die zur Herstellung der Vergleichbarkeit erforderlich sein können, um eventuell zwischen den Geschäftsvorfällen bestehende erhebliche Unterschiede zu beseitigen. Weder ist eine Methode für alle denkbaren Situationen geeignet noch muss nachgewiesen werden, dass eine bestimmte Methode unter den betreffenden Umständen ungeeignet ist.

2.3 Die geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden werden als die Methoden angesehen, mit denen sich am unmittelbarsten feststellen lässt, ob die kaufmännischen und finanziellen Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen dem Fremdvergleich entsprechen. Das liegt daran, dass jeder Preisunterschied zwischen einem konzerninternen Geschäftsvorfall und einem vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfall üblicherweise unmittelbar auf die zwischen den Unternehmen vereinbarten oder auferlegten Bedingungen zurückgeführt werden kann und die fremdvergleichskonformen Bedingungen direkt dadurch geschaffen werden können, dass der Preis beim konzerninternen Geschäftsvorfall durch den Preis beim vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfall ersetzt wird. Infolgedessen ist in Situationen, in denen unter Berücksichtigung der in Ziffer 2.2 beschriebenen Kriterien sowohl eine geschäftsvorfallbezogene Standardmethode als auch eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethode gleichermaßen zuverlässig angewendet werden können, der geschäftsvorfallbezogenen Standardmethode vor der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethode der Vorzug zu geben. Darüber hinaus ist in Situationen, in denen unter Berücksichtigung der in Ziffer 2.2 beschriebenen Kriterien die Preisvergleichsmethode (CUP) und eine andere Verrechnungspreismethode gleichermaßen zuverlässig Anwendung finden können, die Preisvergleichsmethode vorzuziehen. Vgl. Ziffer 2.13-2.20 wegen einer Erörterung der CUP-Methode.

2.4 Es gibt Situationen, in denen sich geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethoden als geeigneter erweisen als geschäftsvorfallbezogene Standardmethoden. In Fällen beispielsweise, in denen jeder Beteiligte wertvolle und einzigartige Beiträge zum konzerninternen Geschäftsvorfall leistet oder in denen sich die Beteiligten in hoch integrierte Geschäftsbereiche einbringen, kann eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode zweckmäßiger sein als eine einseitige Methode. Als weiteres Beispiel sei angeführt, dass es dort, wo keine oder nur begrenzt öffentlich zugängliche verlässliche Informationen über Bruttomargen Dritter zur Verfügung stehen, sich die Anwendung geschäftsvorfallbezogener Standardmethoden in anderen Fällen als jenen, in denen interne Vergleichsgrößen vorliegen, schwierig gestalten könnte, und eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethode im Hinblick auf die verfügbaren Informationen die geeignetste Methode darstellen dürfte.

2.5 Jedoch ist es nicht angebracht, die geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethode nur anzuwenden, weil Daten zu Fremdgeschäftsvorfällen schwer zu

erhalten oder in einer oder mehrerlei Hinsicht unvollständig sind. Um die Zuverlässigkeit der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethode zu beurteilen, müssen dieselben unter Ziffer 2.2 aufgelisteten Kriterien, die der anfänglichen Schlussfolgerung zu Grunde gelegt wurden, wonach unter den gegebenen Umständen keine der geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden zuverlässig angewendet werden kann, erneut untersucht werden.

2.6 Gewinnmethoden können nur insoweit akzeptiert werden, als sie mit Artikel 9 des OECD-Musterabkommens, insbesondere hinsichtlich der Vergleichbarkeit, vereinbar sind. Dies wird erreicht, indem man diese Methoden auf eine Art und Weise anwendet, die sich der Preisgestaltung zwischen fremden Dritten weitestgehend annähert. Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes beruht im Allgemeinen auf einem Vergleich des Preises, der Marge oder der Gewinne aus bestimmten konzerninternen Geschäftsvorfällen mit dem Preis, der Marge oder der Gewinne aus vergleichbaren Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen. Bei der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode basiert sie auf einer Annäherung an die Aufteilung der Gewinne, die unabhängige Unternehmen aus einem solchen Geschäftsvorfall oder aus solchen Geschäftsvorfällen erwartet hätten (vgl. Ziffer 2.108).

2.7 Weder darf die Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden zu einer höheren Besteuerung von Unternehmen führen, hauptsächlich weil diese unterdurchschnittlich niedrige Gewinne erzielen, noch darf sie zu einer niedrigeren Besteuerung von Unternehmen führen, die überdurchschnittlich hohe Gewinne erzielen. Nach dem Fremdvergleichsgrundsatz ist es nicht gerechtfertigt, von unterdurchschnittlich erfolgreichen Unternehmen zusätzliche Steuern zu erheben oder umgekehrt überdurchschnittlich erfolgreiche Unternehmen zu gering zu besteuern, wenn der Grund für ihren Erfolg oder mangelnden Erfolg auf geschäftliche Faktoren zurückzuführen ist.

2.8 Die Hinweise in Ziffer 2.2, denen zufolge die Auswahl der Verrechnungspreismethode immer darauf abzielt, für jeden Einzelfall die am besten geeignete Methode zu finden, bedeuten nicht, dass alle Verrechnungspreismethoden eingehend analysiert oder für die Auswahl der am besten geeigneten Methode in jedem Fall getestet werden sollen. Im Sinne einer guten Praxis sollte die Auswahl der am besten geeigneten Methode und der Vergleichsgrößen belegt werden und kann, wie in Ziffer 3.4 vorgeschlagen, Teil eines standardisierten Suchprozesses sein.

2.9 Darüber hinaus steht es multinationalen Konzernen nach wie vor frei, in diesen Leitlinien nicht behandelte Methoden zur Preisfestsetzung anzuwenden (nachstehend „sonstige Methoden“ genannt), sofern die Preise in Übereinstimmung mit diesen Leitlinien dem Fremdvergleichsgrundsatz

genügen. Jedoch sollten diese sonstigen Methoden nicht anstelle der von der OECD anerkannten Methoden angewendet werden, wenn letztgenannte unter den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls geeigneter sind. In Fällen, in denen sonstige Methoden verwendet werden, sollte bei ihrer Auswahl erklärt werden, warum die von der OECD anerkannten Methoden als weniger geeignet oder unter den Umständen des Einzelfalls als nicht anwendbar angesehen werden und warum davon ausgegangen wird, dass die ausgewählte sonstige Methode eine bessere Lösung darstellt. Der Steuerpflichtige hat die Unterlagen über die Festsetzung seiner Verrechnungspreise aufzubewahren und muss bereit sein, diese vorzulegen. Hinsichtlich der Dokumentationsanforderungen wird auf Kapitel V verwiesen.

2.10 Es ist nicht möglich, spezifische Regeln aufzustellen, die jeden Fall abdecken. Steuerverwaltungen sollten zurückhaltend sein bei der Vornahme von geringfügigen oder unwesentlichen Berichtigungen. Im Allgemeinen sollten die Parteien versuchen, eine vernünftige Einigung zu erzielen, wobei die Ungenauigkeit der verschiedenen Methoden, die Präferenz für einen höheren Vergleichbarkeitsgrad und eine möglichst unmittelbare und enge Beziehung zum Geschäftsvorfall zu bedenken sind. Man sollte vermeiden, dass nützliche Informationen aus Fremdgeschäftsvorfällen, die mit den konzerninternen Geschäftsvorfällen nicht vollkommen übereinstimmen, nur deshalb nicht berücksichtigt werden, weil sie einigen strengen Vergleichsmaßstäben nicht in vollem Umfang entsprechen. Desgleichen können Erkenntnisse, die von Unternehmen aus konzerninternen Geschäftsvorfällen mit verbundenen Unternehmen gewonnen werden, für das Verständnis des überprüften Geschäftsvorfalles oder als Ausgangspunkt für weitere Ermittlungen von Nutzen sein. Darüber hinaus sollte jede Methode zulässig sein, wenn sowohl die am betreffenden Geschäftsvorfall bzw. an den betreffenden Geschäftsvorfällen beteiligten Unternehmen des multinationalen Konzerns als auch die Steuerverwaltungen sämtlicher beteiligter Staaten mit der auf diese Geschäftsvorfälle anzuwendende Methodik einverstanden sind.

B. Anwendung von mehr als einer Methode

2.11 Der Fremdvergleichsgrundsatz verlangt nicht die Anwendung von mehr als einer Methode bei einem bestimmten Geschäftsvorfall (oder bestimmten Geschäftsvorfällen, die gemäß dem in Ziffer 3.9 beschriebenen Standard zusammengefasst werden dürfen), und in der Tat könnte die übermäßige Forderung der Anwendung mehrerer Methoden für die Steuerpflichtigen eine beträchtliche Belastung schaffen. Diese Leitlinien verlangen daher weder vom Betriebsprüfer noch vom Steuerpflichtigen Analysen, die auf mehr als einer Methode beruhen. Obwohl die Methodenwahl in einigen Fällen nicht einfach sein mag und zunächst mehrere Methoden ins Auge gefasst werden, wird es schließlich meist möglich sein, eine geeignete Methode herauszufinden,

die den besten Ansatz eines Fremdvergleichspreises bestimmen kann. In schwierigen Fällen, in denen keine Methode für sich allein schlüssig ist, würde ein flexibler Ansatz es erlauben, die Beweiskraft verschiedener Methoden gemeinsam zu nutzen. In solchen Fällen ist ein mit dem Fremdvergleichsgrundsatz in Einklang stehendes Ergebnis anzustreben, das für alle beteiligten Parteien praktikabel ist, wobei die Gegebenheiten und Umstände des Einzelfalls, die Mischung verfügbarer Beweismittel und die relative Zuverlässigkeit der verschiedenen Methoden zu berücksichtigen sind. Vgl. Ziffer 3.58-3.59 zur Erörterung von Fällen, in denen sich aus dem Einsatz von mehr als einer Methode eine Bandbreite von Werten ergibt.

Teil II: Geschäftsvorfallbezogene Standardmethoden

A. Einleitung

2.12 Dieser Teil enthält eine ausführliche Beschreibung der geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden, deren man sich bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bedient. Bei diesen Methoden handelt es sich um die Preisvergleichsmethode oder CUP-Methode, die Wiederverkaufsmethode und die Kostenaufschlagsmethode.

B. Preisvergleichsmethode

B.1 Allgemeines

2.13 Die Preisvergleichsmethode vergleicht den bei einem konzerninternen Geschäftsvorfall verrechneten Waren- oder Dienstleistungspreis mit jenem, der bei einem vergleichbaren Geschäftsvorfall zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen verrechnet wird. Ein Unterschied zwischen den beiden Preisen kann darauf hindeuten, dass die Bedingungen der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen den verbundenen Unternehmen nicht fremdvergleichskonform sind und dass der konzerninterne Preis durch den Fremdpreis zu ersetzen ist.

2.14 In Anlehnung an die Grundsätze in Kapitel I ist für Zwecke der Preisvergleichsmethode ein Fremdgeschäftsvorfall mit einem konzerninternen Geschäftsvorfall vergleichbar (d.h. es handelt sich um einen „Fremdvergleichsgeschäftsvorfall“), wenn eine der beiden Voraussetzungen erfüllt ist: *a)* Keiner der etwaigen Unterschiede zwischen den verglichenen Geschäftsvorfällen oder zwischen den diese Geschäftsvorfälle tätigen Unternehmen vermag den Preis auf dem freien Markt erheblich zu beeinflussen oder *b)* es können hinreichend genaue Anpassungen vorgenommen werden, um erhebliche Auswirkungen dieser Unterschiede zu beseitigen. Wenn Fremdvergleichsgeschäftsvorfälle vorhanden sind, stellt die Preisvergleichsmethode die direkteste und verlässlichste Methode für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes dar. Folglich ist in derartigen Fällen der Preisvergleichsmethode vor allen anderen Methoden der Vorzug zu geben.

2.15 Es kann schwierig sein, einen Geschäftsvorfall zwischen unabhängigen Unternehmen zu finden, der dem konzerninternen Geschäftsvorfall derart ähnlich ist, dass sich Unterschiede nicht erheblich auf den Preis auswirken.

So kann beispielsweise ein geringfügiger Unterschied bei den Wirtschaftsgütern, die bei konzerninternen Geschäftsvorfällen und bei Fremdvergleichsgeschäftsvorfällen geliefert werden, den Preis bereits erheblich beeinflussen, obwohl die ausgeübten Geschäftsaktivitäten im Übrigen so ähnlich sind, dass sie dieselbe Gesamtgewinnspanne erbringen. Trifft dies zu, dann bedarf es einiger Anpassungen. Wie nachstehend in Ziffer 2.16 erörtert wird, beeinflussen der Umfang und die Genauigkeit derartiger Anpassungen die relative Zuverlässigkeit einer Analyse nach der Preisvergleichsmethode.

2.16 Bei der Prüfung, ob konzerninterne Geschäftsvorfälle und Fremdgeschäftsvorfälle miteinander vergleichbar sind, wird neben der bloßen Vergleichbarkeit der Produkte auch zu beachten sein, welche Preisauswirkung allgemeinere Geschäftsfunktionen (d.h. wesentliche Vergleichbarkeitsfaktoren nach Kapitel I) haben. Liegen Unterschiede zwischen konzerninternen Geschäftsvorfällen und Fremdvergleichsgeschäftsvorfällen oder zwischen den diese Geschäftsvorfälle tätigenden Unternehmen vor, kann es schwierig sein, ausreichend genaue Anpassungen vorzunehmen, um die Preisauswirkungen zu beseitigen. Schwierigkeiten, die sich bei dem Bestreben nach ausreichend genauen Anpassungen ergeben, sollten aber nicht automatisch zu einem Ausschluss der Anwendung der Preisvergleichsmethode führen. Praktische Erwägungen gebieten im Interesse der Anwendbarkeit der Preisvergleichsmethode eine flexiblere Handhabung und eine gegebenenfalls erforderliche Ergänzung durch andere geeignete Methoden, wobei alle Methoden nach ihrer jeweiligen Genauigkeit zu beurteilen sind. Man sollte nichts unversucht lassen, um Daten so anzupassen, dass sie für die Preisvergleichsmethode verwendbar werden. Doch wie bei jeder Methode wird die Verlässlichkeit der Preisvergleichsmethode davon abhängen, wie genau die zur Herstellung der Vergleichbarkeit nötigen Anpassungen vorgenommen werden können.

B.2 Beispiele für die Anwendung der Preisvergleichsmethode

2.17 Die nachstehenden Beispiele verdeutlichen die Anwendung der Preisvergleichsmethode, wobei auch Fälle behandelt werden, in denen bei Fremdgeschäftsvorfällen Anpassungen erforderlich sind, um diese Geschäftsvorfälle vergleichbar zu machen.

2.18 Die Preisvergleichsmethode erweist sich besonders dann als verlässlich, wenn ein unabhängiges Unternehmen dasselbe Produkt verkauft, das auch zwischen zwei verbundenen Unternehmen verkauft wird. Ein unabhängiges Unternehmen verkauft zum Beispiel kolumbianische Kaffeebohnen ohne Markenzeichen, die hinsichtlich der Sorte, Qualität und Quantität gleichartig sind wie jene Kaffeebohnen, die zwischen zwei verbundenen Unternehmen verkauft werden, wobei angenommen wird, dass die konzerninternen Geschäftsvorfälle und die Fremdvergleichsgeschäftsvorfälle ungefähr zum selben Zeitpunkt, auf derselben Stufe in der Produktions- bzw.

Vertriebskette und unter ähnlichen Bedingungen erfolgen. Wenn es sich bei dem einzigen zur Verfügung stehenden Fremdvergleichsgeschäftsvorfall um brasilianische Kaffeebohnen ohne Markenzeichen handelt, wäre es angebracht zu untersuchen, ob dieser Unterschied bei den Kaffeebohnen den Preis erheblich beeinflusst. Es könnte etwa die Frage gestellt werden, ob die Herkunft der Kaffeebohnen auf dem freien Markt im Allgemeinen einen Preiszuschlag oder einen Preisabschlag erforderlich macht. Diese Informationen können möglicherweise von den Warenmärkten beschafft oder aus den Händlerpreisen abgeleitet werden. Sollte der Unterschied den Preis erheblich beeinflussen, sind Anpassungen nötig. Falls keine ausreichend genaue Anpassung vorgenommen werden kann, würde die Zuverlässigkeit der Preisvergleichsmethode eingeschränkt, und es könnte nötig werden, stattdessen eine andere, weniger direkte Methode anzuwenden.

2.19 Ein anschaulicher Fall für das Erfordernis von Anpassungen wäre jener, in dem zwar die Bedingungen für konzerninterne Verkäufe und Fremdverkäufe identisch sind, jedoch der konzerninterne Preis „frei Haus“ ist, während jener der Fremdverkäufe „ab Werk“ gilt. Diese Unterschiede in den Lieferbedingungen hinsichtlich Transport und Versicherung haben einen eindeutigen und leicht feststellbaren Einfluss auf den Preis. Der Fremdpreis muss daher entsprechend den Unterschieden in den Lieferbedingungen berichtet werden.

2.20 Als weiteres Beispiel sei angenommen, dass ein Steuerpflichtiger 1 000 Tonnen eines Produkts für 80 \$ pro Tonne an ein verbundenes Unternehmen in seinem multinationalen Konzern und gleichzeitig 500 Tonnen desselben Produkts für 100 \$ pro Tonne an ein unabhängiges Unternehmen verkauft. Dieser Fall erfordert eine Untersuchung der Frage, ob die Mengenunterschiede eine Berichtigung des Verrechnungspreises erforderlich machen. Es wird der maßgebliche Markt zu erforschen sein, wobei Geschäftsvorfälle mit gleichartigen Produkten zu untersuchen sind, um die üblichen Mengenrabatte festzustellen.

C. Wiederverkaufspreismethode

C.1 Allgemeines

2.21 Die Wiederverkaufspreismethode geht von dem Preis aus, zu dem ein Produkt, das von einem verbundenen Unternehmen gekauft worden ist, an ein unabhängiges Unternehmen weiterveräußert wird. Dieser Preis (der Wiederverkaufspreis) wird sodann um eine angemessene Bruttomarge auf diesen Preis (die „Wiederverkaufspreismarge“ oder „Handelsspanne“) reduziert und stellt den Betrag dar, aus dem der Wiederverkäufer seine Aufwendungen für den Vertrieb und sonstige betriebliche Aufwendungen zu bestreiten und – angesichts der wahrgenommenen Funktionen (unter Berücksichtigung der

eingesetzten Wirtschaftsgüter und der übernommenen Risiken) – einen angemessenen Gewinn zu erzielen sucht. Der Restbetrag, der nach Abzug der Bruttomarge verbleibt, kann – nach einer Berichtigung auf Grund der sonstigen Kosten, die mit dem Kauf des Produkts im Zusammenhang stehen (z.B. Zollabgaben) – als Fremdvergleichspreis für die ursprüngliche Lieferung zwischen den verbundenen Unternehmen angesehen werden. Diese Methode eignet sich wahrscheinlich dann am besten, wenn sie auf Vertriebstätigkeiten angewendet wird.

2.22 Die Handelsspanne des Wiederverkäufers beim konzerninternen Geschäftsvorfall kann aus der Spanne abgeleitet werden, die derselbe Wiederverkäufer bei vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen erzielt („interner Vergleichswert“). Die Handelsspanne, die ein unabhängiges Unternehmen bei Fremdvergleichsgeschäftsvorfällen erzielt, kann ebenfalls als Richtwert dienen (externer Vergleichswert). Wenn der Wiederverkäufer eine allgemeine Maklertätigkeit ausübt, kann die Handelsspanne von einer Maklergebühr abhängig sein, die üblicherweise einen Prozentsatz des Verkaufspreises ausmacht. In einem derartigen Fall sollte bei der Ermittlung der Handelsspanne geprüft werden, ob der Makler als Agent oder Prinzipal auftritt.

2.23 In Anlehnung an die Grundsätze in Kapitel I ist für die Anwendung der Wiederverkaufspreismethode ein Fremdgeschäftsvorfall mit einem konzerninternen Geschäftsvorfall vergleichbar (d.h. es handelt sich um einen Fremdvergleichsgeschäftsvorfall), wenn eine der beiden folgenden Voraussetzungen erfüllt ist: *a)* Keiner der etwaigen Unterschiede zwischen den verglichenen Geschäftsvorfällen oder zwischen den diese Geschäftsvorfälle tätigen Unternehmen vermag die Handelsspanne auf dem freien Markt erheblich zu beeinflussen oder *b)* es können hinreichend genaue Anpassungen vorgenommen werden, um erhebliche Auswirkungen dieser Unterschiede zu beseitigen. Bei Vergleichen, die für Zwecke der Wiederverkaufspreismethode angestellt werden, sind für die Berücksichtigung der Produktunterschiede im Allgemeinen weniger Berichtigungen erforderlich als bei der Preisvergleichsmethode, da sich kleinere Produktunterschiede wahrscheinlich nicht so stark auf die Gewinnspannen auswirken wie dies beim Preis der Fall ist.

2.24 In einer Marktwirtschaft ist die Tendenz erkennbar, dass sich Vergütungen für die Ausübung gleicher Funktionen auch in unterschiedlichen Tätigkeitsbereichen angleichen. Im Gegensatz dazu gleichen sich Preise für unterschiedliche Produkte nur insoweit an, als diese Produkte untereinander austauschbar sind. Da sich die Bruttogewinnspannen aus dem Bruttoertrag nach Abzug der für die Ausübung bestimmter Funktionen angefallenen Vertriebskosten ergeben (wobei die eingesetzten Wirtschaftsgüter und die übernommenen Risiken mit zu berücksichtigen sind), bleiben Produktunterschiede von untergeordneter Bedeutung. Wenn etwa eine Vertriebsgesell-

schaft, die Toaster verkauft, hierbei (unter Berücksichtigung der eingesetzten Wirtschaftsgüter und der übernommenen Risiken) dieselben Funktionen ausübt wie bei einem Verkauf von Mixern, dann sollte in einer Marktwirtschaft für beide Aktivitäten ein ungefähr gleiches Entgelt erzielt werden. Da die Kunden aber Toaster und Mixer nicht als leicht austauschbare Waren betrachten, ist nicht zu erwarten, dass sie den gleichen Preis haben.

2.25 Auch wenn bei der Wiederverkaufspreismethode größere Produktunterschiede zulässig sind, muss das beim konzerninternen Geschäftsvorfall gelieferte Wirtschaftsgut mit dem beim Fremdgeschäftsvorfall gelieferten Wirtschaftsgut verglichen werden. Denn größere Unterschiede könnten hier auf Unterschiedlichkeiten in den Funktionen hindeuten, die von den an den konzerninternen Geschäftsvorfällen und den an den Fremdvergleichsgeschäftsvorfällen beteiligten Parteien wahrgenommen werden. Obwohl bei der Anwendung der Wiederverkaufspreismethode durchaus eine geringere Vergleichbarkeit der Produkte hingenommen werden kann, so wird doch durch eine bessere Vergleichbarkeit der Produkte ein genaueres Ergebnis zu erzielen sein. In Fällen, in denen beispielsweise ein wertvolles oder einzigartiges immaterielles Wirtschaftsgut im Rahmen eines Geschäftsvorfalles eine Rolle spielt, kann der Ähnlichkeit der Produkte größere Bedeutung zukommen, und dieser Ähnlichkeit sollte dann besondere Aufmerksamkeit zukommen, um einen korrekten Vergleich zu erreichen.

2.26 Es kann angebracht sein, den anderen in Kapitel I behandelten Vergleichsmerkmalen (wahrgenommene Funktionen, wirtschaftliche Verhältnisse usw.) mehr Gewicht beizumessen, wenn die Gewinnspanne in erster Linie von solchen anderen Merkmalen und nur in zweiter Linie vom gelieferten Produkt selbst abhängt. Dies ist üblicherweise dann der Fall, wenn die Gewinnspanne für ein verbundenes Unternehmen ermittelt wird, das keine einzigartigen Vermögenswerte (wie beispielsweise wertvolle, einzigartige immaterielle Wirtschaftsgüter) genutzt hat, die zur Werterhöhung des gelieferten Produkts beitragen. Wenn daher konzerninterne Geschäftsvorfälle und Fremdgeschäftsvorfälle hinsichtlich aller Merkmale – ausgenommen das Produkt selbst – vergleichbar sind, wird die Wiederverkaufspreismethode ein verlässlicheres Maß für fremdvergleichskonforme Bedingungen darstellen als die Preisvergleichsmethode, es sei denn, dass ausreichend genaue Anpassungen vorgenommen werden können, um den Produktunterschieden Rechnung zu tragen. Dies gilt auch für die Kostenaufschlagsmethode, die nachstehend erörtert wird.

2.27 Wenn eine Wiederverkaufsmarge eines unabhängigen Unternehmens in vergleichbaren Umständen genutzt wird, kann die Verlässlichkeit der Wiederverkaufspreismethode beeinflusst sein, wenn erhebliche Unterschiede in der Art und Weise bestehen, wie verbundene und unabhängige Unternehmen ihre Geschäftsvorfälle tätigen. Dies können Unterschiede in der Höhe der zu berücksichtigenden Kosten sein (solche Unterschiede könnten

beispielsweise in der Effizienz des Managements in Bezug auf Art und Umfang der Lagerhaltung liegen), die zwar Auswirkungen auf die Unternehmensrentabilität haben, aber nicht notwendigerweise die Preise beeinflussen müssen, zu denen das Unternehmen seine Güter oder Dienstleistungen auf dem freien Markt kauft oder verkauft. Diese Merkmale müssen bei der Entscheidung, ob ein Fremdgeschäftsvorfall für Zwecke der Anwendung der Wiederverkaufspreismethode vergleichbar ist, untersucht werden.

2.28 Die Wiederverkaufspreismethode hängt auch von der Vergleichbarkeit der wahrgenommenen Funktionen ab (unter Berücksichtigung der eingesetzten Wirtschaftsgüter und der übernommenen Risiken). Sie kann weniger zuverlässig sein, wenn Unterschiede zwischen den konzerninternen Geschäftsvorfällen und den Fremdvergleichsgeschäftsvorfällen und den an den Geschäftsvorfällen beteiligten Parteien bestehen und diese Unterschiede erheblichen Einfluss auf den Faktor haben, der für die Bestimmung des Fremdvergleichs angewandt wird, hier auf die erzielte Wiederverkaufspreismarge. Gibt es erhebliche Unterschiede, die bei konzerninternen Geschäftsvorfällen und bei Fremdvergleichsgeschäftsvorfällen die Bruttospalten beeinflussen (beispielsweise die Art der von den Geschäftsparteien ausgeübten Funktionen), sollten zur Berücksichtigung solcher Unterschiede Anpassungen vorgenommen werden. Ausmaß und Zuverlässigkeit solcher Anpassungen werden die relative Zuverlässigkeit der Analyse nach der Wiederverkaufspreismethode im Einzelfall beeinflussen.

2.29 Die Ermittlung einer angemessenen Wiederverkaufspreismarge erweist sich dann als am einfachsten, wenn der Wert des Produkts durch den Wiederverkäufer nicht wesentlich erhöht wird. Im Gegensatz dazu wird die Anwendung der Wiederverkaufspreismethode für die Fremdvergleichspreisermittlung dann erschwert, wenn die Waren vor dem Wiederverkauf weiterverarbeitet oder in ein komplexeres Produkt eingebunden werden, so dass ihre Identität verlorenggeht oder umgewandelt wird (z.B. wenn Teile zu Fertig- oder Halbfertigerzeugnissen zusammengefügt werden). Die Wiederverkaufspreismarge ist z.B. auch dann mit besonderer Sorgfalt zu ermitteln, wenn der Wiederverkäufer wesentlich zur Schaffung und Erhaltung von immateriellen produktbezogenen Vermögenswerten beiträgt (z.B. Marken oder Firmennamen), die einem verbundenen Unternehmen gehören. In derartigen Fällen ist es nicht einfach den Beitrag zu beurteilen, den die ursprünglich gelieferten Waren zum Wert des Endprodukts leisten.

2.30 Eine Wiederverkaufspreismarge ist genauer, wenn sie innerhalb kurzer Zeit nach dem Kauf der Waren durch den Wiederverkäufer erzielt wird. Je mehr Zeit zwischen dem ursprünglichen Kauf und dem Weiterverkauf verstreicht, desto eher werden andere Faktoren – Marktveränderungen, Wechselkursänderungen, Kostenänderungen usw. – für die Vergleichbarkeit zu beachten sein.

2.31 Es sollte davon ausgegangen werden, dass die Höhe der Wiederverkaufspreismarge vom Umfang der Tätigkeiten des Wiederverkäufers abhängt. Der Bogen dieser Tätigkeiten kann weit gespannt sein; er kann von untergeordneten Leistungen als bloßer Transportagent bis hin zu Fällen reichen, in denen der Wiederverkäufer das volle Eigentümersrisiko sowie die volle Verantwortung und die Risiken für Werbung, Marketing, Vertrieb und Garantieleistungen, Lagerfinanzierung und andere damit zusammenhängende Dienstleistungen trägt. Entfaltet der Wiederverkäufer beim konzerninternen Geschäftsvorfall keine erhebliche Geschäftstätigkeit, sondern liefert er lediglich die Waren an einen Dritten, wird man in Anbetracht der wahrgenommenen Funktionen von einer geringen Wiederverkaufspreismarge ausgehen. Die Spanne wird höher sein, wenn aufgezeigt werden kann, dass der Wiederverkäufer bei der Vermarktung dieser Waren über besondere Kenntnisse verfügt, tatsächlich besondere Risiken trägt oder wesentlich zur Schaffung und Erhaltung von produktbezogenen immateriellen Vermögenswerten beiträgt. Der Umfang der vom Wiederverkäufer ausgeübten Tätigkeit, mag diese nun geringfügig oder erheblich sein, müsste jedoch durch entsprechende Beweismittel ausreichend nachgewiesen sein. Dies gilt auch für die Rechtfertigung unangemessen hoher Marketingaufwendungen, wenn beispielsweise ein Teil oder ein Großteil des Werbeaufwands eindeutig als Dienstleistung für den rechtlichen Eigentümer der Marke angefallen ist. In diesem Fall kann die Wiederverkaufspreismethode durchaus durch die Kostenaufschlagsmethode ergänzt werden.

2.32 Übt der Wiederverkäufer neben der eigentlichen Wiederverkaufstätigkeit auch eine erhebliche andere Geschäftstätigkeit aus, wird eine entsprechend hohe Wiederverkaufspreismarge zu erwarten sein. Wenn der Wiederverkäufer bei seiner Tätigkeit wertvolle und möglicherweise einzigartige Wirtschaftsgüter einsetzt (z.B. immaterielle Wirtschaftsgüter des Wiederverkäufers wie etwa seine Vertriebsorganisation), kann es bei der Beurteilung, ob beim konzerninternen Geschäftsvorfall fremdvergleichskonforme Bedingungen vorliegen, unangemessen sein, ohne Anpassung jene Wiederverkaufspreismarge anzusetzen, die sich aus Fremdvergleichsgeschäftsvorfällen ableitet, bei denen der unabhängige Wiederverkäufer keine gleichartigen Wirtschaftsgüter einsetzt. Denn wenn der Wiederverkäufer über wertvolle immaterielle Marketingwerte verfügt, kann ein Ansatz der Wiederverkaufspreismarge eines Fremdvergleichsgeschäftsvorfalles den Gewinn, auf den der Wiederverkäufer beim konzerninternen Geschäftsvorfall Anspruch hat, zu niedrig ausweisen, es sei denn, der vergleichbare Fremdgeschäftsvorfall würde vom selben Wiederverkäufer oder von einem solchen getätigt, der über ähnlich wertvolle immaterielle Marketingwerte verfügt.

2.33 Wurde bei einem Warenvertriebsweg eine Gesellschaft zwischengeschaltet, dann wird es für die Steuerverwaltungen wichtig sein, nicht nur auf den Wiederverkaufspreis zu achten, zu dem von der zwischengeschalteten Gesellschaft gekauft wurde, sondern auch auf den Preis, den die zwischengeschaltete

tete Gesellschaft an ihren eigenen Lieferanten gezahlt hat, und auf die Funktionen, die sie ausübt. Es können sich bei der Beschaffung solcher Informationen sehr wohl praktische Schwierigkeiten ergeben und es mag nicht einfach sein, die wahren Funktionen der zwischengeschalteten Gesellschaft herauszufinden. Kann nicht nachgewiesen werden, dass die zwischengeschaltete Gesellschaft ein echtes Risiko trägt oder eine wirtschaftliche Funktion in der Kette ausübt, die den Wert der Waren erhöht, dann würde jedes Preiselement, von dem behauptet wird, es sei auf die Tätigkeit der zwischengeschalteten Gesellschaft zurückzuführen, einem anderen Unternehmen im multinationalen Konzern zuzuordnen sein, da unabhängige Unternehmen einer solchen Gesellschaft üblicherweise keinen Anteil am Gewinn des Geschäftsvorfalles eingeräumt hätten.

2.34 Die Wiederverkaufspreismarge wird erfahrungsgemäß auch davon abhängen, ob der Wiederverkäufer das ausschließliche Wiederverkaufsrecht für die Waren besitzt. Derartige Vereinbarungen sind bei Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen anzutreffen und können die Spanne beeinflussen. Solche Exklusivrechte sollen deshalb bei jedem Vergleich berücksichtigt werden. Der Wert, der einem solchen Exklusivrecht zuzumessen ist, wird von seinem geografischen Geltungsbereich und der Existenz von Substitutionswaren sowie ihrer relativen Wettbewerbsfähigkeit abhängen. Bei einem Fremdvergleichsgeschäftsvorfall kann eine solche Exklusivvereinbarung sowohl dem Lieferanten als auch dem Wiederverkäufer Vorteile bringen. Sie kann beispielsweise den Wiederverkäufer anspornen, sich beim Verkauf des konkreten Lieferantensortiments mehr anzustrengen. Andererseits kann eine derartige Vereinbarung dem Wiederverkäufer eine Art Monopol verschaffen, mit dem Ergebnis, dass der Wiederverkäufer ohne größere Anstrengungen einen erheblichen Umsatz erzielt. Dementsprechend muss in jedem Einzelfall sorgfältig geprüft werden, wie sich dieser Faktor auf eine angemessene Wiederverkaufspreismarge auswirkt.

2.35 Bestehen zwischen dem konzerninternen Geschäftsvorfall und dem Fremdvergleichsgeschäftsvorfall Unterschiede in der Rechnungslegungspraxis, sind bei der Berechnung der Wiederverkaufspreismarge geeignete Anpassungen der verwendeten Daten vorzunehmen, um sicherzustellen, dass für die Berechnung der Bruttospanne stets dieselben Kostenarten verwendet werden. Kosten für Forschung und Entwicklung können beispielsweise bei den betrieblichen Aufwendungen oder den Vertriebskosten erfasst sein. Die jeweiligen Bruttomargen wären ohne entsprechend angemessene Anpassungen nicht vergleichbar.

C.2 Beispiele für die Anwendung der Wiederverkaufspreismethode

2.36 Angenommen, zwei Vertriebsunternehmen verkaufen dasselbe Produkt auf demselben Markt unter demselben Markennamen. Vertreiber A bietet eine Garantieleistung an, Vertreiber B nicht. Vertreiber A behandelt die

Garantieleistungen nicht als Teil seiner Preisstrategie und verkauft sein Produkt so zu einem höheren Preis, so dass sich hierdurch eine Bruttomarge ergibt, die (wenn die Kosten der beanspruchten Garantieleistungen unberücksichtigt bleiben) höher ist als diejenige des Vertreibers B, der zu einem niedrigeren Preis verkauft. Die beiden Margen sind erst nach Vornahme einer diesen Unterschied berücksichtigenden hinreichend genauen Anpassung vergleichbar.

2.37 Angenommen, für alle Produkte werden Garantieleistungen angeboten, so dass der Preis für die nachgelagerten Stufen einheitlich ist. Vertreiber C übt die Garantieleistungsfunktion aus, die jedoch in Wirklichkeit vom Lieferanten durch einen niedrigen Preis abgegolten wird. Vertreiber D übt keine Garantieleistungsfunktion aus; diese wird vom Lieferanten wahrgenommen (Produkte werden an das Werk zurückgesendet). Der Lieferant, der an Vertreiber D liefert, verrechnet D einen höheren Preis als dem Vertreiber C. Wenn Vertreiber C die Garantieraufwendungen als Umsatzaufwendungen verbucht, erfolgt die Anpassung der Bruttomargen an diese Unterschiede automatisch. Werden jedoch diese Garantieraufwendungen als betriebliche Aufwendungen verbucht, entsteht eine korrekturbedürftige Verzerrung der Margen. Dahinter steht die Überlegung, dass wenn D die Garantieleistung selbst ausüben würde, sein Lieferant den Verrechnungspreis reduzieren würde und demzufolge die Bruttogewinnspanne von D größer wäre.

2.38 Eine Gesellschaft verkauft ein Produkt über unabhängige Vertriebsunternehmen in fünf Staaten, in denen sie keine Tochtergesellschaften unterhält. Die Vertriebsunternehmen sorgen lediglich für die Vermarktung des Produkts und üben keine weiteren Tätigkeiten aus. In einem Staat hat die Gesellschaft eine Tochtergesellschaft gegründet. Da dieser bestimmte Markt strategisch wichtig ist, verlangt die Gesellschaft von ihrer Tochtergesellschaft, dass diese nur ihre Produkte verkauft und für die Kunden technische Applikationen durchführt. Selbst wenn alle anderen Gegebenheiten und Umstände ähnlich sind, ist es notwendig zu prüfen, ob für Zwecke der Vergleichbarkeit Anpassungen vorgenommen werden müssen, wenn die Margen von unabhängigen Unternehmen abgeleitet werden, die keine ausschließlichen Verkaufsvereinbarungen haben oder keine technischen Applikationen durchführen, wie dies bei der Tochtergesellschaft der Fall ist.

D. Kostenaufschlagsmethode

D.1 Allgemeines

2.39 Die Kostenaufschlagsmethode geht von den Kosten aus, die dem Lieferanten (oder dem Erbringer der Dienstleistung) bei einem konzern-internen Geschäftsvorfall für Lieferungen oder Dienstleistungen (an einen verbundenen Erwerber) entstehen. Es erfolgt sodann ein angemessener Kosten-

aufschlag (*cost plus mark up*), um einen angemessenen, den wahrgenommenen Funktionen und den Marktbedingungen entsprechenden Gewinn zu erzielen. Durch Hinzurechnung des Kostenaufschlags zu den genannten Kosten gelangt man zum Fremdvergleichspreis für den konzerninternen Geschäftsvorfall. Diese Methode dürfte sich dann als am zweckmäßigsten erweisen, wenn zwischen verbundenen Unternehmen Halbfabrikate verkauft werden, wenn verbundene Unternehmen Verträge über die Nutzung gemeinsamer Einrichtungen bzw. langfristige Abnahme- und Liefervereinbarungen abschließen oder wenn es beim konzerninternen Geschäftsvorfall um die Erbringung von Dienstleistungen geht.

2.40 Der Kostenaufschlag des Lieferanten beim konzerninternen Geschäftsvorfall sollte im Idealfall von jenem Kostenaufschlag ausgehen, den derselbe Lieferant bei vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen erzielt („interner Vergleichswert“). Daneben kann der Kostenaufschlag, den ein unabhängiges Unternehmen bei vergleichbaren Geschäftsvorfällen erzielt, als Richtwert herangezogen werden (externer Vergleichswert).

2.41 In Anlehnung an die Grundsätze in Kapitel I ist für Zwecke der Kostenaufschlagsmethode ein Fremdgeschäftsvorfall mit einem konzerninternen Geschäftsvorfall vergleichbar (d.h. es handelt sich um einen „Fremdvergleichsgeschäftsvorfall“), wenn eine der beiden Voraussetzungen erfüllt ist: *a)* Keiner der etwaigen Unterschiede zwischen den verglichenen Geschäftsvorfällen oder zwischen den diese Geschäftsvorfälle tätigen Unternehmen vermag den Kostenaufschlag auf dem freien Markt erheblich zu beeinflussen oder *b)* es können hinreichend genaue Anpassungen vorgenommen werden, um erhebliche Auswirkungen dieser Unterschiede zu beseitigen. Bei der Feststellung, ob für Zwecke der Kostenaufschlagsmethode ein Geschäftsvorfall einen Fremdvergleichsgeschäftsvorfall darstellt, gelten die in den Ziffern 2.23-2.28 für die Wiederverkaufspreismethode beschriebenen Grundsätze. So kann es bei der Kostenaufschlagsmethode vorkommen, dass für die Berücksichtigung der Produktunterschiede weniger Berichtigungen erforderlich sind als bei der Preisvergleichsmethode und es kann angebracht sein, den anderen Vergleichbarkeitsfaktoren, die in Kapitel I beschrieben werden, größere Bedeutung beizumessen; einige dieser Faktoren wirken sich auf den Kostenaufschlag stärker aus als auf den Preis. Wie bei der Wiederverkaufspreismethode (vgl. Ziffer 2.28) sind dort, wo Unterschiede auftreten, welche die bei den konzerninternen Geschäftsvorfällen und den Fremdvergleichsgeschäftsvorfällen erzielten Kostenaufschläge erheblich beeinflussen (z.B. Unterschiede in den von den Geschäftsparteien wahrgenommenen Funktionen), hinreichend genaue Anpassungen vorzunehmen, die diesen Unterschieden Rechnung tragen. Ausmaß und Zuverlässigkeit solcher Anpassungen werden im Einzelfall die relative Zuverlässigkeit der Analyse gemäß der Kostenaufschlagsmethode beeinflussen.

2.42 Zum Beispiel sei angenommen, dass die Gesellschaft A Toaster herstellt und an ein verbundenes Vertriebsunternehmen verkauft und dass ferner die Gesellschaft B Bügeleisen herstellt und an ein unabhängiges Vertriebsunternehmen verkauft und dass die Gewinnspannen bei der Herstellung von einfachen Toastern und Bügeleisen in der Haushaltsgerätebranche im Allgemeinen dieselben sind (die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode setzt hier voraus, dass es keine gut vergleichbaren Toasterhersteller gibt). Würde die Kostenaufschlagsmethode angewendet, dann ergäben sich die bei den konzerninternen Geschäftsvorfällen und den Fremdgeschäftsvorfällen zu vergleichenden Kostenaufschläge aus dem Unterschied zwischen dem an das Vertriebsunternehmen verrechneten Verkaufspreis des Herstellers und den Produktherstellungskosten, dividiert durch die Herstellungskosten des Produkts. Es kann allerdings sein, dass die Gesellschaft A bei ihren Produktionsabläufen wesentlich effizienter ist als Gesellschaft B, weshalb ihre Kosten niedrig sind. Daher wäre es folgerichtig, dass Gesellschaft A einen höheren Gewinn erzielt als Gesellschaft B, selbst wenn die Gesellschaft A Bügeleisen statt Toaster herstellen und für die Bügeleisen denselben Preis wie die Gesellschaft B verlangen würde (d.h. wenn keine Sonderbedingungen vorlägen). Wenn es nicht gelingt, die Auswirkungen solcher Unterschiede auf den Gewinn durch entsprechende Anpassungen auszugleichen, wäre die Kostenaufschlagsmethode in diesem Zusammenhang nicht uneingeschränkt zuverlässig.

2.43 Die richtige Anwendung der Kostenaufschlagsmethode bringt einige Schwierigkeiten mit sich, insbesondere bei der Kostenermittlung. Es ist zwar richtig, dass ein Unternehmen zur Wahrung der Wettbewerbsfähigkeit seine Kosten über einen Zeitraum decken muss; dennoch kann es vorkommen, dass diese Kosten im Einzelfall für den angemessenen Gewinn eines Jahrs nicht ausschlaggebend sind. Während die Unternehmen in vielen Fällen wettbewerbsbedingt ihre Preise im Verhältnis der Produktherstellungs- oder Dienstleistungskosten schrittweise senken, gibt es andere Fälle, in denen keine Beziehung zwischen der Höhe der angefallenen Kosten und dem Marktpreis feststellbar ist (z.B. wenn eine wertvolle Erfindung gemacht worden ist und dem Erfinder dabei nur geringfügige Forschungskosten erwachsen sind).

2.44 Ferner sollte bei der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode darauf geachtet werden, dass vergleichbare Kostenaufschläge nur auf vergleichbaren Kostenbemessungsgrundlagen vorgenommen werden. Beispielsweise könnte die Kostenbemessungsgrundlage ohne Vornahme einer Berichtigung nicht vergleichbar sein, wenn der Lieferant beim konzerninternen Geschäftsvorfall die eigenen Anlagen verwendet, während der Lieferant, auf den man sich bei der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode bezieht, bei der Ausübung seiner Tätigkeit geleaste Anlagen einsetzt. Die Kostenaufschlagsmethode stützt sich auf einen Vergleich zwischen dem in einem

konzerninternen Geschäftsvorfall erzielten Kostenaufschlag und dem Kostenaufschlag, der in einem oder mehreren Fremdgeschäftsvorfällen erzielt wurde. Deshalb müssen Unterschiede zwischen konzerninternen Geschäftsvorfällen und Fremdvergleichsgeschäftsvorfällen, die sich auf die Höhe des Kostenaufschlags auswirken, genau untersucht werden, um festzustellen, welche Berichtigungen hinsichtlich des beim Fremdvergleichsgeschäftsvorfall vorgenommenen Aufschlags notwendig sind.

2.45 Zu diesem Zweck ist es besonders wichtig, Unterschiede hinsichtlich der Art und Höhe der Aufwendungen – betriebliche Aufwendungen und nicht betriebliche Aufwendungen einschließlich der Finanzierungsaufwendungen – für die von den Beteiligten wahrgenommenen Funktionen und Risiken bzw. für die verglichenen Geschäftsvorfälle zu berücksichtigen. Eine Untersuchung dieser Unterschiede kann Folgendes ergeben:

- a) Wenn die Aufwendungen eine unterschiedliche Funktion widerspiegeln (wobei die eingesetzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Risiken zu berücksichtigen sind), der bei Anwendung der Methode nicht Rechnung getragen wurde, kann dies eine Berichtigung des Kostenaufschlags erfordern.
- b) Wenn die Aufwendungen zusätzliche Funktionen widerspiegeln, die über die hinausgehen, die Gegenstand der Methodenuntersuchung waren, wird für solche Funktionen ein gesondertes Entgelt anzusetzen sein. So können derartige Funktionen beispielsweise in der Erbringung von Dienstleistungen bestehen, für die dann eine sachgerechte Vergütung anzusetzen ist. Desgleichen werden auf der Kapitalstruktur beruhende Aufwendungen, die nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechende Vereinbarungen widerspiegeln, einer gesonderten Anpassung bedürfen.
- c) Wenn die unterschiedlichen Aufwendungen der verglichenen Parteien nur auf die Effizienz oder Ineffizienz der Unternehmen zurückzuführen sind, wie dies üblicherweise bei den Kosten für eine Aufsichtstätigkeit, den allgemeinen Kosten und den Verwaltungskosten der Fall ist, wären Berichtigungen der Bruttospanne nicht angemessen.

Bei allen oben beschriebenen Gegebenheiten kann es zweckmäßig sein, die Kostenaufschlagsmethode und die Wiederverkaufspreismethode durch Berücksichtigung von Ergebnissen anderer Methoden zu unterstützen (vgl. Ziffer 2.11).

2.46 Einen weiteren wichtigen Aspekt bei der Vergleichbarkeit bildet die Einheitlichkeit des Rechnungswesens. Wenn der konzerninterne Geschäftsvorfall und der Fremdvergleichsgeschäftsvorfall in der Rechnungslegung unterschiedlich erfasst werden, sind bei den verwendeten Daten entsprechende Anpassungen vorzunehmen, um im Interesse einer einheitlichen

Erfassung sicherzustellen, dass in jedem einzelnen Fall dieselben Kostenarten verwendet werden. Die Bruttogewinnaufschläge müssen beim verbundenen und beim unabhängigen Unternehmen einheitlich bemessen werden. Außerdem können zwischen den Unternehmen Unterschiede in der Behandlung jener Kosten bestehen, die sich auf den Bruttogewinnaufschlag auswirken und denen im Sinne einer zuverlässigen Vergleichbarkeit Rechnung zu tragen ist. Verschiedentlich kann es erforderlich sein, gewisse betriebliche Aufwendungen zu berücksichtigen, um Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit zu erreichen; unter diesen Umständen beginnt die Kostenaufschlagsmethode dann bereits mehr auf die Nettogewinnanalyse als auf die Bruttogewinnanalyse abzustellen. Ihre Zuverlässigkeit kann wegen der in den Ziffern 2.64-2.67 angeführten Gründe nachteilig beeinflusst werden, wenn bei der Analyse betriebliche Aufwendungen berücksichtigt werden. Die in den Ziffern 2.68-2.75 beschriebenen Vorkehrungen können deshalb bei der Beurteilung der Verlässlichkeit derartiger Analysen von Bedeutung sein.

2.47 Trotz etwaiger Unterschiede in den Rechnungslegungsgrundsätzen und -bedingungen lassen sich die Kosten und Aufwendungen eines Unternehmens generell in drei große Kategorien einteilen. Da sind zunächst die direkten Kosten für die Herstellung eines Produkts oder die Erbringung einer Dienstleistung, wie etwa Rohmaterialkosten. Als nächstes sind die indirekten Herstellungskosten anzuführen, die zwar mit dem Fertigungsprozess in einem engen Zusammenhang stehen, aber mehrere Produkte oder Dienstleistungen betreffen (z.B. die Kosten einer Reparaturabteilung mit Serviceleistungen für Ausrüstungen, die der Herstellung verschiedener Produkte dienen). Schließlich sind die betrieblichen Aufwendungen des Gesamtunternehmens zu erwähnen, wie etwa die Kosten für eine Aufsichtstätigkeit, die allgemeinen Kosten und die Verwaltungskosten.

2.48 Die Unterscheidung zwischen Bruttogewinn- und Nettogewinnanalyse ist folgendermaßen zu verstehen. Im Allgemeinen greift die Kostenaufschlagsmethode auf Aufschläge zurück, die nach Abzug der direkten und indirekten Fertigungskosten berechnet werden, während eine vom Nettogewinn ausgehende Methode Gewinne verwendet, bei deren Berechnung auch die betrieblichen Aufwendungen des Gesamtunternehmens abgezogen werden. Es ist einzuräumen, dass es angesichts der unterschiedlichen Systeme in den einzelnen Staaten schwierig ist, eine genaue Trennlinie zwischen den oben beschriebenen drei Kategorien zu ziehen. So könnten beispielsweise bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode im Einzelfall einige Aufwendungen berücksichtigt werden, die als betriebliche Aufwendungen anzusehen sind, wie dies in Ziffer 2.46 erörtert wird. Probleme, die sich bei einer mathematisch genauen Abgrenzung der drei oben beschriebenen Kategorien ergeben, ändern aber nichts an der grundlegenden praktischen Unterscheidung zwischen dem Bruttogewinn- und dem Nettogewinnansatz.

2.49 Grundsätzlich sollten historische Kosten den einzelnen Fertigungseinheiten zugerechnet werden, wenngleich die Kostenaufschlagsmethode zugegebenermaßen zu einer Überbewertung dieser Kosten führen kann. Einige Kostenarten, wie etwa Materialkosten, Lohn- und Transportkosten, können innerhalb eines bestimmten Zeitraums schwanken; hier wird die Ermittlung von Durchschnittskosten für diesen Zeitraum zweckmäßig sein. Solche Durchschnittswerte können auch für Produktgruppen oder für einen bestimmten Produktionszweig angebracht sein. Außerdem können Durchschnittswerte für die Kosten des Anlagevermögens angebracht sein, wenn die Erzeugung oder Verarbeitung verschiedener Produkte gleichzeitig erfolgt und der Umfang der Tätigkeit schwankt. Auch die Berücksichtigung von Kosten wie etwa Wiederbeschaffungs- oder Grenzkosten kann erforderlich sein, sofern diese feststellbar sind und zu einer genaueren Schätzung des angemessenen Gewinns führen.

2.50 Bei der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode sind nur die Kosten zu berücksichtigen, die dem Lieferanten oder dem Erbringer der Dienstleistung erwachsen. Diese Einschränkung kann die Frage aufwerfen, wie bestimmte Kosten zwischen den Lieferanten und Käufern zuzuordnen sind. Es ist durchaus möglich, dass der Käufer Kosten übernimmt, um die für die Aufschlagsberechnung maßgebenden Kosten des Lieferanten herabzusetzen. In der Praxis kann dies dadurch bewirkt werden, dass dem Lieferanten kein angemessener Anteil an den Gemeinkosten und an anderen Kosten belastet wird und diese vom Käufer (oft die Muttergesellschaft) zu Gunsten des Lieferanten (oft eine Tochtergesellschaft) getragen werden. Die Aufteilung muss anhand einer Untersuchung der von den jeweiligen Beteiligten wahrgenommenen Funktionen erfolgen (wobei die eingesetzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Risiken zu berücksichtigen sind), so wie dies in Kapitel I vorgesehen ist. Damit verbunden ist die Frage, wie die Aufteilung der Gemeinkosten erfolgen soll: in Anlehnung an den Umsatz, die Anzahl der Arbeitnehmer, die Arbeitnehmerkosten oder nach einem anderen Kriterium. Die Frage der Kostenzurechnung wird auch in Kapitel VIII über die Kostenumlagevereinbarungen erörtert.

2.51 In einigen Fällen kann es eine Grundlage dafür geben, nur die variablen Kosten oder die Grenzkosten heranzuziehen, weil es sich bei den Geschäftsvorfällen um Verkäufe handelt, die aus einer Grenzproduktion stammen. Ein derartiges Vorgehen könnte dann gerechtfertigt sein, wenn die Waren auf dem jeweiligen Auslandsmarkt nicht zu einem höheren Preis verkauft werden konnten (siehe auch die Erörterung der Markterschließung in Kapitel I). Zu den Faktoren, die bei der Prüfung eines derartigen Vorgehens maßgebend sein können, gehören: Informationen, ob der Steuerpflichtige noch weitere Verkäufe derselben oder gleichartiger Produkte auf dem besagten ausländischen Markt tätigt; der prozentuale Anteil der behaupteten „Grenz-

produktion“ des Steuerpflichtigen (sowohl mengen- als auch wertmäßig); die Vertragsbedingungen sowie Einzelheiten über die vom Steuerpflichtigen oder vom multinationalen Konzern durchgeführte Marketinganalyse, die zum Schluss geführt hat, dass die Waren auf diesem ausländischen Markt nicht zu einem höheren Preis verkauft werden konnten.

2.52 Es lässt sich hier keine allgemeingültige Regel aufstellen. Die verschiedenen Methoden der Kostenermittlung sollten jedenfalls sowohl bei konzerninternen Geschäftsvorfällen und Geschäftsvorfällen unter Fremden, aber auch im Zeitverlauf in Bezug auf bestimmte Unternehmen einheitlich bleiben. Bei der Ermittlung des angemessenen Kostenaufschlags kann es beispielsweise erforderlich sein zu prüfen, ob es möglich ist, aus verschiedenen Quellen stammende Produkte zu sehr unterschiedlichen Kosten zu liefern. Verbundene Unternehmen können es vorziehen, ihre Kostenbemessungsgrundlage für den Kostenaufschlag nach einer festen Formel zu berechnen. Ein unabhängiges Unternehmen würde es wahrscheinlich nicht akzeptieren, einen höheren Preis zu zahlen, der durch die Ineffizienz der anderen Partei bedingt ist. Andererseits sollte die andere Partei von diesem Vorteil profitieren, wenn sie effizienter ist, als man unter üblichen Umständen erwarten kann. Ein verbundenes Unternehmen kann bereits im Voraus vereinbaren, welche Kosten als Grundlage für die Kostenaufschlagsmethode in Betracht kommen könnten.

D.2 Beispiele für die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode

2.53 A ist ein inländischer Hersteller von Uhrwerken für Großuhren, die für den Massenmarkt bestimmt sind. A verkauft diese Produkte an seine ausländische Tochtergesellschaft B. A erzielt als Hersteller einen Bruttogewinnaufschlag von 5%. X, Y und Z sind unabhängige inländische Hersteller von Uhrwerken für Armbanduhren, die für den Massenmarkt bestimmt sind. X, Y und Z verkaufen an unabhängige ausländische Käufer. X, Y und Z erzielen als Hersteller einen Bruttogewinnaufschlag zwischen 3% und 5%. A berücksichtigt bei den betrieblichen Aufwendungen die Kosten für die Aufsichtstätigkeit, die allgemeinen Kosten und die Verwaltungskosten; diese Kosten sind deshalb in den Selbstkosten nicht enthalten. Bei den Bruttogewinnaufschlägen von X, Y und Z bilden jedoch die Kosten für die Aufsichtstätigkeit, die allgemeinen Kosten und die Verwaltungskosten einen Teil der Selbstkosten. Die Bruttogewinnaufschläge von X, Y und Z müssen deshalb berichtigt werden, um vergleichbare Ergebnisse zu erzielen.

2.54 Die Gesellschaft C im Staat D ist eine 100%ige Tochtergesellschaft der Gesellschaft E mit Sitz in Staat F. Im Vergleich zu Staat F sind die Löhne in Staat D sehr niedrig. Die Gesellschaft C montiert Fernsehgeräte auf Kosten und Gefahr der Gesellschaft E. Die Gesellschaft E liefert alle notwendigen Bestandteile, Know-how usw. Die Gesellschaft E garantiert den

Kauf des montierten Produkts für den Fall, dass die Fernsehgeräte einen bestimmten Qualitätsstandard nicht erreichen. Nach der Qualitätsprüfung werden die Fernsehgeräte – auf Kosten und Gefahr der Gesellschaft E – zu den Vertriebszentren gebracht, die die Gesellschaft E in mehreren Staaten unterhält. Die Funktion der Gesellschaft C kann als eine reine Auftragsfertigungsfunktion bezeichnet werden. Die Risiken, die die Gesellschaft C tragen könnte, sind mögliche Abweichungen von der vereinbarten Qualität und Menge. Die Basis für die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode bilden alle Kosten, die mit der Montagetätigkeit im Zusammenhang stehen.

2.55 Die Gesellschaft A eines multinationalen Konzerns verpflichtet sich, für die Gesellschaft B desselben multinationalen Konzerns Auftragsforschung zu betreiben. Alle Risiken eines Misserfolgs dieser Forschungsarbeit trägt Gesellschaft B. Diese Gesellschaft ist auch Eigentümer aller immateriellen Wirtschaftsgüter, die durch die Forschung entwickelt worden sind; sie hat deshalb auch alle Gewinnmöglichkeiten, die sich aus der Forschung ergeben. Dies ist ein typischer Fall für die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode. Sämtliche Forschungskosten, auf die sich die verbundenen Unternehmen geeinigt haben, müssen abgegolten werden. Der zusätzliche Kostenaufschlag kann zum Ausdruck bringen, wie innovativ und komplex die Forschungsarbeiten sind.

Teil III: Geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethoden

A. Einleitung

2.56 In diesem Teil werden geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethoden erörtert, die zur Annäherung an fremdvergleichskonforme Bedingungen dienen können, wenn diese Methoden für die Umstände des Einzelfalls am besten geeignet sind, vgl. Ziffer 2.1-2.11. Geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethoden untersuchen jene Gewinne, die aus bestimmten Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen erzielt werden. Die einzigen fremdvergleichskonformen Gewinnmethoden sind jene, die Artikel 9 des OECD-Musterabkommens entsprechen und den Anforderungen an eine Vergleichbarkeitsanalyse genügen, wie sie in diesen Leitlinien beschrieben ist. Insbesondere sind die sogenannten „Gewinnvergleichsmethoden“ oder „modifizierten Kostenaufschlags- und Wiederverkaufspreismethoden“ nur insoweit akzeptabel, als sie mit diesen Leitlinien übereinstimmen.

2.57 Eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethode untersucht die Gewinne, die aus bestimmten konzerninternen Geschäftsvorfällen erzielt werden. Im Sinne dieser Leitlinien versteht man unter geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode und die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode. Der aus einem konzerninternen Geschäftsvorfall erzielte Gewinn kann Aufschlüsse darüber geben, ob der Geschäftsvorfall von Bedingungen beeinflusst worden ist, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen unter sonst gleichen Verhältnissen vereinbart hätten.

B. Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode („Transactional net margin method“)

B.1 Allgemeines

2.58 Die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode untersucht den Nettogewinn, den ein Steuerpflichtiger aus einem konzerninternen Geschäftsvorfall (oder aus Geschäftsvorfällen, die nach den Grundsätzen der Ziffern 3.9-3.12 zusammengefasst werden dürfen) erzielt, in Relation zu einer geeigneten Grundlage (z.B. Kosten, Umsatz, Kapital). Eine geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode funktioniert somit ähnlich wie die Kostenaufschlags- oder die Wiederverkaufspreismethode. Diese Ähnlichkeit hat zur Folge, dass – um die erforderliche Zuverlässigkeit zu erreichen – die geschäftsvorfall-

bezogene Nettomargenmethode in entsprechender Weise angewendet werden muss wie die Wiederverkaufspreis- oder die Kostenaufschlagsmethode. Dies bedeutet insbesondere, dass der für den Steuerpflichtigen aus dem Geschäftsvorfall (oder aus Geschäftsvorfällen, die nach den Grundsätzen der Ziffern 3.9-3.12 zusammengefasst werden dürfen) resultierende Nettogewinnindikator im Idealfall entsprechend jenem Nettogewinnindikator zu ermitteln wäre, der für denselben Steuerpflichtigen bei vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen erzielt wird, d.h. in Bezug auf „interne Vergleichswerte“ (vgl. Ziffer 3.27-3.28). Wo dies nicht möglich ist, kann die Nettogewinnspanne, die von einem unabhängigen Unternehmen („externe Vergleichswerte“) bei vergleichbaren Geschäftsvorfällen erzielt worden wäre, als Maßstab herangezogen werden (vgl. Ziffer 3.29-3.35). Eine Funktionsanalyse der konzerninternen Geschäftsvorfälle und der Geschäftsvorfälle zwischen Fremden soll prüfen, ob die Geschäftsvorfälle vergleichbar sind und welche Anpassungen möglicherweise erforderlich sind, um zuverlässige Ergebnisse zu erhalten. Darüber hinaus sind die anderen Voraussetzungen für die Vergleichbarkeit, und insbesondere die in den Ziffern 2.68-2.75 angeführten, zu verwenden.

2.59 Eine geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode gilt als unzuverlässig, wenn jede Geschäftspartei wertvolle, einzigartige Beiträge leistet, vgl. Ziffer 2.4. In einem solchen Fall dürfte eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode im Allgemeinen die am besten geeignete Methode sein, vgl. Ziffer 2.109. Jedoch kann eine einseitige Methode (Standardmethode oder geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode) in Fällen anwendbar sein, in denen einer der am Geschäftsvorfall Beteiligten alle einzigartigen Beiträge zum konzerninternen Geschäftsvorfall leistet, während der andere Beteiligte keinen einzigartigen Beitrag leistet. In einem derartigen Fall sollte sich die Prüfung auf den weniger komplexen Beteiligten am Geschäftsvorfall erstrecken. Vgl. Ziffer 3.18-3.19 wegen einer Erörterung des Konzepts zur Bestimmung desjenigen Beteiligten am Geschäftsvorfall, der Gegenstand der Überprüfung ist (untersuchtes Unternehmen).

2.60 Es gibt auch viele Fälle, in denen ein am Geschäftsvorfall Beteiligter Beiträge leistet, die nicht einzigartig sind – d.h. nicht einzigartige immaterielle Wirtschaftsgüter verwendet, wie z.B. nicht einzigartige Geschäftsverfahren oder nicht einzigartiges Marktwissen. In solchen Fällen kann es möglich sein, die Vergleichbarkeitsvoraussetzungen zur Anwendung einer Standardmethode oder einer geschäftsvorfallbezogenen Nettogewinnmethode einzuhalten, da zu erwarten ist, dass auch die Vergleichsgrößen eine vergleichbare Mischung nicht einzigartiger Beiträge zu Grunde legen.

2.61 Letztendlich kann aber bei Fehlen wertvoller und einzigartiger Beiträge bei einem bestimmten Geschäftsvorfall nicht automatisch davon ausgegangen werden, dass die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode die am besten geeignete Methode darstellt.

B.2 Vor- und Nachteile¹

2.62 Ein Vorteil der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode besteht darin, dass die Nettogewinnindikatoren (z.B. Gesamtkapitalrendite, Umsatzrendite und mögliche andere Nettogewinnmaßstäbe) durch transaktionsbedingte Unterschiede weniger beeinflusst werden als der Preis, wie er bei der Preisvergleichsmethode verwendet wird. Gewisse Funktionsunterschiede zwischen konzerninternen Geschäftsvorfällen und Geschäftsvorfällen zwischen Fremden dürften sich auf die Nettogewinnindikatoren ferner weniger auswirken als auf die Bruttogewinnspannen. Unterschiede bei den von Unternehmen wahrgenommenen Funktionen schlagen sich vielfach in unterschiedlich hohen betrieblichen Aufwendungen nieder. Infolgedessen kann die Bandbreite der Bruttogewinnspannen sehr groß sein, während das Niveau der Nettogewinnindikatoren nach wie vor ähnlich ist. Darüber hinaus kann in einigen Ländern die Unklarheit der öffentlichen Daten hinsichtlich der Abgrenzung der Ausgaben bei den Brutto- oder Betriebsgewinnen die Beurteilung der Vergleichbarkeit von Bruttogewinnspannen erschweren, während das Problem beim Einsatz von Nettogewinnindikatoren vermieden werden kann.

2.63 Ein weiterer praktischer Vorteil der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode besteht darin, dass, wie bei jeder einseitigen Methode, nur für eines der verbundenen Unternehmen (das „untersuchte“ Unternehmen) ein Finanzindikator analysiert werden muss. Auch ist es vielfach nicht notwendig, Bücher und Aufzeichnungen sämtlicher Geschäftsparteien auf einer gemeinsamen Grundlage zu erstellen oder eine Aufteilung der Kosten auf alle Geschäftsparteien vorzunehmen, wie es bei der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode der Fall ist. Dies kann in der Praxis insbesondere dann von Vorteil sein, wenn einer der am Geschäftsvorfall Beteiligten komplex ist und viele eng miteinander verbundene Tätigkeiten ausübt oder wenn zuverlässige Informationen über einen der Beteiligten schwierig zu beschaffen sind. Jedoch muss immer eine Vergleichbarkeitsanalyse (einschließlich einer Funktionsanalyse) durchgeführt werden, um den Geschäftsvorfall zwischen den Unternehmen sachgerecht zu qualifizieren und die am besten geeignete Verrechnungspreismethode zu wählen, und diese Analyse setzt im Allgemeinen voraus, dass in Bezug auf die fünf Vergleichbarkeitsfaktoren im Zusammenhang mit dem konzerninternen Geschäftsvorfall zu beiden am Geschäftsvorfall Beteiligten, d.h. dem geprüften und dem nicht geprüften Beteiligten, einige Informationen gesammelt werden. Vgl. Ziffer 3.20-3.23.

2.64 Die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode weist allerdings auch eine Reihe von Nachteilen auf. Der Nettogewinnindikator eines Steuerpflichtigen kann von einigen Faktoren beeinflusst werden, die sich auf

1. Ein Beispiel zur Veranschaulichung der Sensitivität der Brutto- und Nettogewinnmargenindikatoren findet sich im Anhang I zu Kapitel II.

die Preise oder Bruttogewinnspannen zwischen unabhängigen Unternehmen entweder nicht, weniger stark oder nur mittelbar auswirken. Diese Gegebenheiten erschweren eine genaue und zuverlässige Ermittlung von fremdvergleichskonformen Nettogewinnindikatoren. Es ist deshalb wichtig, genaue Grundsätze für die Vergleichbarkeit bei der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode zu schaffen, wie diese in den Ziffern 2.68-2.75 dargelegt werden.

2.65 Die Anwendung jeder Fremdvergleichsmethode erfordert Informationen über Geschäftsvorfälle zwischen Fremden, die möglicherweise zum Zeitpunkt der konzerninternen Geschäftsvorfälle nicht verfügbar sind. Dies mag insbesondere jenen Steuerpflichtigen Schwierigkeiten bereiten, die die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode zum Zeitpunkt der konzerninternen Geschäftsvorfälle anwenden möchten (obgleich dieses Problem durch Verwendung von Mehrjahresdaten, wie in den Ziffern 3.75-3.79 erörtert, gemildert werden könnte). Zudem könnte eine zuverlässige Anwendung der Methode dann nicht möglich sein, wenn die Steuerpflichtigen keinen Zugang zu ausreichend genauen Informationen über die Gewinne aus vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen haben. Auch kann es sich als schwierig erweisen, zur Bestimmung des Nettogewinnindikators die Erlöse und betrieblichen Aufwendungen aus dem konzerninternen Geschäftsvorfall zu ermitteln, um die finanzielle Rendite festzulegen, die den Gewinnmaßstab für den betreffenden Geschäftsvorfall bildet. Die Steuerverwaltungen verfügen hier möglicherweise aus Prüfungen bei anderen Steuerpflichtigen über mehr Informationen. Vgl. Ziffer 3.36 wegen einer Diskussion über Informationen, die den Steuerverwaltungen zur Verfügung stehen, gegenüber dem Steuerpflichtigen aber nicht offengelegt werden, und Ziffern 3.67-3.79 wegen einer Diskussion von zeitlichen Fragen.

2.66 Ebenso wie die Wiederverkaufspreis- und die Kostenaufschlagsmethode wird die geschäftsvorfallbezogene Nettogewinnmethode nur auf eines der verbundenen Unternehmen angewendet. Der Umstand, dass die Nettogewinne durch viele verrechnungspreisunabhängige Faktoren beeinflusst werden können, kann in Verbindung mit der Einseitigkeit der Analyse bei dieser Methode die Gesamtzuverlässigkeit der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode beeinträchtigen, wenn unzureichende Vergleichbarkeitsmaßstäbe Anwendung finden. Genaue Leitlinien für die Vergleichbarkeit bei der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode finden sich im nachstehenden Abschnitt B.3.1.

2.67 Bei der Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode können sich im Zuge der Vornahme einer geeigneten korrespondierenden Gegenberichtigung ebenfalls Schwierigkeiten ergeben, insbesondere in Fällen, in denen die Rückrechnung auf einen Verrechnungspreis nicht

möglich ist. Dies kann beispielsweise dann der Fall sein, wenn der Steuerpflichtige mit verbundenen Unternehmen konzerninterne Geschäftsvorfälle tätigt, bei denen er sowohl als Käufer als auch als Verkäufer auftritt. In diesem Fall kann Ungewissheit darüber bestehen, bei welchem verbundenen Unternehmen eine Gewinnreduzierung vorzunehmen wäre, wenn die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode darauf hindeutet, dass der Gewinn des Steuerpflichtigen nach oben korrigiert werden sollte.

B.3 Anwendungshinweise

B.3.1 Der auf die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode anzuwendende Vergleichbarkeitsmaßstab

2.68 Um die am besten geeignete Verrechnungspreismethode auszuwählen und anwenden zu können, muss in allen Fällen eine Vergleichbarkeitsanalyse vorgenommen werden, und der Prozess zur Auswahl und Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode darf nicht weniger zuverlässig sein als bei anderen Methoden. Im Sinne einer guten Praxis ist bei der Anwendung der Nettogewinnmethode wie bei jeder anderen Methode dem unter Ziffer 3.4 beschriebenen üblichen Verfahren zur Ermittlung vergleichbarer Geschäftsvorfälle und Verwendung der so ermittelten Daten bzw. jedem beliebigen anderen Verfahren, das der Gewährleistung der Solidität der Analyse dient, zu folgen. Davon abgesehen wird eingeräumt, dass Informationen, die externe vergleichbare Geschäftsvorfälle betreffen, in der Praxis häufig nur in begrenztem Umfang zur Verfügung stehen. Die verlässliche Schätzung eines fremdvergleichskonformen Ergebnisses setzt Flexibilität und gutes Urteilsvermögen voraus. Vgl. Ziffer 1.13.

2.69 Es ist anzunehmen, dass Produktunterschiede die Preise und dass Funktionsunterschiede die Bruttogewinnspannen beeinflussen; diese Unterschiede wirken sich jedoch auf die Nettogewinnindikatoren weniger nachteilig aus. Wie bei der Wiederverkaufspreis- und der Kostenaufschlagsmethode, denen die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode gleicht, bedeutet dies jedoch nicht, dass die bloße Ähnlichkeit der Funktionen zwischen zwei Unternehmen unbedingt zu zuverlässigen Vergleichen führen muss. Unter der Annahme, dass es für die Anwendung der Methode möglich ist, aus der großen Palette der Funktionen, die Unternehmen wahrnehmen können, gleichartige Funktionen herauszufiltern, kann es dennoch sein, dass die mit diesen Funktionen zusammenhängenden Nettogewinnindikatoren nicht automatisch vergleichbar sind, so z.B. wenn die betroffenen Unternehmen diese Funktionen in verschiedenen Wirtschaftssektoren oder auf verschiedenen Märkten wahrnehmen, die unterschiedliche Gewinnschwellen aufweisen. Werden Fremdgeschäftsvorfälle von unabhängigen Unternehmen zum Vergleich herangezogen, dann ist in mehrfacher Hinsicht ein hoher Ähnlichkeitsgrad zwischen dem am jeweiligen Geschäftsvorfall beteiligten verbundenen

Unternehmen und dem unabhängigen Unternehmen erforderlich, damit der konzerninterne Geschäftsvorfall als vergleichbar gelten kann, da es neben Produkt und Funktion noch zahlreiche andere Faktoren gibt, die die Nettogewinnindikatoren erheblich beeinflussen können.

2.70 Die Verwendung von Nettogewinnindikatoren kann bei der Ermittlung der Verrechnungspreise durchaus ein größeres Unbeständigkeitselement mit sich bringen, und zwar aus zwei Gründen: Erstens können Nettogewinnindikatoren von Faktoren beeinflusst werden, die sich auf Bruttogewinnspannen und Preise nicht (oder nicht erheblich oder bloß mittelbar) auswirken, weil die betrieblichen Aufwendungen bei den Unternehmen in unterschiedlicher Höhe anfallen können. Zweitens können Nettogewinnspannen zwar z.T. von den gleichen Faktoren beeinflusst werden, die Einfluss auf Preis und Bruttogewinnspanne haben, wie beispielsweise von der Wettbewerbsposition, doch sind hier die Wirkungen dieser Faktoren nicht so leicht zu beseitigen. Bei den Standardmethoden lassen sich diese Faktoren allein durch die Forderung nach größerer Ähnlichkeit der Produkte und Funktionen ausschalten. Je nach den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls und insbesondere dem Effekt von Funktionsunterschieden auf die Kostenstruktur und auf die Erlöse der potenziellen Vergleichsgrößen können Nettogewinnindikatoren auf Unterschiede im Ausmaß und in der Komplexität der Funktionen sowie Unterschiede in der Höhe des übernommenen Risikos (unter der Annahme, dass die vertragliche Aufteilung der Risiken dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht) möglicherweise weniger sensibel reagieren als die Bruttomargen. Demgegenüber kann je nach Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls und insbesondere des Anteils an festen und variablen Kosten die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode auf Unterschiede in der Kapazitätsauslastung sensibler reagieren als die Kostenaufschlags- und Wiederverkaufspreismethode, da Unterschiede bei der Verrechnung indirekter fester Kosten (feste Herstellungskosten oder feste Vertriebskosten) den Nettogewinnindikator beeinflussen würden, aber nicht unbedingt die Bruttomarge oder den Rohgewinnaufschlag, wenn sich diese nicht in Preisunterschieden niederschlagen. Vgl. Anhang I zu Kapitel II „Sensitivität von Brutto- und Nettogewinnindikatoren“.

2.71 Folgende Kräfte können die Nettogewinnindikatoren im jeweiligen Wirtschaftszweig direkt beeinflussen: Gefährdung durch Neueinsteiger, Wettbewerbsposition, Managementeffizienz und individuelle Strategien, Gefahr von Substitutionsprodukten, unterschiedliche Kostenstrukturen (wie sie etwa durch das Alter des Anlagevermögens zum Ausdruck kommen), unterschiedliche Kapitalkosten (z.B. Eigenfinanzierung gegenüber Fremdfinanzierung) und Umfang der Geschäftserfahrung (z.B. ob sich das Unternehmen in einer Anlaufphase befindet oder bereits etabliert ist). Jeder dieser Faktoren kann wiederum von zahlreichen anderen Größen beeinflusst werden.

Zum Beispiel wird das Ausmaß der Gefährdung durch Neueinsteiger etwa durch die folgenden Umstände bestimmt: Produktdifferenzierung, Kapitalbedarf sowie staatliche Subventionen und Regelungen. Einige dieser Umstände können auch die Anwendung der Standardmethoden beeinflussen.

2.72 Es sei beispielsweise angenommen, dass ein Steuerpflichtiger qualitativ hochwertige Audioplayer an ein verbundenes Unternehmen verkauft und dass die einzigen zur Verfügung stehenden Informationen über den Gewinn bei Vergleichsgeschäftsvorfällen sich auf Verkäufe von Audioplaysern durchschnittlicher Qualität beziehen. Es sei ferner angenommen, dass der Markt für qualitativ hochwertige Audioplayer umsatzmäßig expandiert, eine hohe Eintrittsschwelle aufweist, eine geringe Anzahl von Konkurrenten hat und große Möglichkeiten für die Produktdifferenzierung bietet. Es ist wahrscheinlich, dass sich sämtliche Unterschiede auf die Rendite der geprüften Tätigkeiten und der verglichenen Tätigkeiten erheblich auswirken; in diesem Fall müssten Anpassungen vorgenommen werden. Wie bei anderen Methoden beeinflusst die Zuverlässigkeit der erforderlichen Anpassungen die Zuverlässigkeit der Analyse. Es ist aber darauf hinzuweisen, dass je nach Marktanteil, Wettbewerbsposition usw. die Rentabilitäten selbst dann voneinander abweichen können, wenn zwei Unternehmen im selben Geschäftszweig tätig sind.

2.73 Es könnte nun vorgebracht werden, dass die auf die genannten Arten von Faktoren zurückzuführenden Ungenauigkeiten durch die Größe der Bandbreite an Fremdvergleichswerten widerspiegelt werden. Die Verwendung von Bandbreiten kann bis zu einem gewissen Ausmaß den Ungenauigkeitsgrad mildern, sie kann aber nicht Gegebenheiten Rechnung tragen, in denen die Gewinne eines Steuerpflichtigen durch einen nur ihn selbst treffenden Umstand erhöht oder geschmälert werden. Die Bandbreite umfasst in einem solchen Fall kaum die Gewinne von unabhängigen Unternehmen, die in ähnlicher Weise von einer Sondersituation betroffen sind. Die Anwendung von Bandbreiten wird daher nicht immer Probleme der erwähnten Art lösen. Vgl. die Erörterung der Bandbreite für den Fremdpreis unter Ziffern 3.55-3.66.

2.74 Die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode kann eine praktische Lösung für ansonsten unlösbare Verrechnungspreisprobleme bieten, sofern sie sinnvoll eingesetzt wird und hinreichend genaue Anpassungen vorgenommen werden, um die oben beschriebenen Unterschiede zu berücksichtigen. Die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode sollte nur dann angewendet werden, wenn die Nettogewinnindikatoren aus vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen desselben Steuerpflichtigen abgeleitet werden oder – falls sie aus Geschäftsvorfällen unabhängiger Unternehmen abgeleitet werden sollen – wenn die den Nettogewinnindikator wesentlich beeinflussen Unterschiede zwischen den verbundenen und den fremden Unternehmen ausreichend berücksichtigt werden. Viele Staaten äußern ihre Sorge darüber,

dass die zur Absicherung der Standardmethoden festgelegten Kriterien bei der Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode übersehen werden könnten. Wirken sich daher die Merkmale der verglichenen Unternehmen wesentlich auf die verwendeten Nettogewinnindikatoren aus, ist eine Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode ohne Anpassung an solche Unterschiede nicht sachgerecht. Ausmaß und Verlässlichkeit solcher Anpassungen bestimmen die Verlässlichkeit der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode. Vgl. die Erörterung der Vergleichbarkeitsanpassungen unter Ziffern 3.47-3.54.

2.75 Ein weiterer wichtiger Aspekt für die Vergleichbarkeit betrifft die Einheitlichkeit bei der Bemessung. Die Nettogewinnindikatoren müssen zwischen verbundenen und fremden Unternehmen einheitlich ermittelt werden. Es kann zudem Unterschiede in der Behandlung der die Nettogewinne beeinflussenden betrieblichen und nicht betrieblichen Aufwendungen zwischen den Unternehmen geben, wie beispielsweise in der Behandlung der Abschreibungen, Rücklagen und Rückstellungen, was bei der Erzielung einer verlässlichen Vergleichbarkeit zu beachten ist.

B.3.2 Auswahl des Nettogewinnindikators

2.76 Bei der Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode sollte die Auswahl des am besten geeigneten Nettogewinnindikators den Hinweisen in den Ziffern 2.2 und 2.8 bezüglich der Auswahl der am besten geeigneten Methode unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls folgen. Dabei sollte den jeweiligen Vor- und Nachteilen der verschiedenen möglichen Indikatoren, der Angemessenheit des berücksichtigten Indikators angesichts der Art des konzerninternen Geschäftsvorfalles, die insbesondere durch eine Funktionsanalyse bestimmt wird, der Verfügbarkeit zuverlässiger Informationen (insbesondere zu Vergleichsgrößen aus Fremdgeschäftsvorfällen), die zur Anwendung der auf diesem Indikator beruhenden geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode notwendig sind, sowie dem Grad der Vergleichbarkeit zwischen konzerninternen Geschäftsvorfällen und Geschäftsvorfällen zwischen Fremden Rechnung getragen werden, einschließlich der Zuverlässigkeit der Anpassungen zur Herstellung der Vergleichbarkeit, die erforderlich sein können, um bei der Anwendung der auf diesem Indikator beruhenden geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode zwischen diesen Geschäftsvorfällen bestehende Unterschiede zu beseitigen. Diese Faktoren werden nachstehend sowohl in Bezug auf die Bestimmung des Nettogewinns als auch seine Gewichtung ausführlicher erörtert.

B.3.3 Ermittlung des Nettogewinns

2.77 Grundsätzlich sollen bei der Ermittlung des Nettogewinnindikators für die Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettogewinnmetho-

de nur jene Elemente berücksichtigt werden, die a) unmittelbar oder mittelbar mit dem jeweiligen Geschäftsvorfall zwischen verbundenen Unternehmen zusammenhängen und b) betrieblichen Charakter haben.

2.78 Kosten und Erlöse, die nicht aus dem geprüften konzerninternen Geschäftsvorfall stammen, sind auszuschließen, wenn sie die Vergleichbarkeit mit Geschäftsvorfällen zwischen Fremden wesentlich beeinflussen. Es bedarf einer angemessenen Aufschlüsselung der Finanzdaten des Steuerpflichtigen bei der Bestimmung oder Prüfung des Nettogewinns, den er aus einem konzerninternen Geschäftsvorfall erzielt (oder aus Geschäftsvorfällen, die gemäß den Hinweisen in den Ziffern 3.9-3.12 zusammengefasst sind). Es wäre daher nicht sachgerecht, die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode auf die Gesellschaft insgesamt anzuwenden, wenn die Gesellschaft eine Vielzahl unterschiedlicher konzerninterner Geschäftsvorfälle tätigt, die nicht insgesamt mit den Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen verglichen werden können.

2.79 Dementsprechend sind bei den notwendigen Untersuchungen der Geschäftsvorfälle zwischen unabhängigen Unternehmen jene Gewinnanteile aus dem Vergleich auszuschließen, die aus Geschäftsvorfällen stammen, denen die Vergleichbarkeit mit den geprüften konzerninternen Geschäftsvorfällen fehlt. Bei Verwendung von Nettogewinnindikatoren unabhängiger Unternehmen dürfen zudem die den Geschäftsvorfällen der unabhängigen Unternehmen zuzuordnenden Gewinne nicht durch konzerninterne Geschäftsvorfälle dieser Unternehmen verzerrt werden. Vgl. Ziffer 3.9-3.12 zur Beurteilung einzelner und zusammenhängender Geschäftsvorfälle eines Steuerpflichtigen sowie Ziffer 3.37 zur Verwendung nicht geschäftsvorfallbezogener Daten Dritter.

2.80 Nicht operative Elemente, wie Ertrags- und Aufwandszinsen sowie Einkommensteuern, sollten bei der Bestimmung des Nettogewinnindikators ausgeschlossen werden. Generell sollten auch besondere und außergewöhnliche Elemente mit nichtwiederkehrendem Charakter unberücksichtigt bleiben. Das ist aber nicht immer der Fall, da es Situationen geben kann, in denen ihre Einbeziehung je nach den Umständen des Einzelfalls, den ausgeübten Funktionen und den von dem untersuchten Unternehmen getragenen Risiken angebracht wäre. Selbst in Fällen, in denen besondere und außergewöhnliche Elemente bei der Bestimmung des Nettogewinnindikators unberücksichtigt bleiben, kann eine Überprüfung derselben sinnvoll sein, da sie wertvolle Informationen für die Vergleichbarkeitsanalyse liefern können (indem sie beispielsweise implizieren, dass das untersuchte Unternehmen ein bestimmtes Risiko trägt).

2.81 In Fällen, in denen zwischen den Kreditkonditionen und den Verkaufspreisen eine Korrelation besteht, könnte es angemessen sein, Ertragszinsen für kurzfristiges Betriebskapital in der Berechnung des Nettogewinn-

indikators Rechnung zu tragen und/oder Anpassungen des Betriebskapitals vorzunehmen, vgl. Ziffer 3.47-3.54. Dieser Fall kann beispielsweise vorliegen, wenn ein großer Einzelhändler von seinen Lieferanten lange Zahlungsfristen eingeräumt bekommt und seinen Kunden kurze Zahlungsfristen gewährt, wodurch es ihm ermöglicht wird, Überschussreserven zu bilden, die es ihm wiederum erlauben, den Kunden niedrigere Verkaufspreise anzubieten als ohne derart vorteilhafte Kreditkonditionen.

2.82 Ob Wechselkursgewinne und -verluste mit in die Bestimmung des Nettogewinnindikators einbezogen werden sollten oder nicht, wirft eine Reihe schwieriger Vergleichbarkeitsfragen auf. Erstens muss untersucht werden, ob die Wechselkursgewinne und -verluste Handelscharakter haben (d.h. es sich um Forderungen oder Verbindlichkeiten aus einem Handelsgeschäft handelt) und ob das untersuchte Unternehmen für diese verantwortlich ist oder nicht. Zweitens muss auch jede Absicherung der Wechselkursrisiken, die mit den Forderungen und Verbindlichkeiten aus dem zu Grunde liegenden Handelsgeschäft einhergehen, berücksichtigt und bei der Bestimmung des Nettogewinns auf dieselbe Weise behandelt werden. Wird also eine geschäftsvorfallbezogene Nettomarge bei einem Geschäftsvorfall angewendet, in dem das Wechselkursrisiko vom untersuchten Unternehmen getragen wird, sollte Wechselkursgewinnen und -verlusten systematisch Rechnung getragen werden (entweder bei der Berechnung des Nettogewinnindikators oder gesondert).

2.83 Bei Finanzaktivitäten, wo es für den Steuerpflichtigen zum Tagesgeschäft gehört, Vorschüsse zu leisten oder zu empfangen, ist es bei der Bestimmung des Nettogewinnindikators im Allgemeinen angemessen, den Effekt der Zinsen und die Zinsbeträge je nach Zinsart zu berücksichtigen.

2.84 Schwierige Vergleichbarkeitsfragen können sich ergeben, wenn die buchhalterische Behandlung einiger Elemente bei möglichen Vergleichsgrößen Dritter unklar ist oder keine zuverlässigen Messungen oder Anpassungen zulässt (vgl. Ziffer 2.75). Das kann insbesondere bei Abschreibungen, Tilgungen, Aktienoptionen und Pensionsaufwendungen der Fall sein. Die Entscheidung, ob derartige Elemente in die Bestimmung des Nettogewinnindikators für die Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode einbezogen werden, wird von einer Bewertung der von ihnen erwarteten Effekte auf die Angemessenheit des Nettogewinnindikators unter den gegebenen Umständen des Geschäftsvorfalles und der Zuverlässigkeit des Vergleichs abhängen (vgl. Ziffer 3.50).

2.85 Ob Anlauf- und Schließungskosten in die Bestimmung des Nettogewinnindikators einbezogen werden sollen, hängt von den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalles und davon ab, ob unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen einverstanden gewesen wären, dass ent-

weder der die Funktionen ausübende Beteiligte die Anlauf- und möglichen Schließungskosten übernimmt oder dass ein Teil oder die Gesamtheit dieser Kosten ohne Kostenaufschlag beispielsweise dem Kunden oder einem Prinzipal in Rechnung gestellt wird oder dass ein Teil bzw. die Gesamtheit dieser Kosten mit einem Kostenaufschlag in Rechnung gestellt wird, indem sie beispielsweise in die Berechnung des Nettogewinnindikators des die Funktionen ausübenden Beteiligten aufgenommen werden. Vgl. Kapitel IX, Teil II, Abschnitt E wegen einer Erörterung der Schließungskosten im Kontext einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit.

B.3.4 Gewichtung des Nettogewinns

2.86 Die Auswahl des Nenners sollte mit der Vergleichbarkeitsanalyse (einschließlich Funktionsanalyse) des konzerninternen Geschäftsvorfalles vereinbar sein und insbesondere die Risikoallokation unter den Beteiligten widerspiegeln (sofern die besagte Risikoallokation dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, vgl. Ziffer 1.47-1.50). So sind z.B. kapitalintensive Tätigkeiten, wie bestimmte Herstellungstätigkeiten, mit erheblichen Investitionsrisiken verbunden, selbst in den Fällen, in denen sich die Betriebsrisiken (wie Marktrisiken oder Lagerisiken) in Grenzen halten. Wird in solchen Fällen eine geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode angewendet, spiegeln sich die investitionsbezogenen Risiken im Nettogewinnindikator wider, sofern es sich beim Gewinn um eine Gesamtkapitalrendite handelt (d.h. Vermögensrendite oder Rendite aus dem eingesetzten Kapital). Dieser Indikator muss gegebenenfalls angepasst werden (oder es muss ein anderer Nettogewinnindikator ausgewählt werden), was sowohl davon abhängt, welche der beiden am konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligten Parteien das Risiko trägt, als auch vom Ausmaß der Unterschiede bei den Risiken, die bei konzerninternen Geschäftsvorfällen des Steuerpflichtigen und Vergleichstätigkeiten anzutreffen sind. Vgl. Ziffer 3.47-3.54 wegen einer Erörterung der zur Herstellung der Vergleichbarkeit erforderlichen Anpassungen.

2.87 Der Nenner sollte schwerpunktmäßig die einschlägigen Werttreiber der Funktionen enthalten, die das untersuchte Unternehmen im geprüften Geschäftsvorfall wahrnimmt, unter Berücksichtigung der eingesetzten Vermögenswerte und der übernommenen Risiken. Üblicherweise und unter Voraussetzung einer Überprüfung der Gegebenheiten und Umstände des Einzelfalles sind die betrieblichen Aufwendungen für den Verkauf und Vertrieb möglicherweise eine geeignete Grundlage für Vertriebstätigkeiten, die Gesamtkosten oder betrieblichen Aufwendungen eine geeignete Grundlage für eine Dienstleistung oder Herstellungstätigkeit, und das Betriebsvermögen möglicherweise eine angemessene Grundlage für kapitalintensive Tätigkeiten, wie bestimmte Herstellungstätigkeiten oder Versorgungsleistungen. Abhängig von den Umständen des Einzelfalles können andere Grundlagen ebenfalls angemessen sein.

2.88 Der Nenner sollte von konzerninternen Geschäftsvorfällen im Wesentlichen unabhängig sein, da sonst kein objektiver Ausgangspunkt gegeben wäre. Beispielsweise kann bei der Analyse eines Geschäftsvorfalles, der im Kauf von Waren durch eine Vertriebsgesellschaft bei einem verbundenen Unternehmen zwecks Wiederverkauf an unabhängige Kunden besteht, der Nettogewinnindikator nicht anhand der Selbstkosten gewichtet werden, da es sich bei diesen Kosten um konzerninterne Kosten handelt, deren Vereinbarkeit mit dem Fremdvergleichsgrundsatz geprüft wird. Analog hierzu kann bei einem konzerninternen Geschäftsvorfall, der in der Erbringung von Dienstleistungen an ein verbundenes Unternehmen besteht, der Nettogewinnindikator nicht anhand der Einnahmen aus der Dienstleistungserbringung gewichtet werden, da es sich hierbei um einen konzerninternen Geschäftsvorfall handelt, dessen Vereinbarkeit mit dem Fremdvergleichsgrundsatz geprüft wird. Wenn der Nenner durch die Kosten eines Geschäftsvorfalles zwischen verbundenen Unternehmen erheblich beeinflusst wird, die nicht Gegenstand der Prüfung sind (wie Verwaltungskosten, Mietkosten oder an ein verbundenes Unternehmen gezahlte Lizenzgebühren), ist es wichtig, zu gewährleisten, dass die besagten Kosten des Geschäftsvorfalles zwischen verbundenen Unternehmen die Analyse nicht wesentlich verzerren und vor allem, dass sie mit dem Fremdvergleichsgrundsatz in Einklang stehen.

2.89 Der Nenner sollte anhand des Umfangs der vom Steuerpflichtigen getätigten konzerninternen Geschäftsvorfälle zuverlässig und konsistent gemessen werden können. Ferner sollte die geeignete Grundlage anhand der vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfälle auf zuverlässige und kohärente Weise gemessen werden können. In der Praxis können daher bestimmte Indikatoren nur begrenzt verwendet werden, wie in Ziffer 2.99 weiter unten erörtert wird. Darüber hinaus sollte die vom Steuerpflichtigen vorgenommene Allokation allgemeiner Geschäftskosten im Rahmen des geprüften Geschäftsvorfalles angemessen sein und im Zeitverlauf einheitlich bleiben.

B.3.4.1 Fälle, in denen der Nettogewinn anhand des Umsatzes gewichtet wird

2.90 Ein Nettogewinnindikator in Form des durch den Umsatz dividierten Nettogewinns bzw. die Nettogewinnspanne wird häufig für die Ermittlung des tatsächlichen Fremdpreises von Anschaffungen bei einem verbundenen Unternehmen zum Wiederverkauf an unabhängige Kunden verwendet. In diesen Fällen sollte es sich bei der Umsatzangabe im Nenner um den Umsatz handeln, der mit dem Wiederverkauf der im Rahmen des geprüften konzerninternen Geschäftsvorfalles gekauften Güter erzielt wurde. Umsätze, die auf Geschäftsvorfällen mit Fremden beruhen (Kauf bei unabhängigen Unternehmen zum Wiederverkauf an unabhängige Unternehmen) sollten bei der Festlegung oder Prüfung der Vergütung für konzerninterne Geschäfts-

vorfälle nicht berücksichtigt werden, es sei denn, die Fremdgeschäftsvorfälle beeinflussen den Vergleich nicht wesentlich und/oder die konzerninternen Geschäftsvorfälle und die Geschäftsvorfälle mit fremden Dritten sind so eng miteinander verbunden, dass eine sachgerechte Beurteilung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles nicht möglich ist. Diese letztgenannte Situation ist manchmal bei Kundendienstleistungen oder Ersatzteilverkäufen anzutreffen, die von einer Vertriebsgesellschaft für bzw. an unabhängige Endkunden erbracht werden, wenn diese Geschäftsvorfälle eng mit konzerninternen Anschaffungen der Vertriebsgesellschaft zum Wiederverkauf an dieselben unabhängigen Endnutzer verknüpft sind, weil die Dienstleistungstätigkeit beispielsweise unter Nutzung von Rechten oder sonstigen Vermögenswerten ausgeübt wurde, die im Rahmen des Vertriebsvertrags eingeräumt wurden. Vgl. auch die Erörterung zum Portfolio-Konzept in Ziffer 3.10.

2.91 Eine Frage, die sich in Fällen stellt, in denen der Nettogewinnindikator anhand des Umsatzes gewichtet wird, betrifft die Berücksichtigung von Rabatten und Preisnachlässen, die Kunden vom Steuerpflichtigen oder den Vergleichsparteien eingeräumt werden. In Abhängigkeit von den Rechnungslegungsgrundsätzen werden Rabatte und Preisnachlässe als Minderung des Umsatzes oder als Aufwand behandelt. Ähnliche Schwierigkeiten können sich in Bezug auf Gewinne und Verluste aus Devisengeschäften ergeben. In Fällen, in denen diese Posten den Vergleich wesentlich beeinflussen, kommt es entscheidend darauf an, Gleiches mit Gleichem zu vergleichen und für den Steuerpflichtigen und die Vergleichsparteien denselben Rechnungslegungsgrundsätzen zu folgen.

B.3.4.2 Fälle, in denen der Nettogewinn anhand der Kosten gewichtet wird

2.92 Kostenbasierte Indikatoren sollten nur in jenen Fällen verwendet werden, in denen Kosten Aufschluss über den Wert der vom untersuchten Unternehmen ausgeübten Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Risiken geben. Darüber hinaus sollte die Festlegung der in die Kostenbasis aufzunehmenden Kosten das Ergebnis einer sorgfältigen Prüfung der Gegebenheiten und Umstände des Einzelfalls sein. Bei einer Gewichtung des Nettogewinnindikators anhand der Kosten sollten nur die Kosten berücksichtigt werden, die unmittelbar oder mittelbar mit dem geprüften konzerninternen Geschäftsvorfall (oder den entsprechend dem Grundsatz in den Ziffern 3.9-3.12 zusammengefassten Geschäftsvorfällen) zusammenhängen. Dementsprechend bedarf es einer angemessenen Aufschlüsselung der Konten des Steuerpflichtigen, um sicherzugehen, dass der Nenner keine Kosten enthält, die mit anderen Tätigkeiten oder Geschäftsvorfällen zusammenhängen und die Vergleichbarkeit mit Geschäftsvorfällen zwischen fremden Dritten wesentlich beeinträchtigen. Ferner sollten in den meisten Fällen nur Betriebskosten in den Nenner aufgenommen werden. Die

Erörterung in den oben stehenden Ziffern 2.80-2.85 gilt auch für Kosten im Nenner.

2.93 Bei der Anwendung einer geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode wird häufig die Gesamtheit der Kosten zu Grunde gelegt, darunter alle direkten und indirekten Kosten, die auf die Tätigkeit oder den Geschäftsvorfall zurückzuführen sind, und eine angemessene Aufteilung der Kosten unter Berücksichtigung der Gemeinkosten des Unternehmens vorgenommen. Dabei stellt sich möglicherweise die Frage, ob und inwieweit es im Fremdvergleich akzeptabel ist, einen signifikanten Teil der vom Steuerpflichtigen zu tragenden Kosten als Durchlaufkosten zu behandeln, denen kein Gewinnelement zugeordnet wird (d.h. sie werden wie Kosten behandelt, die potenziell aus dem Nenner des Nettogewinnindikators ausschließbar sind). Das hängt davon ab, inwieweit ein unabhängiger Geschäftspartner unter vergleichbaren Umständen bereit wäre, auf den Gewinnaufschlag auf einen Teil der von ihm zu tragenden Kosten zu verzichten. Die Antwort sollte nicht auf der Klassifizierung der Kosten als „interne“ oder „externe“ Kosten beruhen, sondern vielmehr auf einer Vergleichbarkeitsanalyse (unter Einbeziehung einer Funktionsanalyse). Vgl. Ziffer 7.36.

2.94 Wird die Behandlung von Kosten als Durchlaufkosten als fremdvergleichskonform befunden, stellt sich eine zweite Frage bezüglich der Folgen für die Vergleichbarkeit und Ermittlung der Bandbreite für den Fremdpreis. Da Gleiches mit Gleichem verglichen werden muss, sollten, wenn die Durchlaufkosten vom Nenner des Nettogewinnindikators des Steuerpflichtigen ausgeschlossen sind, entsprechende Kosten auch vom Nenner des vergleichbaren Nettogewinnindikators ausgeschlossen werden. In der Praxis können sich Vergleichbarkeitsprobleme ergeben, wenn zur Aufschlüsselung der Kosten bei den Vergleichsfällen nur in begrenztem Maße Informationen vorhanden sind.

2.95 Je nach Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls kann es angemessen sein, die tatsächlichen Kosten, genauso wie die Sollkosten oder Plankosten, als Kostenbasis zu verwenden. Die Verwendung der tatsächlichen Kosten kann ein Problem aufwerfen, da das untersuchte Unternehmen möglicherweise nicht an einer sorgfältigen Prüfung der Kosten interessiert ist. In Vereinbarungen zwischen unabhängigen Unternehmen ist es nicht selten, dass die Vergütungsmethode ein Kosteneinsparungsziel enthält. Bei Produktionsvereinbarungen zwischen unabhängigen Unternehmen kann es auch vorkommen, dass die Preise auf der Grundlage der Sollkosten festgelegt werden und jeder Rückgang oder Anstieg der tatsächlichen Kosten im Vergleich zu den Sollkosten dem Hersteller zugeordnet wird. Ähnliche Mechanismen könnten bei der Anwendung der kostenbasierten, geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode maßgebend sein, wenn sie den Ver-

einbarungen entsprechen, die zwischen fremden Dritten getroffen würden. Vgl. Ziffer 2.52 wegen einer Erörterung derselben Problematik im Zusammenhang mit der Kostenaufschlagsmethode.

2.96 Die Verwendung von Plankosten kann auch eine Reihe von Problemen aufwerfen, wenn sich zwischen tatsächlichen und veranschlagten Kosten große Unterschiede ergeben. Unabhängige Unternehmen werden ihre Preise wohl kaum auf der Grundlage der Plankosten festlegen, ohne sich darauf zu einigen, welche Faktoren bei der Festlegung des Finanzplans berücksichtigt werden sollen, ohne zu beachten, in welchem Verhältnis die veranschlagten und tatsächlichen Kosten in früheren Jahren zueinander standen, und ohne die Frage zu behandeln, wie mit unvorhergesehenen Umständen umzugehen ist.

B.3.4.3 Fälle, in denen der Nettogewinn anhand der Vermögenswerte gewichtet wird

2.97 Vermögens- (oder Kapital-)Renditen können in Fällen, in denen Vermögenswerte (und nicht Kosten oder Umsätze) einen besseren Indikator für den durch das untersuchte Unternehmen erzielten Mehrwert darstellen, eine geeignete Grundlage sein, z.B. bei bestimmten Herstellungstätigkeiten oder sonstigen vermögensintensiven Tätigkeiten sowie bei kapitalintensiven finanziellen Operationen. Handelt es sich bei dem Indikator um einen anhand der Vermögenswerte gewichteten Nettogewinn, sollte nur Betriebsvermögen herangezogen werden. Zum Betriebsvermögen gehören materielle Vermögenswerte des betrieblichen Anlagevermögens, darunter Grundstücke und Gebäude, Maschinen und Einrichtungen, im Unternehmen verwendete immaterielle Vermögenswerte, wie Patente und Know-how, sowie Güter des Umlaufvermögens, wie Lagerbestände und Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (abzüglich Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen). Investitionen und Kassenbestände zählen außerhalb des Sektors der Finanzindustrie generell nicht zum Betriebsvermögen.

2.98 In Fällen, in denen der Nettogewinn anhand von Vermögenswerten gewichtet wird, stellt sich die Frage nach der Bewertung des Vermögens, z.B. zum Buchwert oder zum Marktwert. Bei der Verwendung des Buchwerts könnte es beispielsweise zwischen Unternehmen, die ihre Wirtschaftsgüter bereits abgeschrieben haben, und solchen, die Wirtschaftsgüter jüngerer Datums mit laufender Abschreibung besitzen, sowie Unternehmen, die erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter verwenden, und Unternehmen, die selbstentwickelte immaterielle Wirtschaftsgüter verwenden, beim Vergleich zu Verzerrungen kommen. Die Verwendung des Marktwerts könnte dieses Problem möglicherweise mindern, wenngleich sich in Fällen, in denen der Wertansatz der Wirtschaftsgüter ungewiss ist, andere Zuverlässigkeitsfragen stellen könnten und sich dieses Verfahren insbesondere bei immateriellen Wirtschaftsgütern als extrem kostspielig und umständlich erweisen kann.

Je nach Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls könnte es möglich sein, Anpassungen vorzunehmen, um die Zuverlässigkeit des Vergleichs zu verbessern. Die Auswahl zwischen Buchwert, bereinigtem Buchwert, Marktwert und anderen verfügbaren Optionen sollte in der Absicht getroffen werden, die Messgröße zu finden, die unter Berücksichtigung des Umfangs und der Komplexität des Geschäftsvorfalles und der damit verbundenen Kosten und Lasten am zuverlässigsten ist. Vgl. Kapitel III, Abschnitt C.

B.3.4.4 Sonstige mögliche Nettogewinnindikatoren

2.99 Je nach den Gegebenheiten und Umständen der Geschäftsvorfälle eignen sich möglicherweise auch andere Nettogewinnindikatoren. Beispielsweise kann es je nach Wirtschaftszweig und geprüftem konzerninternem Geschäftsvorfall sinnvoll sein, andere Nenner zu betrachten, die auch unabhängige Daten beinhalten können, wie beispielsweise die Grundfläche von Verkaufsstellen, das Gewicht der transportierten Güter, die Zahl der Beschäftigten, Zeit, Entfernung usw. Auch wenn es keinen Grund dafür gibt, die Verwendung dieser Größen in Fällen auszuschließen, in denen sie wesentlichen Aufschluss über den vom untersuchten Unternehmen zum konzerninternen Geschäftsvorfall beigesteuerten Mehrwert liefern, sollten sie nur in solchen Fällen zum Einsatz kommen, in denen zuverlässige vergleichbare Informationen herangezogen werden können, um die Anwendung der Methode mit einem solchen Nettogewinnindikator zu stützen.

B.3.5 Berry-Ratios

2.100 „Berry-Ratios“ sind definiert als das Verhältnis von Bruttogewinn (*gross profit*) zu betriebsnotwendigen Ausgaben (*operating expenses*). Zinsen und aus fremden Quellen stammende Einkommen fließen generell nicht in die Berechnung des Bruttogewinns ein; Abschreibungen und Tilgungen können in den betriebsnotwendigen Ausgaben enthalten sein oder nicht, was insbesondere von den möglichen Unsicherheitsmomenten abhängt, die sie in Bezug auf Bewertung und Vergleichbarkeit schaffen können.

2.101 Die Auswahl des geeigneten Finanzindikators hängt von den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls ab, vgl. Ziffer 2.76. Es sind Bedenken darüber geäußert worden, dass die Berry-Ratios manchmal in Fällen verwendet werden, in denen sie – ohne die für die Auswahl und Feststellung jeder Verrechnungspreismethode und des Finanzindikators notwendige Sorgfalt – nicht angemessen sind. Vgl. Ziffer 2.92 bezüglich der generellen Verwendung kostenbasierter Indikatoren. Eine Schwierigkeit besteht bei der Bestimmung der Berry-Ratios häufig in ihrer Abhängigkeit von der Klassifizierung der Kosten als betriebsnotwendige Kosten oder nicht, was Vergleichbarkeitsprobleme aufwerfen kann. Außerdem stellen sich die in den Ziffern 2.93-2.94 in Bezug auf die Durchlaufkosten gestellten Fragen in

gleichem Maße auch hinsichtlich der Anwendung der Berry-Ratios. Damit eine Berry-Ratio für die Prüfung der Vergütung eines konzerninternen Geschäftsvorfalles (der z.B. im Vertrieb von Produkten besteht) geeignet ist, müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Der Wert der im konzerninternen Geschäftsvorfall ausgeübten Funktionen steht (unter Berücksichtigung der eingesetzten Vermögenswerte und der übernommenen Risiken) in einem angemessenen Verhältnis zu den betriebsnotwendigen Ausgaben.
- Der Wert der im konzerninternen Geschäftsvorfall ausgeübten Funktionen wird (unter Berücksichtigung der eingesetzten Vermögenswerte und der übernommenen Risiken) durch den Wert der vertriebenen Produkte nicht wesentlich beeinflusst, d.h. er steht nicht in einem angemessenen Verhältnis zum Umsatz.
- Der Steuerpflichtige übt im konzerninternen Geschäftsvorfall keine andere signifikante Funktion aus (z.B. eine Produktionsfunktion – *manufacturing function*), die anhand einer anderen Methode oder eines anderen Finanzindikators vergütet werden sollte.

2.102 Eine Situation, in der sich Berry-Ratios als sinnvoll erweisen können, sind Vermittlungstätigkeiten, bei denen ein Steuerpflichtiger Waren von einem verbundenen Unternehmen kauft und diese an andere verbundene Unternehmen weiterverkauft. In diesen Fällen ist angesichts des Fehlens von Fremdverkäufen die Wiederverkaufspreismethode nicht anwendbar, und auch eine Kostenaufschlagsmethode, die einen Aufschlag auf den Warenaufwand zur Folge hätte, könnte in Fällen, in denen die Kosten für den Warenaufwand konzerninterne Anschaffungen betreffen, ebenfalls nicht anwendbar sein. Demgegenüber können die betriebsnotwendigen Ausgaben im Fall einer Vermittlungstätigkeit von der Verrechnungspreisbildung hinreichend unabhängig sein, sofern sie nicht durch die Kosten konzerninterner Geschäftsvorfälle, wie für das Management von der Firmenzentrale belastete Kosten, Mieten oder an verbundene Unternehmen zu zahlende Lizenzgebühren wesentlich beeinflusst werden, so dass vorbehaltlich der oben stehenden Kommentare je nach Gegebenheiten und Umständen ein Berry-Ratio ein angemessener Indikator sein kann.

B.3.6 Weitere Hinweise

2.103 Das Problem der Verwendung nicht geschäftsvorfallbezogener Daten Dritter ist zwar nicht auf die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode beschränkt, doch wird es in der Praxis bei der Anwendung dieser Methode auf Grund der starken Abhängigkeit von externen Vergleichsgrößen akuter. Das Problem entsteht, weil häufig nicht genügend öffentliche Daten vorhanden sind, um eine Bestimmung der Nettogewinnindikatoren Dritter auf

geschäftsvorfallbezogener Ebene zu ermöglichen. Aus diesem Grund bedarf es einer ausreichenden Vergleichbarkeit zwischen den konzerninternen Geschäftsvorfällen und den zum Vergleich herangezogenen Geschäftsvorfällen zwischen Fremden. Angesichts der Tatsache, dass die einzigen Daten, die über fremde Dritte zur Verfügung stehen, oftmals die Gesellschaft insgesamt betreffen, müssen die Funktionen, die der fremde Dritte in der Gesamtheit seiner Tätigkeiten wahrnimmt, eng mit den Funktionen korrelieren, die das untersuchte Unternehmen im konzerninternen Geschäftsvorfall ausübt, damit erstere als Referenzgröße für die Ermittlung eines fremdvergleichskonformen Ergebnisses für letztere herangezogen werden kann. Das Gesamtziel besteht darin, ein Maß an Segmentierung zu bestimmen, das unter Zugrundelegung der Gegebenheiten und Umstände des Einzelfalls zuverlässige Vergleichsgrößen für konzerninterne Geschäftsvorfälle liefert. Sollte es in der Praxis unmöglich sein, das in diesen Leitlinien als ideal dargestellte Vergleichsniveau zu erreichen, ist es, wie in Ziffer 3.2 erörtert wird, immer noch wichtig, zu versuchen, die zuverlässigsten Vergleichsgrößen zu finden, indem auf der Grundlage der verfügbaren Informationen geeignete Anpassungen vorgenommen werden.

2.104 Vgl. insbesondere Ziffer 3.18-3.19 für Hinweise zum untersuchten Unternehmen, Ziffer 3.55-3.66 für Hinweise zur Bandbreite für den Fremdvergleichspreis und Ziffer 3.75-3.79 für Hinweise zu Mehrjahresdaten.

B.4 Beispiele für die Anwendung der Nettomargenmethode

2.105 Das Beispiel der Kostenaufschlagsmethode in Ziffer 2.53 veranschaulicht die für die Herstellung eines einheitlichen und zuverlässigen Vergleichs erforderlichen Anpassungen des geschäftsvorfallbezogenen Rohgewinnaufschlags. Derartige Anpassungen können ohne Schwierigkeit vorgenommen werden, wenn die maßgeblichen Kosten ohne weiteres analysiert werden können. Ist eine Anpassung erforderlich, sind jedoch die anzupassenden maßgebenden Kosten nicht feststellbar, kann ungeachtet dessen der sich aus dem Geschäftsvorfall ergebende Nettogewinn ermittelt und dadurch sichergestellt werden, dass ein gleichbleibender Maßstab verwendet wird. Können beispielsweise die als Teil des Warenaufwands erfassten Kosten der Überwachung, der allgemeinen Geschäftsführung und die übrigen Verwaltungskosten für die unabhängigen Unternehmen X, Y und Z nicht gesondert ermittelt werden, um den Rohgewinnaufschlag für die verlässliche Anwendung der Kostenaufschlagsmethode entsprechend zu berichtigen, kann es erforderlich sein, Nettogewinnindikatoren zu untersuchen, wenn zuverlässigere Vergleichsgrößen fehlen.

2.106 Ein ähnliches Vorgehen kann notwendig sein, wenn zwischen den verglichenen Unternehmen Funktionsunterschiede bestehen. Es sei angenommen, dass der Sachverhalt des Beispiels in Ziffer 2.38 vorliegt, mit dem

einen Unterschied, dass die zusätzliche technische Unterstützung nicht vom verbundenen Unternehmen, sondern von den vergleichbaren Fremdunternehmen ausgeübt wird und dass diese Kosten als Warenaufwand erfasst sind und dort nicht ausgesondert werden können. Wegen Produkt- und Marktunterschieden wird es nicht möglich sein, einen Vergleichspreis zu ermitteln; und die Wiederverkaufspreismethode kann unzuverlässig sein, weil die Bruttogewinnspanne der unabhängigen Unternehmen höher als die des verbundenen Unternehmens sein müsste, um den Zusatzfunktionen gerecht zu werden und die unbekannten Zusatzkosten abzudecken. In diesem Beispiel könnte es daher zweckmäßiger sein, bei der Prüfung der auf die Funktionsunterschiede zurückzuführenden Verrechnungspreisunterschiede die Nettomargen zu untersuchen. Doch auch in einem solchen Fall ist bei Verwendung der Nettomargen die Vergleichbarkeit zu beachten, und es wäre nicht sachgerecht, wenn sich aus den zusätzlichen Funktionen oder aus den Marktunterschieden eine wesentliche Auswirkung auf die Nettogewinnspanne ergäbe.

2.107 Es liegt derselbe Sachverhalt vor wie in Ziffer 2.36. Die beim Händler A angefallenen Garantieforderungen lassen sich jedoch nicht ermitteln, so dass der Bruttogewinn von A nicht auf zuverlässige Weise berichtet werden kann, um die Vergleichbarkeit der Bruttogewinnspannen von A und B herzustellen. Liegen jedoch keine weiteren erheblichen Funktionsunterschiede zwischen A und B vor und ist der von A aus seinen Verkäufen erzielte Nettogewinn bekannt, kann bei B die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode angewendet werden, indem die auf die Verkäufe von A entfallende Nettogewinnspanne mit der auf der gleichen Grundlage ermittelten Spanne von B verglichen wird.

C. Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode

C.1 Allgemeines

2.108 Die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode versucht, den Einfluss der bei einem konzerninternen Geschäftsvorfall (oder bei konzerninternen Geschäftsvorfällen, die nach den Grundsätzen der Ziffern 3.9-3.12 zusammengefasst werden dürfen) vereinbarten oder auferlegten besonderen Bedingungen auf den Gewinn zu beseitigen, indem die Gewinnaufteilung bestimmt wird, die unabhängige Unternehmen aus einem solchen Geschäftsvorfall oder aus solchen Geschäftsvorfällen erwartet hätten. Nach der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode wird zunächst der aufzuteilende Gewinn ermittelt, der sich aus den zwischen den verbundenen Unternehmen getätigten Geschäftsvorfällen ergibt (der „Gesamtgewinn“). Der Begriff „Gewinne“ ist gleichermaßen auf Verluste anzuwenden. Vgl. Ziffer 2.124-2.131 wegen einer Erörterung der Frage, wie sich der aufzuteilende Gewinn bemessen lässt. Diese Gesamtgewinne werden sodann zwischen den ver-

bundenen Unternehmen nach wirtschaftlich vernünftigen Gesichtspunkten in einer Weise aufgeteilt, die dem nahekommt, was bei einem zwischen fremden Dritten vereinbarten Geschäftsvorfall erwartet worden wäre. Vgl. Ziffer 2.132-2.145 wegen einer Erörterung der Frage, wie sich Gesamtgewinne aufteilen lassen.

C.2 Vor- und Nachteile

2.109 Der Hauptvorteil der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode besteht darin, dass sie eine Lösung für hoch integrierte Tätigkeiten bieten kann, für die eine einseitige Methode nicht geeignet wäre. Vgl. beispielsweise die Diskussion zur Angemessenheit und Anwendung der Gewinnaufteilungsmethoden auf den weltweiten Handel mit Finanzinstrumenten zwischen verbundenen Unternehmen in Teil III, Abschnitt C des *Berichts über die Zuordnung von Gewinnen zu Betriebsstätten (Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments)*². Eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode kann sich auch in jenen Fällen als die am besten geeignete Methode herausstellen, in denen beide Geschäftspartner einzigartige und wertvolle Beiträge zum Geschäftsvorfall leisten (wie der Beitrag einzigartiger immaterieller Wirtschaftsgüter), da unabhängige Unternehmen in einem derartigen Fall den Gewinn des Geschäftsvorfalles wahrscheinlich anhand der jeweiligen Beiträge teilen würden, und eine zweiseitige Methode unter diesen Umständen angemessener sein könnte als eine einseitige Methode. Zudem könnten bei Vorhandensein einzigartiger und wertvoller Beiträge die Informationen über zuverlässige Vergleichsgrößen nicht ausreichend sein, um eine andere Methode anzuwenden. Demgegenüber würde eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode in Fällen, in denen ein am Geschäftsvorfall Beteiligter nur einfache Funktionen ausübt und keinen bedeutenden einzigartigen Beitrag leistet (Auftragsproduktion oder Auftragsdienstleistungen unter entsprechenden Umständen) üblicherweise nicht herangezogen werden, weil in diesen Fällen eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode im Hinblick auf die Funktionsanalyse dieses Beteiligten nicht angemessen wäre. Vgl. Ziffer 3.38-3.39 wegen einer Erörterung der Grenzen verfügbarer Vergleichsgrößen.

2.110 Wo Daten zu Vergleichswerten zur Verfügung stehen, werden sie in der Gewinnaufteilungsanalyse möglicherweise benötigt, um eine Gewinnaufteilung zu stützen, wie sie unter vergleichbaren Umständen zwischen

2. Vgl. den *Bericht über die Zuordnung von Gewinnen zu Betriebsstätten*, der vom Ausschuss für Steuerfragen am 24. Juni 2008 und vom OECD-Rat am 17. Juli 2008 zur Veröffentlichung freigegeben wurde, sowie die Fassung des *Berichts über die Zuordnung von Gewinnen zu Betriebsstätten*, die vom Ausschuss für Steuerfragen am 22. Juni 2010 und vom OECD-Rat am 22. Juli 2010 zur Veröffentlichung freigegeben wurde.

unabhängigen Unternehmen erzielt worden wäre. Daten zu Vergleichswerten können bei der Gewinnaufteilungsanalyse auch relevant sein, um den Wert der Beiträge jedes verbundenen Unternehmens zu den Geschäftsvorfällen zu beurteilen. In der Tat wird davon ausgegangen, dass unabhängige Unternehmen den Gesamtgewinn anteilig zum Wert der jeweiligen Beiträge der verbundenen Unternehmen zur Gewinnerzielung in dem betreffenden Geschäftsvorfall aufgeteilt hätten. Demgegenüber stehen die externen Marktdaten, die für die Beurteilung jenes Beitrags herangezogen werden, den jedes einzelne verbundene Unternehmen an den konzerninternen Geschäftsvorfall leistet, mit diesen Geschäftsvorfällen nicht in so engem Zusammenhang wie bei den anderen Methoden.

2.111 In den Fällen aber, in denen keine direkten Anhaltspunkte mehr dafür vorhanden sind, wie unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen den Gewinn bei vergleichbaren Geschäftsvorfällen aufgeteilt hätten, könnte die Gewinnaufteilung auf der Funktionsaufteilung zwischen den verbundenen Unternehmen selbst beruhen (unter Berücksichtigung der eingesetzten Vermögenswerte und der übernommenen Risiken).

2.112 Ein weiterer Vorteil der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode besteht darin, dass sie Flexibilität bietet, indem sie bei verbundenen Unternehmen zwar deren besondere, möglicherweise sogar einzigartige Gegebenheiten und Umstände berücksichtigt, die bei unabhängigen Unternehmen nicht vorliegen, dabei aber dem Fremdvergleichsgrundsatz folgt, indem sie sich so verhält wie unabhängige Unternehmen unter gleichen Umständen sich in der Regel verhalten würden.

2.113 Ein weiterer Vorteil der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode liegt darin, dass es weniger wahrscheinlich ist, dass einer der beiden am konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligten Parteien ein extrem hoher und nicht nachvollziehbarer Gewinn zugeteilt wird, da beide Geschäftsparteien beurteilt werden. Dieser Aspekt kann insbesondere bei der Analyse der Beiträge der Parteien mit Blick auf die beim konzerninternen Geschäftsvorfall eingesetzten immateriellen Wirtschaftsgüter wichtig sein. Dieser zweiseitige Ansatz kann auch für eine Gewinnaufteilung auf der Grundlage der Synergieeffekte oder anderer gemeinsamer Effizienzsteigerungen verwendet werden, die sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Steuerverwaltungen zufriedenstellend ist.

2.114 Ein Nachteil der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode betrifft Schwierigkeiten bei der Anwendung dieser Methode. Auf den ersten Blick mag die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Steuerverwaltungen als eine leicht zugängliche Methode erscheinen, da sie sich weniger auf Informationen über unabhängige Unternehmen stützt. Sowohl für die ver-

bundenen Unternehmen als auch für die Steuerverwaltungen kann es jedoch schwierig sein, Informationen von ausländischen Konzerngesellschaften zu erhalten. Daneben kann sich die Ermittlung des gemeinsamen Gewinns und der gemeinsamen Kosten für alle an den konzerninternen Geschäftsvorfällen beteiligten verbundenen Unternehmen als schwierig erweisen, da dies voraussetzt, dass die Bücher und Aufzeichnungen auf einer gemeinsamen Grundlage geführt und die erforderlichen Anpassungen bei der Rechnungslegung und bei den Währungen vorgenommen würden. Ferner kann es bei Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode auf den operativen Gewinn schwierig sein, die mit den Geschäftsvorfällen verbundenen angemessenen Betriebsaufwendungen zu ermitteln und Kosten auf die betreffenden Geschäftsvorfälle und auf die anderen Tätigkeiten der verbundenen Unternehmen aufzuteilen.

C.3 Anwendungshinweise

C.3.1 Allgemeines

2.115 Diese Leitlinien versuchen nicht, eine erschöpfende Aufzählung der Anwendungsmöglichkeiten der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode zu geben. Die Anwendung der Methode hängt von den Umständen des Einzelfalls sowie von den zur Verfügung stehenden Informationen ab; das vorrangigste Ziel ist jedoch, eine weitgehende Annäherung an eine Gewinnaufteilung zu erzielen, wie sie unter unabhängigen Unternehmen zustande gekommen wäre.

2.116 Unter der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode werden die Gesamtgewinne zwischen den verbundenen Unternehmen nach wirtschaftlich vernünftigen Gesichtspunkten aufgeteilt, wobei eine Gewinnaufteilung anzustreben ist, die in einer fremdvergleichskonformen Vereinbarung zum Ausdruck gekommen wäre. Im Allgemeinen soll die Festlegung des aufzuteilenden Gesamtgewinns und der Aufteilungsfaktoren:

- mit der Funktionsanalyse des geprüften konzerninternen Geschäftsvorfalles im Einklang stehen und insbesondere die Risikoaufteilung zwischen den Beteiligten berücksichtigen;
- der Festlegung des aufzuteilenden Gesamtgewinns und den Aufteilungsfaktoren entsprechen, die zwischen unabhängigen Beteiligten vereinbart worden wären;
- mit der Art des Gewinnaufteilungsansatzes im Einklang stehen (d.h. Beitragsanalyse, Restgewinnanalyse oder ein anderer Ex-ante- oder Ex-post-Ansatz, wie in den nachstehenden Ziffern 2.118-2.145 erörtert wird); und
- auf zuverlässige Weise gemessen werden können.

2.117 Außerdem gilt:

- Wird für die Festlegung des Verrechnungspreises in einem konzerninternen Geschäftsvorfall (Ex-ante-Ansatz) die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode verwendet, ist in der Regel davon auszugehen, dass die Gültigkeitsdauer der Vereinbarung ebenso wie die Kriterien und Allokationsschlüssel im Vorfeld des Geschäftsvorfalles vereinbart wurden.
- Die Person, die eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode verwendet (Steuerpflichtiger oder Steuerverwaltung), sollte in der Lage sein zu erklären, warum sie unter den Umständen des Einzelfalles diese Methode als die am besten geeignete betrachtet, wie sie diese anwendet, und insbesondere, welche Kriterien oder Allokationsschlüssel zur Aufteilung des Gesamtgewinns zu Grunde gelegt werden.
- Die Festlegung des aufzuteilenden Gesamtgewinns und der Aufteilungsfaktoren sollte grundsätzlich während der Gültigkeitsdauer der Vereinbarung einheitlich erfolgen, auch in Verlustjahren, sofern unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen nicht anders entschieden hätten, und der Grund für die Verwendung abweichender Kriterien oder Allokationsschlüssel dokumentiert ist oder falls spezifische Umstände zwischen unabhängigen Unternehmen eine Neuverhandlung gerechtfertigt hätten.

C.3.2 Verschiedene Ansätze zur Gewinnaufteilung

2.118 Für die Schätzung der Gewinnaufteilung gibt es zahlreiche Ansätze, die entweder auf den erwarteten oder den tatsächlich erzielten Gewinnen beruhen, auf die sich unabhängige Unternehmen geeinigt hätten, von denen zwei in den nachstehenden Ziffern erörtert werden. Diese Ansätze – die Beitragsanalyse und die Restgewinnanalyse – sind weder erschöpfend noch schließen sie sich gegenseitig aus.

C.3.2.1 Beitragsanalyse („Contribution analysis“)

2.119 Bei der Beitragsanalyse werden die zusammengefassten Gewinne, die dem Gesamtgewinn aus den geprüften konzerninternen Geschäftsvorfällen entsprechen, zwischen den am konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligten verbundenen Unternehmen anhand einer sinnvollen Annäherung der Gewinnaufteilung aufgeteilt, die unabhängige Unternehmen aus einem vergleichbaren Geschäftsvorfall erwarten würden. Diese Aufteilung kann durch Daten zu Vergleichswerten gestützt werden, sofern diese zur Verfügung stehen. In Ermangelung derartiger Daten entspricht sie oft dem jeweiligen Wert der von jedem einzelnen am konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen ausgeübten Funktionen, unter Berücksichtigung ihrer eingesetzten Vermögenswerte und der übernommenen Risiken. Lässt sich der jeweilige Wert

der Beiträge direkt ermitteln, so bedarf es möglicherweise keiner Schätzung des tatsächlichen Marktwerts der von jeder Partei geleisteten Beiträge.

2.120 Die Ermittlung des relativen Werts des Beitrags, den jedes einzelne verbundene Unternehmen zu dem konzerninternen Geschäftsvorfall leistet, kann sich als schwierig erweisen, und der Lösungsansatz wird vielfach von den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls abhängen. Zur Ermittlung dieses Werts könnten Art und Umfang der verschiedenen von den Beteiligten geleisteten Beiträge (beispielsweise die Erbringung von Dienstleistungen, angefallene Aufwendungen für Entwicklung, investiertes Kapital) verglichen und ihnen auf der Grundlage dieses Vergleichs und der externen Marktdaten ein prozentualer Anteil zugeordnet werden. Vgl. Ziffer 2.132-2.145 wegen einer Erörterung der Frage, wie sich der Gesamtgewinn aufteilen lässt.

C.3.2.2 Restgewinnanalysen³

2.121 Bei der Restgewinnanalyse werden die zusammengefassten Gewinne aus den geprüften konzerninternen Geschäftsvorfällen in zwei Stufen aufgeteilt. Auf der ersten Stufe wird jedem Beteiligten zunächst ein dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechender Gewinn für seinen nicht einzigartigen Beitrag zu den konzerninternen Geschäftsvorfällen zugeordnet, an denen er beteiligt ist. Gewöhnlich wird diese anfängliche Vergütung durch die Anwendung einer der geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden oder einer geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode bestimmt, entsprechend der Vergütung bei vergleichbaren Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen. Folglich lässt die Aufteilung der ersten Stufe im Allgemeinen jenen Ertrag, den einzigartige und wertvolle Beiträge der Geschäftsparteien abwerfen würden, unberücksichtigt. Der verbleibende Restgewinn (oder Verlust) wird sodann auf der zweiten Stufe den Beteiligten auf Grund einer Untersuchung der Gegebenheiten und Umstände zugeordnet, gemäß den unter Ziffern 2.132-2.145 für die Aufteilung von Gesamtgewinnen dargelegten Leitlinien.

2.122 Ein anderer Weg für die Restgewinnanalyse könnte darin bestehen, das Ergebnis von Verhandlungen zwischen unabhängigen Unternehmen auf dem freien Markt nachzubilden. Dabei beruht die den einzelnen Beteiligten auf der ersten Stufe zugewiesene Vergütung auf dem niedrigsten Preis, den ein unabhängiger Verkäufer unter diesen Verhältnissen vernünftigerweise akzeptiert, und auf dem höchsten Preis, den der Käufer vernünftigerweise zu zahlen bereit ist. Unterschiede zwischen diesen beiden Werten ergäben den Restgewinn, über den unabhängige Unternehmen verhandeln würden. Auf der zweiten Stufe könnte bei der Restgewinnanalyse sodann eine Teilung

3. Ein Beispiel, das die Anwendung der Restgewinnaufteilung veranschaulicht, findet sich in Anhang II zu Kapitel II.

dieser Gewinnmasse erfolgen, basierend auf einer Untersuchung aller für die verbundenen Unternehmen maßgebenden Faktoren, die zeigen, wie unabhängige Unternehmen die Differenz zwischen dem Verkäufer-Mindestpreis und dem Käufer-Höchstpreis aufgeteilt hätten.

2.123 In einigen Fällen könnte im Zuge einer Restgewinnaufteilung oder als eigenständige Gewinnaufteilungsmethode eine Analyse des abgezinsten Cashflows vorgenommen werden, der von den Beteiligten innerhalb der geschätzten Gesamtdauer der Geschäftstätigkeit erzielt werden kann. Zu den möglichen Situationen, in denen die Investitionsaufwendungen und Verkäufe mit einem relativ hohen Bestimmtheitsgrad geschätzt werden können, gehören neue Projekte, bei denen die Cashflow-Planung auf Grund der Lebensdauer des Projekts erfolgt und die Investitionsaufwendungen und Verkäufe mit einem relativ hohen Bestimmtheitsgrad geschätzt werden können. Die Zuverlässigkeit eines solchen Ansatzes hängt allerdings von der Anwendung eines angemessenen Abzinsungssatzes ab, der sich auf Marktkriterien stützen sollte. Diesbezüglich ist darauf hinzuweisen, dass branchenübliche Risikoprämien, die für die Berechnung der Abzinsung herangezogen werden, nicht zwischen bestimmten Gesellschaften und schon gar nicht zwischen bestimmten Tätigkeitsbereichen unterscheiden; Schätzungen über den jeweiligen Zeitpunkt der Erträge können problematisch sein. Ein derartiger Ansatz müsste demnach mit einiger Sorgfalt angewendet werden und sollte so weit wie möglich durch Informationen ergänzt werden, die mit anderen Methoden ermittelt wurden.

C.3.3 Festlegung des aufzuteilenden Gesamtgewinns

2.124 Bei dem nach der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode aufzuteilenden Gesamtgewinn handelt es sich um den Gewinn, der sich aus den zwischen den verbundenen Unternehmen getätigten Geschäftsvorfällen ergibt. Der aufzuteilende Gesamtgewinn sollte nur jene Gewinne umfassen, die aus dem oder den geprüften konzerninternen Geschäftsvorfällen entstehen. Bei der Festlegung dieser Gewinne kommt es entscheidend darauf an, zunächst die relevanten Geschäftsvorfälle festzustellen, auf die die Gewinnaufteilungsmethode angewendet werden soll. Wesentlich ist es ferner auch, das Aggregationsniveau der betreffenden Geschäftsvorfälle zu bestimmen, vgl. Ziffer 3.9-3.12. In Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger mit mehr als einem verbundenen Unternehmen konzerninterne Geschäftsvorfälle tätigt, ist es ferner notwendig, die an diesen Geschäftsvorfällen Beteiligten und die unter ihnen aufzuteilenden Gewinne zu identifizieren.

2.125 Zur Feststellung des aufzuteilenden Gesamtgewinns muss die Rechnungslegung der Beteiligten eines Geschäftsvorfalles, auf den eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode angewendet wird, in Bezug auf die Rechnungslegungspraktiken und die für den Geschäftsvorfall

geltende Währung auf eine gemeinsame Grundlage gestellt und dann kombiniert werden. Da die Rechnungslegungsvorschriften signifikante Auswirkungen auf die Festlegung des aufzuteilenden Gewinns haben können, sollten die Rechnungslegungsstandards vor Anwendung der Methode ausgewählt und während der Gültigkeitsdauer der Vereinbarung konsequent angewandt werden. Vgl. Ziffer 2.115-2.117 wegen allgemeiner Hinweise zur Konsistenz der Ermittlung des aufzuteilenden Gesamtgewinns.

2.126 Die externe Rechnungslegung (*financial accounting*) kann in Ermangelung harmonisierter Steuervorschriften den Ausgangspunkt für die Festlegung des aufzuteilenden Gewinns bilden. Der Einsatz anderer Finanzdaten (z.B. Kostenrechnung – *cost accounting*) sollte zugelassen werden, wenn entsprechende Abrechnungen existieren, zuverlässig und überprüfbar und hinreichend geschäftsvorfallbezogen sind. In diesem Kontext erweisen sich produktliniengebundene Erfolgsrechnungen oder Einzelabschlüsse (*divisional accounts*) möglicherweise als die geeignetsten Aufzeichnungen.

C.3.3.1 Tatsächlich erzielte und erwartete Gewinne

2.127 Würde die Gewinnaufteilungsmethode von verbundenen Unternehmen zur Festsetzung von Verrechnungspreisen bei konzerninternen Geschäftsvorfällen herangezogen (d.h. ein Ex-ante-Ansatz), dann würde jedes einzelne verbundene Unternehmen eine Gewinnaufteilung anstreben, die unabhängige Unternehmen aus vergleichbaren Geschäftsvorfällen erwartet hätten. Je nach den Gegebenheiten und Umständen werden in der Praxis Gewinnaufteilungen beobachtet, die entweder tatsächliche oder erwartete Gewinne zu Grunde legen.

2.128 Prüft eine Steuerverwaltung die Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode ex ante, um festzustellen, ob bei der Verrechnungspreisgestaltung die Grundsätze des Fremdvergleichs in genügender Weise beachtet wurden, dann muss sie sich vor allem bewusst sein, dass der Steuerpflichtige anlässlich der Vereinbarung der Geschäftsbedingungen noch keine Kenntnis über die Höhe der tatsächlichen Gewinne aus der Geschäftstätigkeit haben konnte. Wird dies nicht berücksichtigt, könnte der Steuerpflichtige durch Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode benachteiligt oder besser gestellt werden, weil das Augenmerk auf Umstände gerichtet wird, die der Steuerpflichtige nicht ohne weiteres vorhersehen konnte. Eine solche Anwendung würde dem Fremdvergleichsgrundsatz widersprechen, da sich unabhängige Unternehmen unter ähnlichen Verhältnissen auch nur auf Erwartungen stützen könnten, ohne die tatsächliche Gewinnentwicklung zu kennen. Vgl. auch Ziffer 3.74.

2.129 Werden die Bedingungen von konzerninternen Geschäftsvorfällen auf der Grundlage der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode festgelegt, dann werden verbundene Unternehmen jene Gewinnaufteilung

anstreben, die auch unabhängige Unternehmen vornehmen würden. Für die Steuerverwaltung wird die Beurteilung der bei konzerninternen Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen vereinbarten Bedingungen nach der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode dann am einfachsten sein, wenn diese Bedingungen von den verbundenen Unternehmen von vornherein auf der gleichen Grundlage festgelegt worden sind. Die Prüfung der Fremdvergleichskonformität der Gewinnaufteilung kann in diesem Fall auf derselben Grundlage beginnen.

2.130 Wenn die verbundenen Unternehmen bei der Festlegung der Bedingungen ihrer konzerninternen Geschäftsvorfälle nicht die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode anwenden, dann wird die Steuerverwaltung diese Bedingungen auf Basis der tatsächlichen Gewinnsituation des Unternehmens beurteilen. Es ist jedoch wichtig, dass die Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode unter ähnlichen Umständen erfolgt, wie sie für die verbundenen Unternehmen bestanden hätten, d.h. es ist zur Vermeidung einer rückwirkenden Beurteilung auf Grund nachträglicher Erkenntnisse auf jene Informationen abzustellen, die den verbundenen Unternehmen im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bekannt oder für sie vernünftigerweise vorhersehbar waren. Vgl. Ziffer 2.11 und 3.74.

C.3.3.2 Unterschiedliche Gewinnmessgrößen⁴

2.131 Generell handelt es sich beim Gesamtgewinn, der in einer geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode aufgeteilt wird, um operative Gewinne. Eine solcherart angewendete geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode gewährleistet, dass sowohl die Erträge als auch die Aufwendungen des multinationalen Konzerns sachgerecht dem jeweiligen verbundenen Unternehmen zugeordnet werden. Es kann aber auch zweckmäßig sein, eine Teilung des Bruttogewinns vorzunehmen und sodann jene Aufwendungen abzuziehen, die dem jeweiligen Unternehmen erwachsen sind oder diesem zugeordnet werden können (unter Ausschluss jener Aufwendungen, die bei der Ermittlung des Bruttogewinns berücksichtigt worden sind). In derartigen Fällen, in denen verschiedene Analysen angewendet werden, um den Bruttogewinn und die Aufwendungen des multinationalen Konzerns zwischen verbundenen Unternehmen zu teilen, ist sicherzustellen, dass die dem jeweiligen Unternehmen entstandenen oder diesem zurechenbaren Aufwendungen seinen Tätigkeiten und Risiken entsprechen und dass auch die Aufteilung des Bruttogewinns der Tätigkeits- und Risikoverteilung entspricht. Tätigt beispielsweise ein multinationaler Konzern weltweit hoch integrierte Handelsgeschäfte mit verschiedenen Wirtschaftsgütern, wird es

4. Ein Beispiel, das die verschiedenen Gewinnmessgrößen bei der Anwendung einer geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode veranschaulicht, findet sich in Anhang III zu Kapitel II.

zwar möglich sein, die Unternehmen zu identifizieren, bei denen Aufwendungen angefallen (oder denen Aufwendungen zuzurechnen) sind; die einzelnen Handelstätigkeiten, denen diese Aufwendungen jeweils zuzurechnen sind, dürften jedoch kaum genau zu ermitteln sein. In einem solchen Fall kann es zweckmäßig sein, die aus jeder einzelnen Handelstätigkeit resultierenden Bruttogewinne aufzuteilen und sodann von den ermittelten Bruttogewinnsummen die dem einzelnen Unternehmen erwachsenen oder ihm zuzurechnenden Aufwendungen abzuziehen. Dabei sind die oben aufgeführten Hinweise zu beachten.

C.3.4 Wie lässt sich der Gesamtgewinn aufteilen?

C.3.4.1 Allgemeines

2.132 Die Bedeutung vergleichbarer Fremdgeschäftsvorfälle oder interner Daten und die Kriterien, die zur Erreichung einer fremdvergleichskonformen Gewinnaufteilung verwendet werden, hängen von den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls ab. Daher ist es nicht erstrebenswert, eine verbindliche Liste von Kriterien oder Aufteilungsschlüsseln aufzustellen. Vgl. Ziffer 2.115-2.117 wegen allgemeiner Hinweise zur sachgemäßen Bestimmung der Aufteilungsfaktoren. Darüber hinaus sollten die für die Gewinnaufteilung verwendeten Kriterien oder Aufteilungsschlüssel:

- von der Festlegung der Verrechnungspreispolitik weitgehend unabhängig sein, d.h. sie sollten auf objektiven Daten beruhen (z.B. Verkäufe an unabhängige Unternehmen) und nicht auf Daten, die sich auf die Vergütung konzerninterner Geschäftsvorfälle beziehen (z.B. Verkäufe an verbundene Unternehmen) und
- von vergleichbaren Daten, internen Daten oder beidem gestützt werden.

C.3.4.2 Rückgriff auf Daten aus vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen

2.133 Ein möglicher Ansatz besteht darin, die Aufteilung des Gesamtgewinns so vorzunehmen, wie sie bei vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen tatsächlich eintritt. Zu den Beispielen für mögliche Informationsquellen über Fremdgeschäftsvorfälle, die bei der Bestimmung der Kriterien für die Gewinnaufteilung je nach den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls hilfreich sein könnten, zählen Joint-Venture-Vereinbarungen zwischen unabhängigen Unternehmen, bei denen Gewinne aufgeteilt werden, wie Entwicklungsprojekte in der Öl- und Gasindustrie, Zusammenarbeit in der Pharmaindustrie, Abkommen über gemeinsame Marketing- oder Verkaufsförderungsaktivitäten, Abkommen zwischen unabhängigen Plattenfirmen und Musikern, Vereinbarungen zwischen unabhängigen Unternehmen im Finanzdienstleistungsbereich usw.

C.3.4.3 Aufteilungsschlüssel

2.134 In der Praxis erfolgt die Aufteilung des Gesamtgewinns bei der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode im Allgemeinen unter Verwendung eines oder mehrerer Aufteilungsschlüssel. Je nach Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls kann es sich bei dem Aufteilungsschlüssel um eine Zahl (z.B. eine Aufteilung im Verhältnis 30%/70%, wie sie bei einer ähnlichen Aufteilung in vergleichbaren Geschäften zwischen unabhängigen Unternehmen tatsächlich eintritt) oder eine variable Größe (relativer Wert der Marketingausgaben der Beteiligten oder sonstige mögliche Schlüssel, wie nachstehend erörtert) handeln. Bei der Verwendung von mehr als einem Aufteilungsschlüssel wird es ferner notwendig sein, die zur Ermittlung des relativen Beitrags jedes einzelnen Aufteilungsschlüssels zur Erzielung des Gesamtgewinns verwendeten Aufteilungsschlüssel zu gewichten.

2.135 In der Praxis werden häufig Aufteilungsschlüssel verwendet, die auf Vermögenswerten/Kapital (operatives Vermögen, Anlagevermögen, immaterielle Güter, eingesetztes Kapital) oder Kosten (relative Ausgaben und/oder Investitionen in Schlüsselbereiche, wie Forschung und Entwicklung, Ingenieurwesen, Marketing) basieren. Je nach den Gegebenheiten und Umständen der einzelnen Geschäftsvorfälle können auch andere Aufteilungsschlüssel geeignet sein, die sich beispielsweise an Umsatzsteigerungen orientieren, an Kopfzahlen (Zahl der an der Ausübung der Schlüsselfunktionen beteiligten Personen, die für den Geschäftsvorfall einen Mehrwert erbringen), an der von einer bestimmten Beschäftigtengruppe investierten Zeit, falls zwischen der investierten Zeit und der Erwirtschaftung des Gesamtgewinns ein enger Zusammenhang besteht, an der Zahl der Server, der Datenspeicherung, der Grundfläche von Verkaufsstellen usw.

Vermögensbasierte Aufteilungsschlüssel

2.136 Vermögensbasierte oder kapitalbasierte Aufteilungsschlüssel können in Fällen verwendet werden, in denen zwischen materiellen und immateriellen Vermögenswerten oder eingesetztem Kapital und Wertschöpfung im Kontext des konzerninternen Geschäftsvorfalles ein starker Zusammenhang besteht. Vgl. Ziffer 2.145 wegen einer kurzen Erörterung der Aufteilung des Gesamtgewinns unter Bezugnahme auf das eingesetzte Kapital. Damit ein Aufteilungsschlüssel von Nutzen ist, sollte er einheitlich auf alle am Geschäftsvorfall Beteiligten angewendet werden. Vgl. Ziffer 2.98 wegen einer Erörterung von Vergleichbarkeitsfragen im Zusammenhang mit der Bewertung von Wirtschaftsgütern im Rahmen der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode, die auch im Kontext der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode gültig ist.

2.137 Ein besonderer Umstand, unter dem die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode die am besten geeignete Methode sein kann, ist

der Fall, in dem beide Geschäftspartner wertvolle einzigartige immaterielle Werte beisteuern. Immaterielle Vermögenswerte werfen sowohl in Bezug auf ihre Erkennung als auch ihre Bewertung schwierige Fragen auf. Die Identifizierung von immateriellen Werten kann schwierig sein, da nicht alle wertvollen immateriellen Vermögenswerte rechtlich geschützt und registriert und nicht alle wertvollen immateriellen Vermögenswerte in den Büchern erfasst sind. Ein wesentlicher Bestandteil einer geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsanalyse besteht darin, den in Form von immateriellen Vermögenswerten von jedem verbundenen Unternehmen zum konzerninternen Geschäftsvorfall erbrachten Beitrag und dessen relativen Wert zu ermitteln. Hinweise zu immateriellem Vermögen finden sich in Kapitel VI dieser Leitlinien. Vgl. auch die Beispiele im Anhang zu Kapitel VI „Examples to illustrate the Transfer Pricing Guidelines on intangible property and highly uncertain valuation“ („Beispiele zur Veranschaulichung der Verrechnungspreisleitlinien für immaterielles Vermögen und höchst unsichere Bewertungen“).

Kostenbasierte Aufteilungsschlüssel

2.138 Ein auf Ausgaben basierender Aufteilungsschlüssel kann angebracht sein, wenn ein starker Zusammenhang zwischen den dem Unternehmen entstandenen relativen Aufwendungen und dem erwirtschafteten relativen Mehrwert besteht. Beispielsweise können Marketingausgaben ein geeigneter Schlüssel für Vertriebs-/Marketingunternehmen sein, wenn die Werbung wesentliche immaterielle Marketingwerte (*marketing intangibles*) schafft, so z.B. bei Konsumgütern, bei denen die Höhe immaterieller Marketingwerte von der Werbung beeinflusst wird. Forschungs- und Entwicklungsausgaben können für Hersteller verwendbar sein, wenn sie mit der Schaffung bedeutender betrieblicher immaterieller Vermögenswerte (*trade intangibles*), wie z.B. Patenten, zusammenhängen. Wenn aber beispielsweise jeder am Geschäftsvorfall Beteiligte unterschiedlich wertvolle immaterielle Werte beiträgt, ist die Anwendung eines kostenbasierten Aufteilungsschlüssels erst angemessen, wenn die Kosten eine verlässliche Messgröße des relativen Werts dieser immateriellen Werte darstellen. Die Vergütung wird häufig als Aufteilungsschlüssel in Situationen angewendet, in denen Personalfunktionen (*people functions*) bei der Erzielung des Gesamtgewinns ausschlaggebend sind.

2.139 Kostenbasierte Aufteilungsschlüssel haben den Vorteil der Einfachheit. Allerdings besteht zwischen den relativen Ausgaben und dem jeweiligen Wert nicht immer ein starker Zusammenhang, wie in Ziffer 6.27 erörtert wird. Ein mögliches Problem besteht bei kostenbasierten Aufteilungsschlüsseln darin, dass diese sehr stark von der buchhalterischen Behandlung der Kosten abhängen können. Deshalb ist es notwendig, im Vorfeld klar zu identifizieren, welche Kosten bei der Festlegung des Auf-

teilungsschlüssels berücksichtigt werden, und die Höhe des Aufteilungsschlüssels zwischen den Beteiligten einheitlich zu regeln.

Zeitfragen

2.140 Eine weitere wichtige Frage betrifft die Festlegung des relevanten Zeitraums, ab dem die Elemente für die Bestimmung des Aufteilungsschlüssels (d.h. Vermögen, Kosten oder sonstige) berücksichtigt werden sollten. Eine Schwierigkeit ergibt sich insofern, als zwischen dem Zeitpunkt, an dem die Aufwendungen anfallen, und dem Zeitpunkt, an dem der Mehrwert erzeugt wird, eine Zeitspanne liegen kann, und es manchmal schwierig ist zu entscheiden, welcher Zeitraum für die Ausgaben zu Grunde gelegt werden soll. Kommt beispielsweise ein kostenbasierter Aufteilungsschlüssel zum Einsatz, kann die Verwendung der Ausgaben auf Einjahresbasis in manchen Fällen angebracht sein, während es in einigen anderen Fällen angemessener wäre, kumulierte Ausgaben aus dem Vorjahr und dem laufenden Jahr zu Grunde zu legen (gegebenenfalls nach Bereinigung um Abschreibungen oder Tilgungen). Je nach den Umständen und Gegebenheiten des Einzelfalls kann diese Bestimmung erhebliche Auswirkungen auf die Gewinnaufteilung zwischen den Beteiligten haben. Wie unter den Ziffern 2.116-2.117 weiter oben festgehalten wurde, sollte die Auswahl des Aufteilungsschlüssels unter den besonderen Umständen des Einzelfalls angemessen sein und eine zuverlässige Annäherung der Gewinnaufteilung liefern, wie sie zwischen unabhängigen Unternehmen ausgehandelt worden wäre.

C.3.4.4 Rückgriff auf Daten aus dem Geschäftsbetrieb des Steuerpflichtigen (interne Daten)

2.141 Besteht ein Mangel an hinreichend zuverlässigen vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen zur Untermauerung der Aufteilung des Gesamtgewinns, sollten interne Daten untersucht werden, die ein zuverlässiges Mittel zur Schaffung oder Prüfung des fremdvergleichskonformen Charakters der Gewinnaufteilung sein können. Welche Arten von internen Daten relevant sind, wird von den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls abhängen, wobei die Daten den Bedingungen genügen sollten, die in diesem Abschnitt und insbesondere in den Ziffern 2.116-2.117 sowie 2.132 dargelegt sind. Sie werden häufig anhand der Kostenrechnung oder der externen Rechnungslegung des Steuerpflichtigen gewonnen.

2.142 Wird beispielsweise ein vermögensbasierter Aufteilungsschlüssel eingesetzt, kann dieser auf Daten beruhen, die Bilanzen der am Geschäftsvorfall Beteiligten entnommen sind. Häufig wird es der Fall sein, dass nicht alle Aktiva des Steuerpflichtigen mit dem konkreten Geschäftsvorfall zusammenhängen und der Steuerpflichtige entsprechend einige analytische Arbeiten durchführen muss, um eine geschäftsvorfallbezogene Bilanz zu

erstellen, die dann für die Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode zu Grunde gelegt wird. Analog hierzu kann es in Fällen, in denen kostenbasierte Aufteilungsschlüssel verwendet werden, die auf Daten basieren, die der Gewinn- und Verlustrechnung des Steuerpflichtigen entnommen wurden, notwendig sein, geschäftsvorfallspezifische Konten zu erstellen, in denen die Ausgaben untersucht werden, die mit dem besagten Geschäftsvorfall zusammenhängen, sowie jene, die aus der Bestimmung des Aufteilungsschlüssels ausgeklammert werden sollten. Die Art der Ausgaben, die berücksichtigt werden (z.B. Gehälter, Abschreibungen usw.), ebenso wie die Kriterien, die zur Beantwortung der Frage herangezogen werden, ob eine bestimmte Ausgabe mit dem besagten Geschäftsvorfall in Zusammenhang steht oder vielmehr mit anderen Geschäftsvorfällen des Steuerpflichtigen zusammenhängt (z.B. andere Produktlinien, die nicht Gegenstand dieser Bestimmung der Gewinnaufteilung sind), sollten konsequent auf alle Beteiligten angewendet werden. Vgl. auch Ziffer 2.98 wegen einer Erörterung der Bewertung von Vermögenswerten im Kontext der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode, bei der der Nettogewinn anhand der Vermögenswerte gewichtet wird, was auch für die Bewertung von Vermögensgegenständen im Kontext einer geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilung von Bedeutung ist, in der ein vermögensbasierter Aufteilungsschlüssel verwendet wird.

2.143 Interne Daten können auch hilfreich sein, wenn der Aufteilungsschlüssel auf einem kostenorientierten Rechnungslegungssystem beruht (z.B. Anzahl der Mitarbeiter, die an einigen Aspekten des Geschäftsvorfalles beteiligt sind, von einer bestimmten Gruppe von Mitarbeitern für gewisse Aufgaben aufgewendete Zeit, Zahl der Server, Datenspeicherung, Grundfläche von Verkaufsstellen usw.).

2.144 Interne Daten sind für die Beurteilung des Werts der jeweiligen Beiträge der Beteiligten zum konzerninternen Geschäftsvorfall von entscheidender Bedeutung. Die Bestimmung dieser Werte sollte auf einer Funktionsanalyse beruhen, die alle wirtschaftlich bedeutenden Funktionen, Vermögenswerte und Risiken berücksichtigt, die der jeweilige Beteiligte in den konzerninternen Geschäftsvorfall einbringt. In Fällen, in denen der Gewinn auf der Basis einer Evaluierung der relativen Bedeutung der Funktionen, Vermögenswerte und Risiken für den Mehrwert des konzerninternen Geschäftsvorfalles aufgeteilt wird, sollten dieser Evaluierung zuverlässige objektive Daten zu Grunde liegen, um Willkürentscheidungen Grenzen zu setzen. Besondere Aufmerksamkeit sollte der Untersuchung der relevanten Beiträge wertvoller immaterieller Vermögenswerte und der Übernahme erheblicher Risiken sowie der Bedeutung, Relevanz und Messung der Faktoren gewidmet werden, die zu diesen wertvollen immateriellen Vermögenswerten und erheblichen Risiken führen.

2.145 Ein bisher noch nicht behandelter Ansatz besteht darin, den Gesamtgewinn so aufzuteilen, dass jedes der am konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligten verbundenen Unternehmen dieselbe Rendite aus dem bei diesem Geschäftsvorfall eingesetzten Kapital erzielt. Diese Methode unterstellt, dass das von jedem einzelnen Unternehmen eingesetzte Kapital mit einem ähnlichen Risiko behaftet ist und dass somit die Beteiligten auf dem freien Markt eine ähnliche Rendite erzielen würden. Diese Annahme ist aber möglicherweise nicht realistisch. Beispielsweise könnte sie die Bedingungen auf den Kapitalmärkten und andere maßgebliche Aspekte außer Acht lassen, die bei einer Funktionsanalyse deutlich würden und bei einer Gewinnaufteilung berücksichtigt werden sollten.

D. Schlussfolgerungen hinsichtlich der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden

2.146 Die Ziffern 2.1-2.11 enthalten Hinweise zur Auswahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode unter den Umständen des Einzelfalls.

2.147 Wie in diesen Leitlinien erörtert wird, bestehen hinsichtlich der Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode Bedenken, insbesondere dahingehend, dass diese Methode manchmal ohne angemessene Berücksichtigung der maßgeblichen Unterschiede zwischen den verglichenen verbundenen und unabhängigen Unternehmen angewendet wird. Viele Staaten äußern ihre Sorge darüber, dass die zur Absicherung der Standardmethoden festgelegten Kriterien bei der Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode übersehen werden könnten. Wirken sich daher Unterschiede in den Merkmalen der verglichenen Geschäftsvorfälle wesentlich auf die verwendeten Nettogewinnindikatoren aus, ist eine Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode ohne Anpassung an solche Unterschiede nicht sachgerecht. Vgl. Ziffer 2.68-2.75 (der auf die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode anzuwendende Vergleichbarkeitsstandard).

2.148 Die Anerkennung, dass die Anwendung von geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden erforderlich sein kann, bedeutet nicht unbedingt, dass unabhängige Unternehmen diese Methoden für ihre Preisfestsetzung verwenden würden. Wie bei jeder anderen Methode ist es auch bei der Anwendung von geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden wichtig, dass korrespondierende Gegenberichtigungen berechnet werden können, wobei in bestimmten Fällen Gegenberichtigungen auf zusammengefasster Basis, die im Einklang mit den Grundsätzen zur Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen nach den Ziffern 3.9-3.12 stehen, zuzulassen sind.

2.149 In allen Fällen ist Vorsicht geboten bei der Prüfung, ob eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethode in einem besonderen Fall eine

fremdvergleichskonforme Antwort liefert, entweder in Verbindung mit einer Standardmethode oder für sich allein. Die Frage kann letzten Endes nur für jeden Fall einzeln beantwortet werden, wobei die oben dargelegten Vor- und Nachteile bei der Anwendung einer bestimmten geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethode zu beachten sind, die Vergleichbarkeits-(einschließlich Funktions-)Analyse der am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen und die Verfügbarkeit sowie Zuverlässigkeit von Vergleichsdaten. Ferner gehen diese Schlussfolgerungen davon aus, dass die Steuersysteme der Staaten bereits so weit entwickelt sind, dass diese Methoden angewendet werden können.

Kapitel III

Vergleichbarkeitsanalyse

A. Durchführen einer Vergleichbarkeitsanalyse

3.1 Allgemeine Hinweise zur Vergleichbarkeit finden sich in Kapitel I, Abschnitt D. Ein Vergleich beinhaltet definitionsgemäß die Untersuchung zweier Elemente: des geprüften Geschäftsvorfalles zwischen verbundenen Unternehmen einerseits und der Fremdgeschäftsvorfälle, die als potenziell vergleichbar betrachtet werden, andererseits. Die Suche nach Vergleichswerten ist nur ein Teil der Vergleichbarkeitsanalyse. Sie sollte weder mit der Vergleichbarkeitsanalyse verwechselt noch von ihr getrennt werden. Die Suche nach Informationen über möglicherweise vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle und das Verfahren zur Identifizierung von Vergleichswerten hängen von der vorherigen Analyse des konzerninternen Geschäftsvorfalles des Steuerpflichtigen und den relevanten Vergleichbarkeitsfaktoren ab (vgl. Ziffer 1.38-1.63). Ein methodisches, einheitliches Vorgehen sollte eine gewisse Kontinuität oder Verbindung innerhalb des gesamten analytischen Prozesses herstellen, wodurch eine konstante Beziehung zwischen den verschiedenen Schritten aufrechterhalten wird: Von der Vorabanalyse der Bedingungen der konzerninternen Geschäftsvorfälle über die Auswahl der Verrechnungspreismethode bis zur Identifizierung potenzieller Vergleichswerte und einer Entscheidung darüber, ob die untersuchten konzerninternen Geschäftsvorfälle mit dem in Artikel 9 Absatz 1 des OECD-Musterabkommens beschriebenen Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar sind.

3.2 Im Rahmen der Auswahl und Anwendung der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode (vgl. Ziffer 2.2) bezweckt die Vergleichbarkeitsanalyse immer die Identifizierung der verlässlichsten Vergleichswerte. Soweit es möglich ist festzustellen, dass bestimmte Fremdgeschäftsvorfälle einen geringeren Grad an Vergleichbarkeit aufweisen als andere, sollten diese ausgeschlossen werden (vgl. auch Ziffer 3.56). Dies bedeutet nicht, dass eine erschöpfende Ermittlung aller möglichen Vergleichsdaten notwendig

ist, da anerkannt wird, dass die Verfügbarkeit von Informationen begrenzt ist und die Ermittlung von Vergleichsdaten aufwendig sein kann. Siehe dazu die Erörterung zum Befolgungsaufwand in den Ziffern 3.80-3.83.

3.3 Um die Transparenz des Verfahrens zu gewährleisten, wird es als gute Praxis angesehen, wenn ein Steuerpflichtiger, der Vergleichswerte zur Stützung der von ihm festgesetzten Verrechnungspreise heranzieht, oder eine Steuerverwaltung, die Vergleichswerte als Grundlage für eine Berichtigung der Verrechnungspreise verwendet, entsprechende Informationen für die andere betroffene Partei bereitstellt (z.B. Steuerprüfer, Steuerpflichtiger oder zuständige Behörde eines anderen Staats), um die Verlässlichkeit der verwendeten Vergleichswerte überprüfen zu können. Vgl. Ziffer 3.36 wegen einer Erörterung der Informationen, die Steuerverwaltungen zur Verfügung stehen und gegenüber Steuerpflichtigen nicht offen gelegt werden. Allgemeine Hinweise zu Dokumentationspflichten finden sich in Kapitel V dieser Leitlinien. Vgl. auch den Anhang zu Kapitel IV „Guidelines for conducting Advance Pricing Arrangements under the Mutual Agreement Procedure (MAP APAs)“.

A.1 Typisches Verfahren

3.4 Im Folgenden wird ein typisches Verfahren beschrieben, das bei der Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse befolgt werden kann. Dieses Verfahren wird als anerkannte gute Praxis betrachtet, ist aber nicht verpflichtend, und andere Verfahren, die zur Identifizierung verlässlicher Vergleichsdaten führen, können zugelassen werden, da die Verlässlichkeit des Ergebnisses wichtiger ist als das Verfahren (d.h. die Durchführung des Verfahrens bietet keine Garantie für ein fremdvergleichskonformes Ergebnis, und die Nichtdurchführung des Verfahrens bedeutet nicht, dass das Ergebnis nicht fremdvergleichskonform sein wird).

1. Schritt: Festlegung der erfassten Jahre.
2. Schritt: Breitgefächerte Analyse der für den Steuerpflichtigen geltenden Umstände.
3. Schritt: Den bzw. die untersuchten konzerninternen Geschäftsvorfälle verstehen, insbesondere auf der Basis einer Funktionsanalyse, um (sofern nötig) das untersuchte Unternehmen, die jeweils am besten geeignete Verrechnungspreismethode und den zu prüfenden Finanzindikator (im Fall einer geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethode) auszuwählen sowie die signifikanten Vergleichbarkeitsfaktoren zu identifizieren, die berücksichtigt werden sollen.
4. Schritt: Überprüfung der internen Vergleichswerte, falls vorhanden.

5. Schritt: Bestimmung der verfügbaren Informationsquellen über externe Vergleichswerte, wo derartige Größen benötigt werden, unter Berücksichtigung ihrer relativen Zuverlässigkeit.
6. Schritt: Auswahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode und, je nach Methode, Bestimmung des relevanten Finanzindikators (z.B. Bestimmung des relevanten Nettogewinnindikators im Fall einer geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode).
7. Schritt: Identifizierung potenzieller Vergleichswerte: Bestimmung der wichtigsten Merkmale, die von jedem Geschäftsvorfall zwischen unabhängigen Unternehmen erfüllt sein müssen, um als potenziell vergleichbar betrachtet zu werden, auf der Basis der im 3. Schritt identifizierten relevanten Faktoren und entsprechend den unter den Ziffern 1.38-1.63 aufgeführten Vergleichbarkeitsfaktoren.
8. Schritt: Bestimmung und Durchführung der Anpassungen zur Herstellung der Vergleichbarkeit, sofern angemessen.
9. Schritt: Interpretation und Verwendung der gesammelten Daten, Ermittlung der fremdüblichen Vergütung.

3.5 In der Praxis verläuft dieser Prozess nicht linear. Insbesondere die Schritte 5 bis 7 sind möglicherweise mehrfach durchzuführen, bis ein befriedigendes Ergebnis erzielt wird, also die am besten geeignete Methode gewählt wird, vor allem weil die Untersuchung der verfügbaren Informationsquellen in manchen Fällen die Auswahl der Verrechnungspreismethode beeinflussen kann. So müssen die Steuerpflichtigen in den Fällen, in denen es keine verfügbaren Informationen zu vergleichbaren Geschäftsbeziehungen gibt (7. Schritt) und/oder keine ausreichend genauen Berichtigungen möglich sind (8. Schritt), u.U. eine andere Verrechnungspreismethode anwenden und das Verfahren ab dem 4. Schritt wiederholen.

3.6 Vgl. Ziffer 3.82 wegen einer Erörterung eines Verfahrens für die Ermittlung, Beobachtung und Überprüfung der Verrechnungspreise.

A.2 *Breit angelegte Analyse der für den Steuerpflichtigen geltenden Umstände*

3.7 Die „breit angelegte Analyse“ ist ein wesentlicher Schritt in der Vergleichsanalyse. Sie lässt sich definieren als Analyse der Branche, der Wettbewerbssituation, der wirtschaftlichen und regulatorischen Faktoren und weiterer Elemente, die den Steuerpflichtigen und sein Umfeld betreffen, steht jedoch noch nicht im Zusammenhang mit einer Untersuchung der jeweils betroffenen Geschäftsvorfälle. Dieser Schritt hilft dabei, die Bedin-

gungen des konzerninternen Geschäftsvorfalles des Steuerpflichtigen sowie der zu vergleichenden Fremdgeschäftsvorfälle zu verstehen, insbesondere die wirtschaftlichen Umstände des Geschäftsvorfalles (vgl. Ziffer 1.55-1.58).

A.3 Überprüfung des konzerninternen Geschäftsvorfalles und Auswahl des untersuchten Unternehmens

3.8 Die Überprüfung der betroffenen konzerninternen Geschäftsvorfälle soll die relevanten Faktoren identifizieren, die die Auswahl des untersuchten Unternehmens (wo erforderlich), die Auswahl und Anwendung der auf den jeweiligen Fall bezogen am besten geeigneten Verrechnungspreismethode, den zu prüfenden Finanzindikator (im Fall einer geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethode), die Auswahl der Vergleichsgrößen und, sofern relevant, die Bestimmung der zur Herstellung der Vergleichbarkeit erforderlichen Anpassungen beeinflussen werden.

A.3.1 Beurteilung einzelner und zusammenhängender Geschäftsvorfälle eines Steuerpflichtigen

3.9 Um den fremdvergleichskonformen Bedingungen möglichst nahe-zukommen, sollte der Fremdvergleichsgrundsatz im Idealfall auf jeden einzelnen Geschäftsvorfall gesondert Anwendung finden. Häufig sind jedoch einzelne Geschäftsvorfälle so eng miteinander verbunden oder folgen so eng aufeinander, dass eine sachgerechte Beurteilung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles nicht möglich ist. Beispiele hierfür sind: 1. langfristige Verträge über Warenlieferungen und Dienstleistungen, 2. Rechte auf Nutzung immaterieller Vermögenswerte und 3. die Preisgestaltung bei einer Palette eng miteinander verbundener Produkte (z.B. in einem Sortiment), wo eine gesonderte Preisermittlung für jedes einzelne Produkt oder jeden einzelnen Geschäftsvorfall nicht praktikabel ist. Ein weiteres Beispiel wäre die Lizenzvergabe von Herstellungs-Know-how und die Lieferung von äußerst wichtigen Bestandteilen an einen verbundenen Hersteller; hier kann es zweckmäßiger sein, die für die beiden Geschäftsvorfälle geltenden Fremdvergleichsbedingungen gemeinsam und nicht getrennt festzulegen. Derartige Geschäftsvorfälle sollten unter Anwendung der am besten geeigneten Fremdvergleichsmethode gemeinsam beurteilt werden. Als weiteres Beispiel könnte die Durchleitung eines Geschäftsvorfalles durch ein anderes verbundenes Unternehmen angeführt werden; es kann zweckmäßiger sein, den Geschäftsvorfall, der zum Teil in einem solchen Durchleitungsvorgang besteht, in seiner Gesamtheit zu untersuchen als die einzelnen Geschäftsvorfälle isoliert voneinander zu betrachten.

3.10 Ein weiteres Beispiel einer Kombination von Geschäftsvorfällen eines Steuerpflichtigen bezieht sich auf Portfolioansätze. Ein Portfolioansatz ist eine Geschäftsstrategie, die daraus besteht, dass ein Steuerpflichtiger bestimmte Geschäftsvorfälle zusammenfasst, um über die Gesamtheit der

Geschäftsvorfälle und nicht unbedingt durch ein bestimmtes Produkt innerhalb dieses Portfolios einen angemessenen Gewinn zu erzielen. Beispielsweise kann das steuerpflichtige Unternehmen manche Produkte mit einer niedrigen Gewinnmarge oder sogar mit Verlust anbieten, weil dadurch eine Nachfrage nach anderen Produkten und/oder damit verbundenen Dienstleistungen desselben Unternehmens entsteht, die dann wiederum mit hohen Gewinnmargen verkauft oder zur Verfügung gestellt werden können (z.B. Geräte und Verbrauchsmaterial des monopolistischen Zubehörmarktes wie Kaffeemaschinen und Kaffeekapseln oder Drucker und Druckerpatronen). Ähnliche Ansätze lassen sich in unterschiedlichen Wirtschaftszweigen beobachten. Portfolioansätze sind ein Beispiel einer Geschäftsstrategie, die in der Vergleichbarkeitsanalyse und bei der Untersuchung der Verlässlichkeit der Vergleichswerte möglicherweise zu berücksichtigen ist. Vgl. Ziffer 1.59-1.63 zum Thema Geschäftsstrategien. Wie unter Ziffer 1.70-1.72 erläutert, reichen diese Argumente zur Erklärung anhaltender Gesamtverluste oder schwacher Ergebnisse im Zeitverlauf jedoch nicht aus. Um akzeptabel zu sein, müssen Portfolioansätze ferner ausreichend zielgerichtet sein, da sie in den Fällen, in denen unterschiedliche Geschäftsvorfälle einer unterschiedlichen ökonomischen Logik gehorchen und segmentiert werden müssen, nicht dazu verwendet werden sollten, eine Verrechnungspreismethode auf der Ebene des Gesamtunternehmens, zu dem das steuerpflichtige Unternehmen gehört, anzuwenden. Vgl. Ziffer 2.78-2.79. Schließlich sollten die oben genannten Argumente nicht so verstanden werden, dass es für ein Unternehmen innerhalb eines multinationalen Konzerns akzeptabel wäre, einen unter den Fremdpreisen liegenden Ertrag zu erwirtschaften, um einem anderen Unternehmen innerhalb der Gruppe Vorteile zu verschaffen, vgl. insbesondere Ziffer 1.71.

3.11 Während manche getrennt voneinander abgeschlossene Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen gemeinsam beurteilt werden müssen, um festzustellen, ob die Bedingungen des Fremdvergleichsgrundsatzes eingehalten wurden, kann es auch erforderlich sein, zwischen solchen Unternehmen als Leistungspaket abgeschlossene Geschäftsvorfälle gesondert zu beurteilen. Ein multinationales Unternehmen kann mehrere Leistungen, wie etwa Lizenzvergaben für Patente, Know-how und Marken, die Erbringung von technischen und administrativen Dienstleistungen und die Vermietung von Produktionseinheiten in einen einzigen Geschäftsvorgang zusammenfassen und hierfür einen Einheitspreis verrechnen. Diese Art von Vereinbarung wird oft als ein Vertrag über ein Leistungspaket (so genannter „package deal“) bezeichnet. Solche umfassenden Leistungspakete werden aber kaum Warenverkäufe einschließen, obwohl die für Warenverkäufe verrechneten Preise einige begleitende Dienstleistungen abdecken können. Es mag Fälle geben, in denen ein Leistungspaket nicht als Ganzes beurteilt werden kann,

so dass die Bestandteile des Pakets voneinander getrennt werden müssen. In derartigen Fällen wird die Steuerverwaltung nach Ermittlung der gesonderten Verrechnungspreise für die einzelnen Bestandteile dennoch auch prüfen müssen, ob die Verrechnungspreisgestaltung für das Leistungspaket insgesamt dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

3.12 Selbst bei Geschäftsvorfällen unter Fremden können Verträge über Leistungspakete Elemente enthalten, die nach dem innerstaatlichen Recht oder auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens steuerlich unterschiedlich zu behandeln sind. Zum Beispiel können Lizenzgebühren einer Abzugsteuer unterliegen, während Leasingzahlungen Gegenstand einer Nettobesteuerung sind. Doch auch unter solchen Umständen kann es zweckmäßig sein, die Verrechnungspreisgestaltung auf der Grundlage eines Leistungspakets zu ermitteln, und die Steuerverwaltung kann dann entscheiden, ob der Preis aus anderen steuerlichen Gründen auf die Elemente des Leistungspakets aufzuteilen ist. Im Zuge dieser Feststellung sollten die Steuerverwaltungen den Vertrag über das Leistungspaket zwischen den verbundenen Unternehmen auf dieselbe Weise prüfen, wie sie gleichartige Verträge zwischen unabhängigen Unternehmen analysieren würden. Die Steuerpflichtigen sollten in der Lage sein nachzuweisen, dass dem Leistungspaket ein angemessener Verrechnungspreis zu Grunde liegt.

A.3.2 Vorteilsausgleichsvereinbarungen

3.13 Eine Vorteilsausgleichsvereinbarung liegt vor, wenn ein derartiger Ausgleich von den verbundenen Unternehmen bewusst in die Bedingungen der konzerninternen Geschäftsvorfälle aufgenommen wird. Dies ist dann gegeben, wenn ein verbundenes Unternehmen einem anderen verbundenen Unternehmen innerhalb des Konzerns einen Vorteil verschafft hat, der in einem bestimmten Ausmaß durch andere Vorteile ausgeglichen wird, die dieses Unternehmen als Gegenleistung erhält. Diese Unternehmen können darauf hinweisen, dass die gegenseitig verschafften Vorteile als Voll- oder Teilzahlung für diese Vorteile gegeneinander zu verrechnen sind, so dass für Zwecke der Bestimmung der Steuerschuld nur der Nettogewinn oder -verlust (sofern vorhanden) aus den Geschäftsvorfällen berücksichtigt werden muss. Ein Unternehmen kann beispielsweise einem anderen Unternehmen die Lizenz für eine Patentnutzung gegen Überlassung von Know-how in einem anderen Bereich einräumen und dabei geltend machen, dass keine der beiden Parteien aus diesen Geschäftsvorfällen einen Gewinn oder Verlust erzielt. Derartige Vereinbarungen sind gelegentlich auch zwischen unabhängigen Unternehmen anzutreffen, und es ist in Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz der Wert des jeweiligen Vorteils zu ermitteln, der als Vorteilsausgleich angesetzt wird.

3.14 Vorteilsausgleichsvereinbarungen können hinsichtlich ihres Umfangs und ihrer Komplexität variieren. Derartige Vereinbarungen reichen von der einfachen Aufrechnung von zwei Geschäftsvorfällen (wie etwa ein günstiger Verkaufspreis für Fertigprodukte als Gegenleistung für einen günstigen Einkaufspreis für die bei der Warenherstellung verwendeten Rohstoffe) bis hin zu einer allgemeinen Clearing-Vereinbarung, bei der alle Vorteile, die den beiden Parteien über einen Zeitraum gegenseitig erwachsen, ausgeglichen werden. Die letztere Vereinbarungsvariante wird allerdings von unabhängigen Unternehmen kaum angewendet werden, es sei denn, dass eine ausreichende Vorteilsquantifizierung und ein Vertragsabschluss im Voraus möglich sind. Ansonsten ziehen es unabhängige Unternehmen im Allgemeinen vor, ihre Zahlungsein- und -ausgänge getrennt voneinander abzuwickeln und Gewinne oder Verluste so zu realisieren, wie sie sich aus dem normalen Handel ergeben.

3.15 Die Anerkennung von Vorteilsausgleichsvereinbarungen ändert nichts an dem grundsätzlichen Erfordernis, dass für steuerliche Zwecke die Verrechnungspreise für konzerninterne Geschäftsvorfälle dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen müssen. Den Steuerpflichtigen ist daher anzuraten, einen gezielt in zwei oder mehrere konzerninterne Geschäftsvorfälle aufgenommenen Vorteilsausgleich offenzulegen und nachzuweisen (oder zu bestätigen, dass entsprechende Nachweise vorhanden sind und ausreichende Analysen angestellt wurden), dass die maßgebenden Geschäftsbedingungen unter Berücksichtigung des Vorteilsausgleichs dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

3.16 Es kann sich als notwendig erweisen, die Geschäftsvorfälle einzeln zu untersuchen, um festzustellen, ob jeder einzelne Geschäftsvorfall dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Werden die Geschäftsvorfälle gemeinsam analysiert, sollten vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle mit besonderer Sorgfalt ausgewählt und die Ausführungen unter Ziffer 3.9-3.12 berücksichtigt werden. Die Bedingungen in Vorteilsausgleichsvereinbarungen bei internationalen Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen müssen sich nicht vollständig mit jenen decken, die bei rein innerstaatlichen Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen gelten, weil der Vorteilsausgleich wegen der Verschiedenheit der nationalen Steuersysteme oder wegen der abweichenden Behandlung solcher Zahlungen in einem bilateralen Abkommen steuerlich unterschiedlich erfasst werden kann. Eine Quellensteuer würde beispielsweise eine Verrechnung von Lizenzgebühren mit Verkaufserlösen erschweren.

3.17 Es kann vorkommen, dass ein Steuerpflichtiger bei einer Betriebsprüfung eine gewinnmindernde Verrechnungspreisberichtigung mit dem Argument beantragt, die steuerpflichtigen Einkünfte seien versehentlich zu

hoch ausgewiesen worden. Es liegt im Ermessen der Steuerverwaltungen, ob sie solchen Forderungen nachkommen oder nicht. Die Steuerverwaltungen können derartige Anträge aber auch im Rahmen von Verständigungsverfahren und Gegenberichtigungen behandeln (vgl. Kapitel IV).

A.3.3 Auswahl des untersuchten Unternehmens

3.18 Wenn, wie in Kapitel II beschrieben, eine Kostenaufschlags-, Wiederverkaufspreis- oder geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode angewandt wird, muss der am Geschäftsvorfall Beteiligte ausgewählt werden, für den ein Finanzindikator geprüft wird (Kostenaufschlag, Bruttomarge oder Nettogewinnindikator). Die Wahl des untersuchten Unternehmens sollte mit der Funktionsanalyse des Geschäftsvorfalles im Einklang stehen. Im Allgemeinen ist das untersuchte Unternehmen das, für das sich eine Verrechnungspreismethode am verlässlichsten anwenden lässt und für das die verlässlichsten Vergleichswerte zu finden sind, was heißt, dass es sich in den meisten Fällen um den Beteiligten mit der weniger komplexen Funktionsanalyse handeln wird.

3.19 Dies lässt sich folgendermaßen veranschaulichen. Als Beispiel sei angenommen, dass die Gesellschaft A zwei verschiedene Produkte herstellt, P1 und P2, und diese an Gesellschaft B, ein verbundenes Unternehmen im Ausland, verkauft. Ferner sei angenommen, dass Gesellschaft A P1-Produkte herstellt, indem sie wertvolle, einzigartige immaterielle Vermögenswerte verwendet, die B gehören, und dabei von B festgelegten technischen Spezifizierungen folgt. Überdies sei angenommen, dass A bei diesem P1-Geschäftsvorfall nur einfache Funktionen übernimmt und keinen wertvollen, einzigartigen Beitrag im Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall leistet. Das untersuchte Unternehmen für diesen P1-Geschäftsvorfall wäre in den meisten Fällen A. Nun sei zudem angenommen, dass Gesellschaft A auch P2-Produkte herstellt, wofür sie wertvolle, einzigartige immaterielle Vermögenswerte wie wertvolle Patente und Marken besitzt und nutzt und die von B vertrieben werden. Wenn davon ausgegangen wird, dass B in diesem P2-Geschäft lediglich einfache Funktionen erfüllt und keinen wertvollen, einzigartigen Beitrag im Zusammenhang mit diesem Geschäftsvorfall leistet, wäre das untersuchte Unternehmen für den P2-Geschäftsvorfall in der Regel Gesellschaft B.

A.3.4 Informationen zum konzerninternen Geschäftsvorfall

3.20 Um die nach den Umständen des Einzelfalles am besten geeignete Verrechnungspreismethode auszuwählen und anzuwenden, bedarf es Informationen zu den Vergleichbarkeitsfaktoren im Verhältnis zu dem geprüften konzerninternen Geschäftsvorfall und insbesondere zu den Funktionen, Wirtschaftsgütern und Risiken aller Beteiligten des konzerninternen Geschäfts-

vorfalls, einschließlich der/des verbundenen ausländischen Unternehmen(s). Wenngleich insbesondere einseitige Methoden (z.B. die in Kapitel II eingehend beschriebene Kostenaufschlags-, Wiederverkaufspreis- oder geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode) nur die Untersuchung eines finanztechnischen Indikators oder Gewinnindikators für einen der am Geschäftsvorfall Beteiligten erfordern (das unter den Ziffern 3.18-3.19 erwähnte „untersuchte Unternehmen“), sind auch bestimmte Informationen zu den Vergleichbarkeitsfaktoren des konzerninternen Geschäftsvorfalles und insbesondere zu der Funktionsanalyse des nicht untersuchten Beteiligten erforderlich, um den konzerninternen Geschäftsvorfall in geeigneter Weise zu beschreiben und die am besten geeignete Verrechnungspreismethode auszuwählen.

3.21 Handelt es sich bei der nach den Umständen des Einzelfalls am besten geeigneten Verrechnungspreismethode nach den Kriterien der Ziffern 2.1-2.11 um die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode, sind Finanzinformationen über alle an dem Geschäftsvorfall beteiligten Parteien erforderlich, sowohl die in- als auch die ausländischen. Angesichts des zweiseitigen Charakters dieser Methode erfordert die Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode besonders detaillierte Informationen über das ausländische verbundene Unternehmen, das einer der Beteiligten des Geschäftsvorfalles ist. Dazu gehören Informationen zu den fünf Vergleichbarkeitsfaktoren, um die Beziehung zwischen den Beteiligten angemessen zu beschreiben und die Angemessenheit der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode nachzuweisen, sowie Finanzinformationen (zur Bestimmung des aufzuteilenden Gewinns ebenso wie zur Aufteilung desselben sind Finanzinformationen im Zusammenhang mit allen am Geschäftsvorfall Beteiligten, einschließlich des ausländischen verbundenen Unternehmens erforderlich). Entsprechend wäre dort, wo sich die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode den Umständen gemäß als die am besten geeignete Verrechnungspreismethode erweist, zu erwarten, dass Steuerpflichtige bereit sind, den Steuerverwaltungen die notwendigen Informationen über das an dem Geschäftsvorfall beteiligte ausländische verbundene Unternehmen zu liefern, einschließlich der Finanzinformationen, die zur Berechnung der Gewinnaufteilung benötigt werden.

3.22 Handelt es sich bei der nach den Umständen des Einzelfalls am besten geeigneten Verrechnungspreismethode nach Maßgabe der Ziffern 2.1-2.11 um eine einseitige Methode, werden zusätzlich zu den in Ziffer 3.20 erwähnten Informationen noch Finanzinformationen zu dem untersuchten Beteiligten benötigt – unabhängig davon, ob dieser ein inländisches oder ausländisches Unternehmen ist. Falls die am besten geeignete Methode also die Kostenaufschlags-, Wiederverkaufspreis- oder geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode und das untersuchte Unternehmen das ausländische Unternehmen ist, bedarf es ausreichender Informationen, um die ausgewählte

Methode verlässlich auf das ausländische untersuchte Unternehmen anwenden zu können und eine Überprüfung der Anwendung der Methode auf den ausländischen untersuchten Beteiligten durch die Steuerverwaltung des Landes des nicht untersuchten Beteiligten zu ermöglichen. Andererseits besteht für die Steuerverwaltung in der Regel kein Grund, weitere Finanzdaten des ausländischen verbundenen Unternehmens anzufordern, nachdem eine bestimmte einseitige Methode als die am besten geeignete ausgewählt wurde und das untersuchte Unternehmen der inländische Steuerpflichtige ist.

3.23 Wie bereits erläutert, bedarf es für eine Verrechnungspreisanalyse einiger Informationen über verbundene ausländische Unternehmen, deren Inhalt und Umfang insbesondere von der angewandten Verrechnungspreismethode abhängt. Wie unter Ziffer 5.11 erwähnt, kann jedoch die Beschaffung solcher Informationen für den Steuerpflichtigen mit Schwierigkeiten verbunden sein, auf die er bei der Vorlage eigener Informationen nicht stoßen würde. Diese Schwierigkeiten sind bei der Festlegung von Vorschriften und/oder Verfahren im Bereich der Dokumentation zu berücksichtigen.

A.4 Vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle

A.4.1 Allgemeines

3.24 Bei einem vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfall handelt es sich um einen Geschäftsvorfall zwischen zwei unabhängigen Beteiligten, der sich mit dem geprüften konzerninternen Geschäftsvorfall vergleichen lässt. Es handelt sich entweder um einen vergleichbaren Geschäftsvorfall zwischen einem am konzerninternen Geschäftsvorfall Beteiligten und einem fremden Dritten („interner Vergleichswert“) oder zwischen zwei selbstständigen Gesellschaften, von denen keine am konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligt ist („externer Vergleichswert“).

3.25 Vergleiche zwischen den konzerninternen Geschäftsvorfällen eines Steuerpflichtigen und anderen konzerninternen Geschäftsvorfällen, die durch den gleichen oder einen anderen multinationalen Konzern durchgeführt werden, sind für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes irrelevant und sollten daher weder von einer Steuerverwaltung als Basis für eine Verrechnungspreisberichtigung noch von einem steuerpflichtigen Unternehmen zur Unterstützung seiner Verrechnungspreispolitik verwendet werden.

3.26 Sind Minderheitsgesellschafter vorhanden, kann dies dazu führen, dass die Ergebnisse der konzerninternen Geschäftsvorfälle eines Steuerpflichtigen näher an einem Fremdvergleich sind, was jedoch allein nicht entscheidend ist. Der Einfluss der Minderheitsgesellschafter hängt von einer Vielzahl von Faktoren ab, etwa ob sie am Kapital der Muttergesellschaft oder an dem einer Tochtergesellschaft beteiligt sind und ob sie tatsächlich einen gewissen Einfluss auf die Preissetzung der konzerninternen Geschäftsvorfälle ausüben.

A.4.2 Interne Vergleichswerte

3.27 Der vierte Schritt des unter Ziffer 3.4 beschriebenen typischen Verfahrens ist eine Überprüfung existierender interner Vergleichswerte, sofern vorhanden. Interne Vergleichswerte stehen möglicherweise in einer direkteren und engeren Beziehung zum geprüften Geschäftsvorfall als externe Vergleichswerte. Die finanzielle Analyse könnte einfacher und verlässlicher sein, da hier davon auszugehen ist, dass für den internen Vergleichswert und den konzerninternen Geschäftsvorfall identische Rechnungslegungsgrundsätze und -praktiken zu Grunde gelegt werden. Zudem könnte der Zugang zu Informationen über interne Vergleichswerte sowohl vollständiger als auch weniger kostenintensiv sein.

3.28 Andererseits sind interne Vergleichswerte nicht immer verlässlicher, und nicht jeder Geschäftsvorfall zwischen einem steuerpflichtigen Unternehmen und einem fremden Dritten ist als verlässlicher Vergleichswert für konzerninterne Geschäftsvorfälle des gleichen steuerpflichtigen Unternehmens zu betrachten. Wenn es sie gibt, müssen interne Vergleichswerte genauso die fünf Vergleichbarkeitsfaktoren erfüllen wie die externen Vergleichswerte, vgl. Ziffer 1.38-1.63. Die Hinweise zu den zur Herstellung der Vergleichbarkeit erforderlichen Anpassungen sind auch auf interne Vergleichswerte anwendbar, vgl. Ziffer 3.47-3.54. So sei beispielsweise angenommen, dass ein Steuerpflichtiger ein bestimmtes Produkt herstellt, eine erhebliche Menge davon an seinen verbundenen ausländischen Einzelhändler und eine kleine Menge desselben Produkts an einen unabhängigen Geschäftspartner verkauft. In einem solchen Fall wird der Mengenunterschied wahrscheinlich die Vergleichbarkeit der beiden Geschäftsvorfälle wesentlich beeinflussen. Falls es nicht möglich sein sollte, eine hinreichend genaue Anpassung vorzunehmen, um die Effekte eines solchen Unterschieds auszuschließen, kann der Geschäftsvorfall zwischen dem Steuerpflichtigen und seinem unabhängigen Kunden kaum einen verlässlichen Vergleichswert darstellen.

A.4.3 Externe Vergleichswerte und Informationsquellen

3.29 Verschiedene Informationsquellen stehen zur Verfügung, um potenzielle externe Vergleichswerte zu identifizieren. In diesem Unterabschnitt werden bestimmte Fragen erörtert, die sich im Hinblick auf kommerzielle Datenbanken, ausländische Vergleichswerte und den Steuerpflichtigen nicht offengelegte Informationen stellen. Außerdem könnte es, sofern verlässliche interne Vergleichswerte vorliegen, nicht notwendig sein, externe Vergleichswerte zu ermitteln – vgl. hierzu Ziffern 3.27-3.28.

A.4.3.1 Datenbanken

3.30 Eine gebräuchliche Informationsquelle sind kommerzielle Datenbanken, die von Herausgebern entwickelt wurden, die von den Unternehmen

bei den einschlägigen Verwaltungsstellen eingereichten Bilanzen zusammentragen und diese dann in elektronischem Format anbieten, so dass sie für Nachforschungen und statistische Analysen nutzbar sind. Diese Datenbanken können ein praktischer und manchmal kosteneffizienter Weg zur Identifizierung von externen Vergleichswerten sein und bieten je nach den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls möglicherweise die verlässlichste Informationsquelle.

3.31 Häufig wird eine Reihe von Einschränkungen kommerzieller Datenbanken festgestellt. Da sich diese kommerziellen Datenbanken auf öffentlich zugängliche Informationen stützen, sind sie nicht in allen Ländern verfügbar, da nicht alle Länder im gleichen Umfang öffentlich zugängliche Informationen über ihre Unternehmen bereitstellen. Außerdem enthalten sie, sofern sie vorhanden sind, nicht für alle in einem Land tätigen Unternehmen die gleiche Art von Informationen, weil sich die Offenlegungs- und Aufbewahrungspflichten je nach Rechtsform des Unternehmens und abhängig von seiner eventuellen Börsennotierung unterscheiden können. Ob und wie diese Datenbanken verwendet werden, ist sorgfältig zu prüfen, da sie nicht zu Verrechnungspreiszwecken erstellt und präsentiert werden. Nicht immer bieten gewerbliche Datenbanken ausreichend detaillierte Informationen zur Stützung der gewählten Verrechnungspreismethode. Nicht alle Datenbanken sind gleichermaßen ausführlich und können mit gleicher Sicherheit verwendet werden. Insbesondere bestätigt die Erfahrung in mehreren Ländern, dass kommerzielle Datenbanken verwendet werden, um die Ergebnisse von Unternehmen statt von Geschäftsvorfällen zu vergleichen, weil Informationen zu Geschäftsvorfällen mit Dritten selten verfügbar sind. Vgl. Ziffer 3.37 wegen einer Erörterung der Verwendung von nichtgeschäftsvorfallbezogenen Daten Dritter.

3.32 Möglicherweise ist es nicht notwendig, eine gewerbliche Datenbank zu verwenden, wenn verlässliche Informationen aus anderen Quellen vorhanden sind, z.B. interne Vergleichswerte. Wenn sie verwendet werden, sollten gewerbliche Datenbanken auf objektive Weise genutzt werden, und es sollte aufrichtig versucht werden, die Datenbanken zu verwenden, um verlässliche vergleichbare Informationen zu bestimmen.

3.33 Bei der Verwendung von gewerblichen Datenbanken sollte der Quantität nicht der Vorzug vor der Qualität gegeben werden. In der Praxis kann die Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse allein auf der Basis einer gewerblichen Datenbank Anlass zu Zweifeln hinsichtlich der Verlässlichkeit der Analyse geben, was an der Qualität der für eine solche Analyse relevanten Informationen liegt, die von einer Datenbank in der Regel geboten werden. Deshalb müssen Datenbankabfragen möglicherweise je nach den Gegebenheiten und Umständen durch andere öffentlich zugängliche Informationen verfeinert werden. Eine solche Ergänzung der Daten-

banksuche durch andere Informationsquellen dient dazu, gegenüber standardisierten Ansätzen die Qualität zu fördern, und gilt sowohl für die Datenbankabfragen der Steuerpflichtigen/Fachleute als auch für die der Steuerverwaltungen. Dies sollte im Zusammenhang mit den Überlegungen zu den Kosten und dem Befolgungsaufwand in den Ziffern 3.80-3.83 gesehen werden.

3.34 Des Weiteren werden von verschiedenen Beratungsfirmen eigene Datenbanken entwickelt und gepflegt. Zusätzlich zu den Fragen, die bereits hinsichtlich der allgemein zugänglichen gewerblichen Datenbanken erwähnt wurden, besteht bei den eigenen Datenbanken außerdem Besorgnis über den Umfang der erfassten Daten, falls sie sich auf einen eingeschränkteren Teil des Marktes beziehen als gewerbliche Datenbanken. Wenn ein Steuerpflichtiger eine eigene Datenbank genutzt hat, um seine Verrechnungspreise zu begründen, könnte die Steuerverwaltung aus offensichtlichen Gründen der Transparenz Zugang zu der Datenbank einfordern, um die Ergebnisse des Steuerpflichtigen zu überprüfen.

A.4.3.2 Nichtinländische Vergleichswerte oder solche aus fremden Quellen

3.35 Die Steuerpflichtigen suchen Vergleichswerte nicht unbedingt nach Ländern geordnet, z.B. in Fällen, in denen nicht genügend Daten auf der inländischen Ebene vorhanden sind, und/oder zur Minderung der Befolgungskosten, wenn mehrere Unternehmen innerhalb eines multinationalen Konzerns vergleichbare Funktionsanalysen aufweisen. Nichtinländische Vergleichswerte sollten nicht automatisch einfach deshalb abgelehnt werden, weil sie nicht inländisch sind. Die Entscheidung über die Verlässlichkeit der nichtinländischen Vergleichswerte kann nur für jeden Fall einzeln und abhängig davon, ob sie den fünf Vergleichbarkeitsfaktoren gerecht werden, beantwortet werden. Ob eine einzige regionale Suche nach Vergleichswerten für mehrere Tochterunternehmen eines multinationalen Konzerns in einer bestimmten Weltregion verlässlich verwendet werden kann, hängt von den genauen Umständen ab, unter denen jedes dieser Unternehmen agiert. Vgl. Ziffer 1.57-1.58 zu Marktunterschieden und Mehrländeranalysen. Schwierigkeiten können auch durch unterschiedliche Buchführungsvorschriften entstehen.

A.4.3.3 Den Steuerpflichtigen gegenüber nicht offengelegte Informationen

3.36 Die Steuerverwaltungen verfügen möglicherweise über Informationen aus Prüfungen bei anderen Steuerpflichtigen oder aus dem Steuerpflichtigen gegenüber nicht offengelegten Informationsquellen. Es wäre jedoch unbillig, auf der Basis solcher Daten eine Verrechnungspreismethode anzuwenden, es sei denn, die Steuerverwaltung könnte, innerhalb der Grenzen ihrer inländischen Vertraulichkeitserfordernisse, dem Steuerpflichtigen diese Daten offenlegen, so dass der Steuerpflichtige die Möglichkeit besitzt, seinen Standpunkt zu verteidigen und eine wirksame Kontrolle durch die Gerichte sicherzustellen.

A.4.4 Verwendung nichtgeschäftsvorfallbezogener Daten Dritter

3.37 Der geschäftsvorfallbezogene Fokus der Verrechnungspreismethoden und die Frage einer möglichen Zusammenfassung der Geschäftsvorfälle eines Steuerpflichtigen werden unter Ziffer 3.9-3.12 besprochen. Eine andere Frage ist, ob nichtgeschäftsvorfallbezogene Daten Dritter verlässliche Vergleichswerte für die konzerninternen Geschäftsvorfälle eines Steuerpflichtigen (oder eine Reihe von Geschäftsvorfällen, die entsprechend den Hinweisen der Ziffern 3.9-3.12 zusammengefasst wurden) liefern können. In der Praxis sind verfügbare Daten von Dritten je nach den anzuwendenden Buchführungsvorschriften oft auf Gesellschafts- oder auf Ebene einzelner Segmente zusammengefasst. Ob solche nichtgeschäftsvorfallbezogenen Daten Dritter verlässliche Vergleichswerte für einen Geschäftsvorfall zwischen verbundenen Unternehmen oder eine Reihe von entsprechend den Hinweisen in Ziffer 3.9-3.12 zusammengefassten Geschäftsvorfällen darstellen können, hängt insbesondere davon ab, ob der fremde Dritte ein Spektrum substanziell unterschiedlicher Geschäftsvorfälle durchführt. Dort wo segmentierte Daten verfügbar sind, bieten sie bessere Vergleichswerte als nicht segmentierte Daten, die die gesamte Gesellschaft betreffen, was durch den stärker geschäftsvorfallbezogenen Fokus bedingt ist, wenngleich anerkannt wird, dass segmentierte Daten Fragen hinsichtlich der Zuordnung der Ausgaben zu einzelnen Segmenten aufwerfen können. Ebenso könnten Daten von Dritten auf der Ebene des gesamten Unternehmens bessere Vergleichswerte bieten als segmentierte Daten Dritter, z.B. wenn die Geschäftsvorfälle, die sich in den Vergleichswerten widerspiegeln, der Zusammensetzung von konzerninternen Geschäftsvorfällen des Steuerpflichtigen entsprechen.

A.4.5 Einschränkungen bei den verfügbaren Vergleichswerten

3.38 Die Ermittlung potenzieller Vergleichswerte sollte mit dem Ziel durchgeführt werden, die verlässlichsten Daten zu finden, dabei aber anzuerkennen, dass sie nicht immer perfekt sein werden. Beispielsweise können unabhängige Geschäftsvorfälle in manchen Märkten und Branchen selten sein. Möglicherweise muss auf Einzelfallbasis eine pragmatische Lösung gefunden werden, z.B. eine Ausweitung der Suche und die Verwendung von Informationen über Fremdgeschäftsvorfälle, die in der gleichen Branche und an einem vergleichbaren geografischen Markt stattfinden, jedoch von Dritten durchgeführt werden, die andere Geschäftsstrategien und -modelle verfolgen könnten oder unter etwas anderen wirtschaftlichen Umständen agieren, oder Informationen über Fremdgeschäftsvorfälle, die in der gleichen Branche, jedoch an anderen geografischen Märkten stattfinden, bzw. Informationen über Fremdgeschäftsvorfälle, die am gleichen geografischen Markt, jedoch in anderen Branchen stattfinden. Die Wahl zwischen diesen verschiedenen Optionen hängt von den Gegebenheiten und Umständen des

Einzelfalls ab, insbesondere von der Bedeutung der erwarteten Effekte der Vergleichbarkeitsmängel auf die Verlässlichkeit der Analyse.

3.39 Eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode kann in geeigneten Umständen auch ohne Vergleichsdaten in Erwägung gezogen werden, z.B. wenn das Fehlen von Vergleichsdaten durch wertvolle, einzigartige immaterielle Vermögenswerte bedingt ist, die jede Partei zu dem Geschäftsvorfall beiträgt (vgl. Ziffer 2.109). Doch selbst in Fällen, in denen Vergleichsdaten kaum vorhanden und unzulänglich sind, sollte die Wahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode der Funktionsanalyse der am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen entsprechen, vgl. Ziffer 2.2.

A.5 Auswahl oder Ablehnung potenzieller Vergleichswerte

3.40 Grundsätzlich gibt es zwei Möglichkeiten zur Identifizierung potenziell vergleichbarer Geschäftsvorfälle Dritter.

3.41 Die erste Möglichkeit kann als „additiver“ Ansatz bezeichnet werden, sie stellt sich so dar, dass die Person, die die Suche vornimmt, eine Liste von Dritten erstellt, von denen angenommen wird, dass sie möglicherweise vergleichbare Geschäftsvorfälle durchführen. Daraufhin werden Informationen zu den Geschäftsvorfällen dieser Dritten gesammelt, um zu bestätigen, dass sie auf der Basis der im Voraus festgelegten Vergleichbarkeitskriterien tatsächlich geeignete Vergleichswerte darstellen. Dieser Ansatz ergibt zweifellos sehr gezielte Ergebnisse – sämtliche in der Analyse berücksichtigten Geschäftsvorfälle werden von allseits bekannten Akteuren auf dem Markt des Steuerpflichtigen durchgeführt. Wie bereits erwähnt, ist es zur Wahrung ausreichender Objektivität wichtig, dass das Verfahren transparent, systematisch und nachprüfbar ist. Der additive Ansatz kann dort als einziger Ansatz verfolgt werden, wo die ermittelnde Person Kenntnis von einigen Dritten hat, die an Geschäftsvorfällen beteiligt sind, die mit dem untersuchten konzerninternen Geschäftsvorfall vergleichbar sind. Es ist zu beachten, dass der additive Ansatz Ähnlichkeiten mit dem Ansatz zur Identifizierung interner Vergleichswerte aufweist. In der Praxis kann ein additiver Ansatz sowohl interne als auch externe Vergleichswerte beinhalten.

3.42 Die zweite Möglichkeit, der „deduktive“ Ansatz, beginnt mit einer großen Auswahl an Unternehmen, die im gleichen Bereich tätig sind, im Großen und Ganzen vergleichbare Funktionen ausüben und keine offensichtlich unterschiedlichen ökonomischen Merkmale aufweisen. Die Liste wird anschließend verfeinert, indem Auswahlkriterien und öffentlich zugängliche Informationen (z.B. aus Datenbanken, von Internetseiten, Informationen zu allgemein bekannten Konkurrenten des Steuerzahlers) verwendet werden. In der Praxis beginnt der deduktive Ansatz in der Regel mit der Suche in einer Datenbank. Deshalb ist es wichtig, den Hinweisen zu

den internen Vergleichswerten und den Informationsquellen über externe Vergleichswerte zu folgen, vgl. Ziffer 3.24-3.39. Außerdem ist der deduktive Ansatz nicht für alle Fälle und alle Methoden geeignet, und die Argumente in diesem Abschnitt sollten nicht dahingehend interpretiert werden, dass sie die unter Ziffer 2.1-2.11 aufgeführten Auswahlkriterien für Verrechnungspreismethoden beeinflussen.

3.43 In der Praxis werden sowohl quantitative als auch qualitative Kriterien angewandt, um potenzielle Vergleichswerte zu berücksichtigen oder zu verwerfen. Beispiele für qualitative Kriterien finden sich in Produkt-Portfolios und Geschäftsstrategien. Die am häufigsten beobachteten quantitativen Kriterien sind:

- Größenkriterien hinsichtlich des Umsatzes, des Kapitals oder der Belegschaftsgröße. Der Umfang des Geschäftsvorfalles in absoluten Werten oder im Verhältnis zu den Tätigkeiten der Beteiligten kann die jeweilige Wettbewerbsposition von Käufer und Verkäufer und demnach die Vergleichbarkeit beeinflussen.
- Kriterien im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern, z.B. das Verhältnis Nettowert der immateriellen Werte/Gesamtnettowert der Wirtschaftsgüter oder das Verhältnis Forschung und Entwicklung (FuE)/Umsatz, sofern verfügbar: Diese Kriterien können z.B. dazu dienen, Unternehmen mit wertvollen immateriellen Vermögenswerten oder bedeutenden FuE-Tätigkeiten auszuschließen, wenn das untersuchte Unternehmen keine wertvollen immateriellen Vermögenswerte nutzt oder nicht an bedeutenden FuE-Tätigkeiten teilnimmt.
- Kriterien im Zusammenhang mit der Bedeutung der Exportumsätze (ausländische Umsätze/Gesamtumsatz), sofern relevant.
- Kriterien im Zusammenhang mit Lagerbeständen, in absoluten oder relativen Werten, sofern relevant.
- Andere Kriterien zum Ausschluss Dritter, die sich in besonderen Situationen befinden, wie Unternehmen in der Gründungsphase, insolvente Unternehmen usw., wenn solche Sondersituationen offensichtlich keine angemessenen Vergleiche erlauben.

Die Auswahl und Anwendung der Auswahlkriterien hängt von den Gegebenheiten und Umständen jedes Einzelfalles ab, die oben genannte Liste ist weder begrenzend noch als Vorgabe gedacht.

3.44 Ein Vorteil des deduktiven Ansatzes ist, dass er leichter zu reproduzieren und transparenter ist als der additive. Er ist außerdem leichter nachzuprüfen, weil die Überprüfung sich auf das Verfahren und auf die Relevanz der Auswahlkriterien konzentriert. Andererseits wird anerkannt,

dass die Qualität des Ergebnisses eines deduktiven Ansatzes von der Qualität der Suchinstrumente abhängt, auf die er sich stützt (z.B. der Qualität der Datenbank, wo eine solche verwendet wird, und der Möglichkeit zur Sammlung ausreichend detaillierter Informationen). Dies kann in manchen Ländern, in denen die Verlässlichkeit und Brauchbarkeit von Datenbanken in Vergleichbarkeitsanalysen zweifelhaft sind, in der Praxis eine Einschränkung darstellen.

3.45 Es wäre nicht angemessen, einen Ansatz systematisch dem anderen vorzuziehen, da je nach den Umständen des Einzelfalls entweder der additive oder der deduktive Ansatz oder eine Mischung aus beiden sinnvoll sein könnte. Der additive und der deduktive Ansatz werden oft nicht ausschließlich verwendet. In einem typischen deduktiven Ansatz werden ergänzend zu der Suche in öffentlichen Datenbanken üblicherweise Dritte mitberücksichtigt, z.B. bekannte Konkurrenten (oder Dritte, die bekanntermaßen Geschäftsvorfälle durchführen, die potenziell mit denen des Steuerpflichtigen vergleichbar sind), die man ansonsten durch einen rein deduktiven Ansatz nicht finden könnte, z.B. weil sie nach einem anderen Branchencode eingeordnet sind. In solchen Fällen dient der additive Ansatz als Instrument zur Verfeinerung einer Suche, die auf dem deduktiven Ansatz aufbaut.

3.46 Das Verfahren zur Identifizierung potenzieller Vergleichswerte ist einer der ganz entscheidenden Aspekte der Vergleichbarkeitsanalyse und sollte sowohl transparent als auch systematisch und nachprüfbar sein. Insbesondere übt die Bestimmung der Auswahlkriterien einen großen Einfluss auf das Ergebnis der Analyse aus und sollte die wichtigsten wirtschaftlichen Besonderheiten der verglichenen Geschäftsvorfälle widerspiegeln. Ein völliger Ausschluss subjektiver Beurteilungen bei der Auswahl der Vergleichswerte wäre nicht durchführbar, es gibt jedoch zahlreiche Möglichkeiten zur Steigerung der Objektivität und Sicherung der Transparenz bei der Anwendung subjektiver Beurteilungen. Die Gewährleistung der Transparenz des Prozesses kann davon abhängen, inwieweit die zur Auswahl potenzieller Vergleichswerte verwendeten Kriterien veröffentlicht werden können und die Gründe für den Ausschluss einiger potenzieller Vergleichswerte erklärbar sind. Die Steigerung der Objektivität und die Sicherung der Verfahrenstransparenz können auch davon abhängen, inwieweit die überprüfende Person (Steuerpflichtiger oder Steuerverwaltung) Zugang zu den Informationen, die das Verfahren betreffen, und zu den gleichen Datenquellen erhält. Fragen zur Dokumentierung des Verfahrens zur Identifizierung der Vergleichswerte werden in Kapitel V erörtert.

A.6 *Anpassungen zur Herstellung der Vergleichbarkeit (Vergleichbarkeitsanpassungen)*

3.47 In diesen Leitlinien wird mehrfach auf die Notwendigkeit einer Anpassung von Vergleichswerten und das Erfordernis der Genauigkeit und Verlässlichkeit verwiesen, sowohl für die übliche Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes als auch ganz ausdrücklich im Kontext jeder einzelnen Methode. Vergleichbar sein heißt, wie unter Ziffer 1.33 angegeben, dass keiner der Unterschiede (sofern vorhanden) zwischen den im Rahmen der Methode verglichenen Gegebenheiten die untersuchten Bedingungen beeinflussen kann oder dass hinreichend genaue Anpassungen erfolgen können, um die Auswirkung dieser Unterschiede auszuschließen. Ob Anpassungen zur Herstellung der Vergleichbarkeit (Vergleichbarkeitsanpassungen) in den einzelnen Fällen vorzunehmen sind (und gegebenenfalls welche Anpassungen dies sein sollten), ist eine Ermessensfrage, die unter Berücksichtigung der Erörterung zu Kosten und Befolgungsaufwand in Abschnitt C zu betrachten ist.

A.6.1 *Unterschiedliche Arten von Vergleichbarkeitsanpassungen*

3.48 Zu den Beispielen für Vergleichbarkeitsanpassungen zählen: Anpassungen für Zwecke der Einheitlichkeit des Rechnungswesens, die dazu dienen, Unterschiede, die sich aus verschiedenen Rechnungslegungspraktiken zwischen den konzerninternen und den Fremdgeschäftsvorfällen ergeben können, zu eliminieren; die Segmentierung der Finanzdaten zwecks Ausschluss erheblicher nichtvergleichbarer Geschäftsvorfälle; Anpassungen auf Grund von Unterschieden bei Kapital, Funktionen, Vermögenswerten und Risiken.

3.49 Ein Beispiel einer Betriebskapitalanpassung zur Berücksichtigung unterschiedlicher Niveaus der Konten für Forderungen und Verbindlichkeiten und der Lagerhaltung findet sich im Anhang zu Kapitel III. Die Tatsache, dass solche Anpassungen in der Praxis stattfinden, bedeutet nicht, dass sie regelmäßig oder zwangsläufig durchgeführt werden sollten. Vielmehr sollte die Verbesserung der Vergleichbarkeit dargestellt werden, wenn solche Anpassungen vorgeschlagen werden (wie für alle Arten von Anpassungen). Des Weiteren könnten deutliche Unterschiede im relativen Betriebskapital des abhängigen und des unabhängigen Unternehmens zu einer näheren Untersuchung der Vergleichbarkeitsmerkmale des potenziellen Vergleichswertes führen.

A.6.2 *Zweck der Vergleichbarkeitsanpassungen*

3.50 Vergleichbarkeitsanpassungen sollten nur dann in Betracht gezogen werden, wenn damit zu rechnen ist, dass sie die Verlässlichkeit der Ergebnisse erhöhen. Zu den diesbezüglich relevanten Erwägungen gehören die Wesentlichkeit des Unterschieds, für den eine Anpassung erwogen wird, die Qualität der anzupassenden Daten, der Zweck der Anpassung und die Verlässlichkeit des Ansatzes, der zur Anpassung verwendet wird.

3.51 Es ist zu betonen, dass Vergleichbarkeitsanpassungen nur für Unterschiede angemessen sind, die erhebliche Auswirkungen auf den Vergleich haben werden. Zwischen den konzerninternen Geschäftsvorfällen des Steuerpflichtigen und den Vergleichswerten Dritter werden unweigerlich einige Unterschiede bestehen. Ein Vergleich kann trotz eines nicht angepassten Unterschieds angemessen sein, sofern der Unterschied keine erheblichen Auswirkungen auf die Verlässlichkeit des Vergleichs hat. Andererseits kann die Notwendigkeit, zahlreiche oder substanzielle Anpassungen wichtiger Vergleichbarkeitsfaktoren durchführen zu müssen, darauf hindeuten, dass die Geschäftsvorfälle zwischen den Dritten nicht hinreichend vergleichbar sind.

3.52 Nicht immer sind Anpassungen gerechtfertigt. Zum Beispiel könnte eine Anpassung auf Grund von Unterschieden bei den Forderungskonten nicht besonders hilfreich sein, wenn auch erhebliche und unüberbrückbare Unterschiede bei den Rechnungslegungsgrundsätzen existieren würden. Ebenso werden manchmal komplizierte Anpassungen vorgenommen, um den falschen Eindruck zu vermitteln, dass das Ergebnis der Suche nach Vergleichswerten „wissenschaftlich“, verlässlich und sachlich richtig ist.

A.6.3 Verlässlichkeit der Anpassung

3.53 Es ist nicht angemessen, einige Vergleichbarkeitsanpassungen, wie z.B. hinsichtlich unterschiedlicher Betriebskapitalniveaus, als „routinemäßig“ und unzweifelhaft zu betrachten, und andere, z.B. hinsichtlich von Länderrisiken, als subjektiver zu betrachten und deshalb strengerer Auflagen bezüglich Prüfung und Verlässlichkeit zu unterwerfen. Die einzigen Anpassungen, die vorgenommen werden sollten, sind diejenigen, von denen eine Verbesserung der Vergleichbarkeit erwartet wird.

A.6.4 Dokumentieren und Prüfen von Vergleichbarkeitsanpassungen

3.54 Die Sicherung des erforderlichen Transparenzstandards für Vergleichbarkeitsanpassungen kann von verschiedenen Faktoren abhängen: der Verfügbarkeit einer Erläuterung für vorgenommene Anpassungen, den Gründen, aus denen Anpassungen als angemessen betrachtet werden, der Berechnungsmethode, dem Grad, in dem sie die Ergebnisse für jeden Vergleichswert veränderten und dem Nachweis, inwiefern die Anpassung die Vergleichbarkeit verbessert. Fragen zur Dokumentation der Vergleichbarkeitsanpassungen werden in Kapitel V erörtert.

A.7 Bandbreite von Fremdvergleichswerten („arm's length range“)

A.7.1 Allgemeines

3.55 In einigen Fällen wird es möglich sein, den Fremdvergleichsgrundsatz so anzuwenden, dass man einen bestimmten Betrag (z.B. Preis

oder Marge) erhält, der der zuverlässigste Betrag ist, um zu begründen, ob die Bedingungen eines Geschäftsvorfalles dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Da jedoch die Verrechnungspreisgestaltung keine exakte Wissenschaft ist, wird es auch viele Situationen geben, bei denen die Anwendung der am besten geeigneten Methode bzw. Methoden eine Bandbreite von Werten ergibt, von denen alle relativ gleich zuverlässig sind. In diesen Fällen können die Unterschiede zwischen den Werten innerhalb der Bandbreite durch den Umstand verursacht sein, dass im Allgemeinen durch die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nur eine Annäherung an jene Bedingungen erzielt wird, die zwischen unabhängigen Unternehmen vereinbart worden wären. Ebenso ist es möglich, dass die verschiedenen Werte innerhalb der Bandbreite auch darauf zurückzuführen sind, dass unabhängige Unternehmen, die vergleichbare Geschäftsvorfälle unter vergleichbaren Verhältnissen tätigen, für einen solchen Geschäftsvorfall nicht genau denselben Preis festsetzen.

3.56 In einigen Fällen werden nicht alle untersuchten vergleichbaren Geschäftsvorfälle einen verhältnismäßig gleichen Grad an Vergleichbarkeit aufweisen. Sofern feststellbar ist, dass manche Fremdvergleichsgeschäftsvorfälle einen geringeren Grad an Vergleichbarkeit aufweisen als andere, sollten diese ausgeschlossen werden.

3.57 Es kann auch der Fall sein, dass obwohl sämtliche Anstrengungen unternommen wurden, um Punkte auszuschließen, die einen geringeren Grad an Vergleichbarkeit aufweisen, eine Bandbreite von Werten erreicht wird, für die angenommen wird, dass – angesichts des für die Auswahl der Vergleichswerte angewandten Verfahrens und der Einschränkungen bei den verfügbaren Informationen zu den Vergleichswerten – Vergleichbarkeitsmängel verbleiben, die nicht identifiziert und/oder quantifiziert werden können und deshalb nicht angepasst sind. In solchen Fällen, wenn die Bandbreite eine beträchtliche Zahl solcher Beobachtungen enthält, können statistische Instrumente, die die zentrale Tendenz zur Einschränkung der Bandbreite berücksichtigen (z.B. die Interquartilsbandbreite oder andere Perzentile) dabei helfen, die Verlässlichkeit der Analyse zu verbessern.

3.58 Eine Bandbreite von Werten kann sich auch dann ergeben, wenn für die Beurteilung eines konzerninternen Geschäftsvorfalles mehr als eine Methode herangezogen wird. So können beispielsweise zwei Methoden, die einen ähnlichen Grad an Vergleichbarkeit liefern, für die Beurteilung der Fremdvergleichskonformität eines konzerninternen Geschäftsvorfalles herangezogen werden. Jede Methode kann zu einem Ergebnis oder zu einer Bandbreite von Ergebnissen führen, die auf Grund der Methodenunterschiede und der Unterschiede bei den für eine bestimmte Methode maßgeblichen Daten voneinander abweichen. Dennoch lässt sich jede einzelne Bandbreite wahrscheinlich für die Bestimmung einer akzeptablen fremdvergleichs-

konformen Bandbreite verwenden. Die Werte aus den einzelnen Bandbreiten lassen sich für die genauere Festlegung der Bandbreite für den Fremdpreis nutzen, etwa in Fällen, in denen sich die einzelnen Bandbreiten überschneiden, oder, wenn dies nicht der Fall ist, um die Genauigkeit der verwendeten Methoden zu prüfen. Für die Verwendung solcher aus dem Einsatz mehrerer Methoden resultierender Bandbreiten lassen sich keine allgemeinen Regeln aufstellen, da die aus der Anwendung der Methoden zu ziehenden Schlüsse von der relativen Zuverlässigkeit der Methoden zur Festlegung der Bandbreiten und von der Qualität der für die Anwendung der verschiedenen Methoden herangezogenen Informationen abhängen.

3.59 Erhält man durch die Anwendung der am besten geeigneten Methode (oder, sofern relevant, mehrerer Methoden, vgl. Ziffer 2.11) eine Bandbreite von Werten, kann eine erhebliche Abweichung zwischen den Punkten innerhalb dieser Bandbreite darauf hinweisen, dass die bei der Bestimmung dieser Punkte verwendeten Daten nicht so zuverlässig sind wie jene Daten, die für die anderen Punkte innerhalb dieser Bandbreite herangezogen worden sind, oder dass sich die Abweichung aus Vergleichsdaten erklärt, die eine Anpassung erfordern. In solchen Fällen kann eine weitere Analyse dieser Punkte nötig sein, um zu beurteilen, inwieweit sie überhaupt für die Aufnahme in eine Bandbreite von Fremdvergleichswerten geeignet sind.

A.7.2 Auswahl des am besten geeigneten Punkts innerhalb der Bandbreite

3.60 Wenn sich die maßgeblichen Bedingungen der konzerninternen Geschäftsvorfälle (z.B. Preis oder Marge) innerhalb der Bandbreite von Fremdvergleichswerten bewegen, sollte keine Anpassung vorgenommen werden.

3.61 Wenn die maßgeblichen Bedingungen der konzerninternen Geschäftsvorfälle (z.B. Preis oder Marge) aus der von der Steuerverwaltung ermittelten Bandbreite von Fremdvergleichswerten herausfallen, sollte dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit offenstehen, seine Argumente dafür vorzubringen, dass seine konzerninternen Geschäftsbedingungen dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen und dass das Ergebnis in die Bandbreite von Fremdvergleichswerten fällt (d. h. die Bandbreite von Fremdvergleichswerten unterscheidet sich von derjenigen der Steuerverwaltung). Falls der Steuerpflichtige dies nicht nachweisen kann, muss die Steuerverwaltung den Punkt innerhalb der Bandbreite von Fremdvergleichswerten bestimmen, auf den die Bedingungen des konzerninternen Geschäftsvorfalles angepasst werden.

3.62 Bei der Festlegung dieses Punkts könnte in dem Fall, in dem die Bandbreite eine relativ gleichwertige und hohe Verlässlichkeit der Ergebnisse aufweist, argumentiert werden, dass jeder Punkt innerhalb der Bandbreite

dem Fremdvergleichsgrundsatz genügt. Dort wo, wie unter Ziffer 3.57 besprochen, Vergleichbarkeitsmängel verbleiben, kann es zweckmäßig sein, statistische Instrumente mit zentraler Tendenz zu verwenden, um diesen Punkt zu bestimmen (z.B. den Median, die Mittelwerte oder die gewichteten Durchschnitte usw., je nach den genauen Merkmalen der Datenreihe), um das Fehlerrisiko durch unbekannte oder nichtquantifizierbare verbleibende Vergleichbarkeitsmängel zu minimieren.

A.7.3 Extreme Ergebnisse: Vergleichbarkeitsüberlegungen

3.63 Extreme Ergebnisse könnten in Verlusten oder ungewöhnlich hohen Erträgen bestehen. Extreme Ergebnisse können sich auf die finanziellen Indikatoren auswirken, die bei der ausgewählten Methode betrachtet werden (z.B. die Bruttomarge bei der Anwendung eines Wiederverkaufspreises oder ein Nettogewinnindikator bei Anwendung einer geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode). Sie können auch andere Posten betreffen, z.B. außergewöhnliche Posten, die außerhalb der Betrachtung liegen, aber gleichwohl außergewöhnliche Umstände widerspiegeln könnten. Wenn einer oder mehrere der potenziellen Vergleichswerte extreme Ergebnisse aufweisen, wären weitere Prüfungen notwendig, um die Gründe für diese extremen Ergebnisse zu verstehen. Der Grund könnte in einem Vergleichbarkeitsmangel oder in außerordentlichen Umständen bei einem ansonsten vergleichbaren Dritten bestehen. Ein extremes Ergebnis kann ausgeschlossen werden, weil ein zuvor übersehener erheblicher Vergleichbarkeitsmangel ans Licht gekommen ist, jedoch nicht allein deshalb, weil die Ergebnisse des vorgeschlagenen „Vergleichswerts“ stark von den Ergebnissen abzuweichen scheinen, die bei anderen vorgeschlagenen „Vergleichswerten“ beobachtet wurden.

3.64 Ein unabhängiges Unternehmen würde keine Verlustgeschäfte fortführen, wenn es nicht vernünftige Erwartungen auf zukünftige Gewinne hat. Vgl. Ziffer 1.70-1.72. Insbesondere einfache Funktionen oder solche mit geringem Risiko dürften keine Verluste über einen längeren Zeitraum generieren. Dies bedeutet jedoch nicht, dass Verlustgeschäfte niemals vergleichbar sein können. Im Allgemeinen sollten alle maßgeblichen Informationen genutzt werden und es sollte keine absolute Regel zur Berücksichtigung oder zum Ausschluss von verlustbringenden Vergleichswerten geben. Tatsächlich sind es die Gegebenheiten und Umstände, die das fragliche Unternehmen betreffen, die über seinen Status als Vergleichswert entscheiden sollen, nicht sein finanzielles Ergebnis.

3.65 Im Allgemeinen sollte ein verlustbringender Fremdgeschäftsvorfall weitere Überprüfungen zur Folge haben, um festzustellen, ob er als Vergleichswert herangezogen werden kann oder nicht. Zu den Umständen, die zum Ausschluss von Verlustgeschäftsvorfällen/Verluste ausweisenden Unternehmen aus der Liste der Vergleichswerte führen sollten, gehören Fälle,

in denen die Verluste keine normalen Geschäftssituationen widerspiegeln und die Verluste der Dritten ein Risikoniveau ausdrücken, das mit dem vom Steuerpflichtigen in seinen konzerninternen Geschäftsvorfällen zu Grunde gelegten Niveau nicht vergleichbar ist. Verlustausweisende Vergleichswerte, die der Vergleichbarkeitsanalyse genügen, sollten jedoch nicht allein deshalb verworfen werden, weil sie Verluste ausweisen.

3.66 Eine vergleichbare Untersuchung sollte für potenzielle Vergleichswerte durchgeführt werden, die im Verhältnis zu anderen potenziellen Vergleichswerten ungewöhnlich hohe Gewinne ausweisen.

B. Zeitfragen bei der Vergleichbarkeit

3.67 Zeitfragen bei der Vergleichbarkeit stellen sich hinsichtlich des Ursprungs-, Erhebungs- und Erstellungszeitpunkts der Informationen zu Vergleichbarkeitsfaktoren und vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen, die in einer Vergleichbarkeitsanalyse verwendet werden. Vgl. Ziffer 5.3, 5.4, 5.5, 5.9 und 5.14 von Kapitel V für Hinweise auf Zeitfragen im Kontext der Anforderungen an die Dokumentation bei Verrechnungspreisen.

B.1 Ursprungszeitpunkt

3.68 Im Prinzip wird erwartet, dass Informationen hinsichtlich der Bedingungen der vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfälle, die im gleichen Zeitraum begonnen oder durchgeführt wurden, wie der konzerninterne Geschäftsvorfall („zeitgleicher Fremdgeschäftsvorfall“), die verlässlichsten Informationen für eine Vergleichbarkeitsanalyse darstellen, weil sie zeigen, wie unabhängige Unternehmen sich in dem wirtschaftlichen Umfeld verhalten haben, das mit dem wirtschaftlichen Umfeld des konzerninternen Geschäftsvorfalles des Steuerpflichtigen identisch ist. Abhängig vom Zeitpunkt der Datenerhebung können Informationen zu zeitgleichen Fremdgeschäftsvorfällen in der Praxis möglicherweise nur eingeschränkt verfügbar sein.

B.2 Zeitpunkt der Datenerhebung

3.69 In manchen Fällen erstellen Steuerpflichtige eine Verrechnungspreisdokumentation, um zu zeigen, dass sie angemessene Anstrengungen unternommen haben, um zum Zeitpunkt der Durchführung ihrer konzerninternen Geschäftsvorfälle den Fremdvergleichsgrundsatz zu befolgen, d. h. auf einer Ex-ante-Basis (im Folgenden als „Arm’s length price-setting“-Ansatz bezeichnet), anhand von Informationen, die ihnen zu diesem Zeitpunkt vernünftigerweise zugänglich waren. Zu solchen Informationen gehören nicht nur Daten über vergleichbare Geschäftsvorfälle aus früheren Jahren, sondern auch wirtschaftliche Veränderungen und Marktveränderungen, die sich möglicherweise zwischen den früheren Jahren und dem Jahr

des konzerninternen Geschäftsvorfalles geeignet haben. In der Tat würden unabhängige Geschäftspartner unter vergleichbaren Umständen ihren Preis nicht allein auf der Basis von historischen Werten festlegen.

3.70 In anderen Fällen könnten die Steuerpflichtigen das tatsächliche Ergebnis ihrer konzerninternen Geschäftsvorfälle prüfen, um zu zeigen, dass die Bedingungen dieser Geschäftsvorfälle dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprachen, also auf einer Ex-post-Basis (im Folgenden „Arm’s length outcome-testing“-Ansatz genannt). Eine solche Prüfung wird in der Regel im Zuge der Erstellung der Steuererklärung zum Jahresende durchgeführt.

3.71 Sowohl der „Arm’s length price-setting“-Ansatz als auch der „Arm’s length outcome-testing“-Ansatz sowie Kombinationen aus beiden Ansätzen finden sich in den OECD-Mitgliedstaaten. Die Frage der Doppelbesteuerung kann sich stellen, wenn ein konzerninterner Geschäftsvorfall zwischen zwei verbundenen Unternehmen stattfindet, bei denen unterschiedliche Ansätze angewandt wurden und diese zu unterschiedlichen Ergebnissen führen, z.B. wegen einer Diskrepanz zwischen den im „Arm’s length price-setting“-Ansatz berücksichtigten Markterwartungen und den tatsächlichen Ergebnissen, die im „Arm’s length outcome-testing“-Ansatz beobachtet wurden. Vgl. Ziffer 4.38 und 4.39. Die zuständigen Behörden werden dazu aufgefordert, ihr Möglichstes zu tun, um alle Doppelbesteuerungsfragen zu lösen, die sich aus den unterschiedlichen Ansätzen der Länder zu Jahresendanpassungen ergeben könnten und die ihnen auf Grund eines Verständigungsverfahrens vorgelegt werden (Artikel 25 des OECD-Musterabkommens).

B.3 Hohe Unsicherheit der Bewertung zu Beginn und unvorhersehbare Ereignisse

3.72 Es stellt sich die Frage, ob und wenn ja wie in der Verrechnungspreisanalyse zukünftige Ereignisse zu berücksichtigen sind, die zum Zeitpunkt der Untersuchung eines konzerninternen Geschäftsvorfalles nicht vorhersehbar waren, insbesondere wenn die Bewertung zu diesem Zeitpunkt höchst unsicher war. Bei Lösung dieser Frage sollten sich sowohl die Steuerpflichtigen als auch die Steuerverwaltungen daran orientieren, wie unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen gehandelt hätten, um die Bewertungsunsicherheiten bei der Preisgestaltung des Geschäftsvorfalles zu berücksichtigen.

3.73 Die Schlussfolgerungen in Ziffer 6.28-6.32 und im Anhang zu Kapitel VI, „Examples to illustrate the Transfer Pricing Guidelines on intangible property and highly uncertain valuation“ für Geschäftsvorfälle mit immateriellen Vermögenswerten, bei denen Bewertungsunsicherheiten bestehen, lässt sich analog auf andere Arten von Geschäftsvorfällen mit Bewertungsunsicherheiten übertragen. Die Hauptfrage besteht dabei darin,

ob die Bewertung von vornherein eine derart hohe Unsicherheit aufwies, dass die Vertragsparteien, hätte es sich um Fremdgeschäftsvorfälle gehandelt, einen Preisanpassungsmechanismus verlangt hätten, oder ob die Wertveränderung eine derart grundlegende Entwicklung darstellte, dass sie zu einer Neuverhandlung des Geschäftsvorfalles geführt hätte. Wo dies der Fall ist, hätte die Steuerverwaltung Grund dazu, den Fremdvergleichspreis für den Geschäftsvorfall auf der Grundlage einer Preisanpassungsklausel bzw. einer Neuverhandlung zu bestimmen, die in einem vergleichbaren Geschäftsvorfall zwischen unabhängigen Unternehmen vorgesehen worden wäre. In anderen Situationen, in denen kein Grund zur Annahme besteht, dass die Bewertung von vornherein eine derart hohe Unsicherheit aufwies, dass die Vertragsparteien eine Preisanpassungsklausel verlangt oder die Vertragsbedingungen neu verhandelt hätten, besteht für die Steuerverwaltung auch keine Veranlassung, eine solche Anpassung vorzunehmen, da dies eine unangemessene rückwirkende Beurteilung auf Grund nachträglicher Erkenntnisse darstellen würde. Das bloße Vorhandensein von Unsicherheiten sollte keine nachträgliche Anpassung erforderlich machen, ohne zu berücksichtigen, was unabhängige Unternehmen getan oder miteinander vereinbart hätten.

B.4 Daten aus Jahren, die dem Jahr des Geschäftsvorfalles folgen

3.74 Daten, die aus Jahren stammen, die dem Jahr des Geschäftsvorfalles folgen, können für die Analyse der Verrechnungspreise ebenfalls von Bedeutung sein, jedoch muss darauf geachtet werden, den Sachverhalt nicht rückwirkend auf Grund nachträglich gewonnener Erkenntnisse zu beurteilen. Daten aus Folgejahren können zum Beispiel beim Vergleich der Lebenszyklen von Produkten aus konzerninternen Geschäftsvorfällen und solchen zwischen fremden Dritten von Nutzen sein, wenn es darum geht festzustellen, ob der Geschäftsvorfall zwischen Fremden einen geeigneten Vergleichsmaßstab bildet, der bei der Anwendung einer bestimmten Methode herangezogen werden kann. Das spätere Verhalten der Vertragsparteien ist bei der Ermittlung der tatsächlichen Verhältnisse und Bedingungen, die zwischen den Vertragsparteien bestehen, ebenfalls von Bedeutung.

B.5 Daten aus mehreren Jahren

3.75 In der Praxis ist die Untersuchung von Daten aus mehreren Jahren bei einer Vergleichbarkeitsanalyse oft hilfreich, jedoch kein systematisches Erfordernis. Daten aus mehreren Jahren sollten herangezogen werden, wenn sie den Wert der Verrechnungspreisanalyse steigern. Es ist nicht zweckmäßig, verbindliche Leitlinien hinsichtlich der Anzahl der abzudeckenden Jahre in mehrjährigen Analysen zu bestimmen.

3.76 Um die dem konzerninternen Geschäftsvorfall zu Grunde liegenden Gegebenheiten und Umstände vollständig zu verstehen, kann es im Allgemeinen nötig sein, Daten sowohl des geprüften Jahres als auch der Vorjahre zu untersuchen. Die Analyse dieser Informationen könnte Tatsachen zum Vorschein bringen, die die Ermittlung des Verrechnungspreises beeinflussen haben (oder hätten beeinflussen sollen). Die Verwendung von Daten aus Vorjahren zeigt etwa, ob vom Steuerpflichtigen erklärte Verluste aus einem Geschäftsvorfall Teil einer Verlustserie aus ähnlichen Geschäftsvorfällen in der Vergangenheit bilden, ob sie das Ergebnis besonderer wirtschaftlicher Bedingungen eines Vorjahrs sind, die einen Kostenanstieg im Folgejahr bewirkten, oder ob sie darauf zurückzuführen sind, dass ein Produkt das Ende seines Lebenszyklus erreicht hat. Eine derartige Analyse kann sich besonders dann als wichtig erweisen, wenn eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethode angewendet wird. Vgl. Ziffer 1.72 zur Nützlichkeit mehrjähriger Daten bei der Untersuchung von Verlustsituationen. Datensätze mehrerer Jahre können auch zum besseren Verständnis langfristiger Vereinbarungen beitragen.

3.77 Daten mehrerer Jahre sind auch insoweit nützlich, als sie über die maßgeblichen Geschäftsbetriebe und Produktlebenszyklen von Vergleichsfällen Auskunft geben können. Die unterschiedlichen Geschäftsbetriebe und Produktlebenszyklen können auf die Verrechnungspreisbedingungen eine erhebliche Auswirkung haben, die es bei der Feststellung der Vergleichbarkeit zu bewerten gilt. Die Daten aus den Vorjahren können aufzeigen, ob das unabhängige Unternehmen, das einen Vergleichsgeschäftsvorfall tätigt, durch vergleichbare wirtschaftliche Bedingungen auf ähnliche Weise betroffen war oder ob unterschiedliche Bedingungen in einem Vorjahr seinen Preis oder Gewinn so erheblich beeinflusst haben, dass es nicht zum Vergleich herangezogen werden sollte.

3.78 Die Daten mehrerer Jahre können außerdem das Auswahlverfahren der Vergleichswerte Dritter verbessern, z.B. durch Identifizierung der Ergebnisse, die auf eine erhebliche Abweichung von den grundlegenden Vergleichbarkeitsmerkmalen des untersuchten konzerninternen Geschäftsvorfalles hindeuten, was in manchen Fällen zur Ablehnung des Vergleichswerts oder zur Erkennung von Unregelmäßigkeiten bei den Informationen über Dritte führt.

3.79 Die Verwendung von Daten aus mehreren Jahren beinhaltet nicht unbedingt die Nutzung mehrjähriger Durchschnittswerte. Mehrjährige Daten und Durchschnittswerte können jedoch unter gewissen Umständen dazu verwendet werden, die Zuverlässigkeit der Bandbreite zu verbessern. Vgl. Ziffer 3.57-3.62 wegen einer Erörterung der statistischen Instrumente.

C. Fragen der Befolgung und Mitwirkung (*Compliance*)

3.80 Eine Frage, die sich stellt, wenn das Erfordernis für Vergleichbarkeitsanalysen relativiert wird, ist das Ausmaß der Belastungen und Kosten, die ein Steuerpflichtiger tragen sollte, um mögliche Vergleichsgeschäftsvorfälle zu identifizieren und darüber detaillierte Informationen zu beschaffen. Es wird anerkannt, dass die Kosten der Informationsbeschaffung ein Problem darstellen können, insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen, jedoch auch für solche multinationale Unternehmen, die eine sehr große Anzahl konzerninterner Geschäftsvorfälle in vielen Ländern abwickeln. Die Ziffern 4.28, 5.6, 5.7 und 5.28 enthalten eine ausdrückliche Anerkennung der Notwendigkeit zur Dokumentierung der Vergleichbarkeit in einer vernünftigen Weise.

3.81 Im Rahmen einer Vergleichbarkeitsanalyse ist es nicht notwendig, eine erschöpfende Suche nach sämtlichen möglicherweise relevanten Informationsquellen durchzuführen. Steuerpflichtige und Steuerverwaltungen sollten ihr Urteilsvermögen einsetzen, um zu entscheiden, ob bestimmte Vergleichswerte verlässlich sind.

3.82 Es ist eine empfehlenswerte Praxis für Steuerpflichtige, ein Verfahren einzurichten, um ihre Verrechnungspreise festzusetzen, zu beobachten und zu überprüfen, und dies unter Berücksichtigung der Größenordnung der Geschäftsvorfälle, ihrer Komplexität, der Höhe des Risikos und unter dem Gesichtspunkt, ob sie in einem stabilen oder sich verändernden Umfeld stattfinden, zu tun. Ein derart praxisorientierter Ansatz würde einer pragmatischen Risikoabschätzungsstrategie oder einem umsichtigen Unternehmensführungsprinzip entsprechen. In der Praxis bedeutet dies, dass es für einen Steuerpflichtigen vernünftig sein kann, vergleichsweise weniger Mühe auf die Informationssuche über Vergleichswerte zu verwenden, wenn diese weniger bedeutsame oder weniger erhebliche konzerninterne Geschäftsvorfälle betreffen. Im Fall einfacher Geschäftsvorfälle, die in einem stabilen Umfeld durchgeführt werden und deren Merkmale identisch oder ähnlich bleiben, ist eine detaillierte Vergleichbarkeitsanalyse (einschließlich einer Funktionsanalyse) nicht unbedingt jedes Jahr notwendig.

3.83 Kleine und mittlere Unternehmen treten zunehmend in den Bereich der Verrechnungspreise ein, und die Zahl der grenzüberschreitenden Geschäftsvorfälle nimmt stetig zu. Wenngleich der Fremdvergleichsgrundsatz auch auf kleine bis mittlere Unternehmen und deren Geschäftsvorfälle anwendbar ist, können pragmatische Lösungen angebracht sein, um in jedem Verrechnungspreisfall eine vernünftige Antwort zu finden.

Kapitel IV

Ansätze der Verwaltungen zur Vermeidung und Beilegung von Verrechnungspreiskonflikten

A. Einleitung

4.1 Dieses Kapitel untersucht verschiedene Verwaltungsverfahren zur Verminderung von Verrechnungspreiskonflikten und zu deren Beilegung, wenn es zwischen den Steuerpflichtigen und ihren Steuerverwaltungen oder zwischen den verschiedenen Steuerverwaltungen zu Streitfällen kommt. Derartige Streitfälle können selbst dann eintreten, wenn die in diesen Leitlinien dargelegten Prinzipien für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes gewissenhaft befolgt werden. Es ist möglich, dass die Steuerpflichtigen und die Steuerverwaltungen die fremdvergleichskonformen Bedingungen der zu prüfenden konzerninternen Geschäftsvorfälle wegen der Komplexität gewisser Verrechnungspreisfragen und wegen der Schwierigkeiten bei der Interpretation und Einschätzung der Umstände der einzelnen Fälle unterschiedlich beurteilen.

4.2 Wenn zwei oder mehrere Steuerverwaltungen bei der Festlegung fremdvergleichskonformer Bedingungen unterschiedliche Standpunkte einnehmen, kann dies zu einer Doppelbesteuerung führen. Eine Doppelbesteuerung entsteht, wenn zwei oder mehrere Steuerverwaltungen dieselben Einkünfte in die Bemessungsgrundlage einbeziehen, wobei die Einkünfte entweder bei verschiedenen Steuerpflichtigen (wirtschaftliche Doppelbesteuerung bei verbundenen Unternehmen) oder bei einem einzigen Rechtsträger anfallen (juristische Doppelbesteuerung bei Betriebstätten). Eine Doppelbesteuerung ist unerwünscht und sollte weitgehendst vermieden werden, da sie ein Hindernis für die Entwicklung des internationalen Handels und der Investitionsflüsse darstellt. Die zweifache Einbeziehung von Einkünften in die Bemessungsgrundlage mehrerer Staaten bedeutet allerdings nicht immer, dass diese Einkünfte auch tatsächlich doppelt besteuert werden.

4.3 Dieses Kapitel erörtert mehrere Verwaltungsverfahren zur Beilegung von Streitfällen auf Grund von Verrechnungspreisanpassungen und zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Abschnitt B erörtert die Verwaltungspraxis der Steuerverwaltungen in Verrechnungspreisangelegenheiten, insbesondere in Bezug auf Betriebsprüfungen, Beweislast und Strafen. Abschnitt C erörtert die Gegenberichtigungen (Artikel 9 Absatz 2 des OECD-Musterabkommens) und das Verständigungsverfahren (Artikel 25). Abschnitt D beschreibt die Durchführung von Simultanbetriebsprüfungen durch zwei (oder mehrere) Steuerverwaltungen, um die Erkennung, Bearbeitung und Lösung von Verrechnungspreisfällen (und anderen internationalen Steuerfragen) zu beschleunigen. Die Abschnitte E und F zeigen einige Möglichkeiten zur Verminderung von Streitfällen zwischen den Steuerpflichtigen und ihren Steuerverwaltungen auf dem Gebiet der Verrechnungspreise auf. Abschnitt E erörtert die Möglichkeit, für gewisse Steuerpflichtige Safe-Harbour-Regelungen zu treffen, und Abschnitt F behandelt Vorausvereinbarungen über Verrechnungspreisfragen („advance pricing arrangement“ – APA), die dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit geben, eine Verrechnungsmethodologie oder besondere Bedingungen für konkrete konzerninterne Geschäftsvorfälle im Voraus festzulegen. Abschnitt G befasst sich kurz mit der Anwendung von Schiedsverfahren zur Beilegung von zwischenstaatlichen Verrechnungspreiskonflikten.

B. Die Verwaltungspraxis im Bereich der Verrechnungspreise

4.4 Die Verwaltungspraxis im Steuerrecht entwickelt sich in jedem Mitgliedstaat nach der eigenen innerstaatlichen Gesetzgebung und den Verwaltungsverfahren. Die innerstaatliche Verwaltungspraxis im Steuerrecht verfolgt meist drei Hauptziele: *a)* die Möglichkeiten der Nichteinhaltung steuerlicher Vorschriften zu verringern (durch Quellensteuern und Mitteilungspflichten), *b)* die Einhaltung steuerlicher Vorschriften in positivem Sinne zu unterstützen (z.B. durch Ausbildungsmaßnahmen und veröffentlichte Anleitungen), und *c)* die Nichteinhaltung steuerlicher Vorschriften zu sanktionieren. Auf Grund der innerstaatlichen Souveränität und der Besonderheiten stark unterschiedlicher Steuersysteme bleibt die Zuständigkeit für die steuerliche Verwaltungspraxis weiterhin bei den einzelnen Staaten. Die angemessene Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes erfordert dennoch klare Verfahrensregeln, um einen ausreichenden Schutz für den Steuerpflichtigen zu gewährleisten und um sicherzustellen, dass das Steueraufkommen nicht in Staaten verlagert wird, die übermäßig strenge Verfahrensregeln haben. Handelt es sich allerdings bei dem in einem Staat einer Prüfung unterzogenen Steuerpflichtigen um ein Mitglied eines multinationalen Konzerns, so kann sich die innerstaatliche Verwaltungspraxis des prüfenden Staats auch in anderen Staaten auswirken. Dies wird insbesondere bei grenzüberschreitenden Verrechnungspreisfragen zutreffen, da sich die Verrechnungspreise auf die Steuern

jener Staaten auswirken, in denen sich die am konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligten verbundenen Unternehmen befinden. Wird dieselbe Verrechnungspreisgestaltung in den anderen Staaten nicht akzeptiert, so kann dies für den multinationalen Konzern zu der in Ziffer 4.2 erörterten Doppelbesteuerung führen. Die Steuerverwaltungen sollten deshalb bei der Anwendung ihrer innerstaatlichen steuerlichen Verwaltungspraxis den Fremdvergleichsgrundsatz beachten und sich der Auswirkungen ihrer Verrechnungspreisvorschriften für andere Staaten bewusst sein; auch sollten sie versuchen, die gerechte Aufteilung der Steuern zwischen den Staaten zu erleichtern und die Doppelbesteuerung für die Steuerpflichtigen zu verhindern.

4.5 Dieser Abschnitt behandelt drei Aspekte der Verrechnungspreispraxis, die besonders berücksichtigt werden sollten, um den Staaten zu helfen, ihre Verrechnungspreisvorschriften in einer gegenüber dem Steuerpflichtigen und gegenüber anderen Staaten angemessenen Art und Weise zu vollziehen. Während es in anderen Steuerrechtsbereichen durchaus eine in den OECD-Mitgliedstaaten übliche Verwaltungspraxis gibt – beispielsweise hinsichtlich der Nutzung des Rechtsmittelwegs oder der Sanktionen im Beweisverfahren, wenn von der Steuerverwaltung verlangte Auskünfte nicht erteilt werden, werden andere Staaten durch die folgenden drei Aspekte in der Führung von Verständigungsverfahren und bei der Durchsetzung der eigenen Verrechnungspreisvorschriften beeinflusst. Die drei Aspekte sind: die Prüfungspraxis, die Beweislast und die Strafen. Die Bewertung dieser drei Aspekte wird von der Ausgestaltung der betroffenen Steuersysteme abhängen und daher zwangsläufig unterschiedlich sein; es ist daher nicht möglich, ein einheitliches und in allen Fällen gültiges System von Grundsätzen und Themen zu erstellen. Stattdessen wird in diesem Abschnitt versucht, allgemeine Hinweise auf einzelne Problembereiche zu geben sowie angemessene Ansätze für einen Interessenausgleich zwischen den in einen Verrechnungspreisfall involvierten Steuerpflichtigen und Steuerverwaltungen anzubieten.

B.1 Die Prüfungspraxis

4.6 Die Prüfungspraxis ist in den OECD-Ländern sehr unterschiedlich. Unterschiedliche Verfahren können etwa durch folgende Faktoren hervorgerufen werden: System und Aufbau der Steuerverwaltung, Fläche und Einwohnerzahl des Staats, Umfang des nationalen und internationalen Handels sowie kulturelle und historische Einflüsse.

4.7 Was die Prüfungspraxis anlangt, können Verrechnungspreisfälle sowohl an die Steuerverwaltungen als auch an die Steuerpflichtigen besondere Anforderungen stellen. Verrechnungspreisfälle erfordern eine große Menge von Daten und können die Beurteilung hinsichtlich der Vergleichbarkeit, der Märkte sowie der Informationen aus der Finanzwirtschaft oder

anderen Wirtschaftszweigen erschweren. Eine Reihe von Steuerverwaltungen verfügt deshalb über Prüfer, die sich auf Verrechnungspreise spezialisieren, und solche Prüfungen können eine längere Zeit in Anspruch nehmen als andere Prüfungen und nach gesonderten Verfahren ablaufen.

4.8 Da die Verrechnungspreisgestaltung keine exakte Wissenschaft ist, wird es nicht immer möglich sein, den einzig zutreffenden Fremdvergleichspreis zu ermitteln. Vielmehr kann es, wie bereits in Kapitel III ausgeführt, erforderlich sein, den genauen Preis innerhalb einer Bandbreite von geeigneten Werten zu ermitteln. Ebenso wird die Auswahl der Methoden zur Festsetzung von Verrechnungspreisen selten eindeutig klar sein. Die Steuerpflichtigen können vor besonderen Schwierigkeiten stehen, wenn die Steuerverwaltung die Anwendung einer Methode vorschlägt, etwa eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethode, die nicht der vom Steuerpflichtigen verwendeten Methode entspricht.

4.9 Bei einem schwierigen Verrechnungspreisfall kann selbst dem Steuerpflichtigen mit den besten Absichten auf Grund des zu beurteilenden komplexen Sachverhalts im guten Glauben ein Fehler unterlaufen. Darüber hinaus kann selbst der Betriebsprüfer mit den besten Absichten eine falsche Schlussfolgerung aus einem Sachverhalt ziehen. Die Steuerverwaltungen sind aufgerufen, dies bei der Durchführung ihrer Verrechnungspreisprüfungen zu berücksichtigen. Hierdurch ergeben sich zwei Konsequenzen. Einerseits werden die Betriebsprüfer ermutigt in ihrer Betrachtungsweise flexibel zu sein und vom Steuerpflichtigen in seiner Verrechnungspreisgestaltung keine nach den Umständen des Sachverhalts unrealistische Präzision zu verlangen. Andererseits sollte der Betriebsprüfer die vom Steuerpflichtigen vorgenommene wirtschaftliche Beurteilung bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes berücksichtigen und solcherart die Verrechnungspreisprüfung auf wirtschaftliche Realitäten stützen. Die Betriebsprüfer sollten deshalb ihre Verrechnungspreisanalyse zunächst vom Blickwinkel jener Methode aus durchführen, die der Steuerpflichtige bei der Festsetzung seiner Preise gewählt hat. Die in Kapitel II im Teil I über die Auswahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode angeführten Hinweise können hier ebenfalls eine Hilfe darstellen.

4.10 Eine Steuerverwaltung sollte beim Einsatz ihrer Prüfungsressourcen auch das Preisfestsetzungsverfahren des Steuerpflichtigen beachten; so ist beispielsweise zu berücksichtigen, ob der multinationale Konzern auf Profit-Center-Basis tätig ist. Vgl. Ziffer 1.5.

B.2 Beweislast

4.11 Die Regeln über die Beweislast sind in den Mitgliedstaaten der OECD ebenso unterschiedlich wie die Prüfungspraxis. In den meisten Staaten

liegt die Beweislast auf der Seite der Steuerverwaltung, und zwar sowohl im verwaltungsinternen Verfahren mit dem Steuerpflichtigen (z.B. Veranlagungs- und Einspruchsverfahren) als auch im Gerichtsverfahren. In einigen Staaten kann es zur Umkehr der Beweislast kommen, was der Steuerverwaltung erlaubt, das steuerpflichtige Einkommen zu schätzen, wenn befunden wird, dass der Steuerpflichtige nicht gutgläubig gehandelt hat; etwa dann, wenn er seinen Mitwirkungspflichten oder den begründeten Aufforderungen zur Vorlage von Aufzeichnungen nicht nachkommt oder wenn er falsche oder irreführende Steuererklärungen abgibt. In anderen Ländern liegt die Beweislast beim Steuerpflichtigen. Diesbezüglich ist jedoch auf die Schlussfolgerungen der Ziffern 4.16 und 4.17 zu achten.

4.12 Es sollte nicht außer Acht gelassen werden, welche Auswirkungen Beweislastregeln auf das Verhalten von Steuerverwaltung und Steuerpflichtigem haben. Wo beispielsweise auf Grund des innerstaatlichen Rechts die Beweislast bei der Steuerverwaltung liegt, kann es sein, dass für den Steuerpflichtigen keine gesetzliche Pflicht besteht, die Fremdvergleichskonformität seiner Verrechnungspreise zu beweisen, sofern die Steuerverwaltung nicht einen Anscheinsbeweis für einen Verstoß gegen den Fremdvergleichsgrundsatz erbringt. Doch selbst in einem derartigen Fall ist die Steuerverwaltung berechtigt, vom Steuerpflichtigen die Vorlage seiner Buchhaltung zu verlangen, um die Prüfung vornehmen zu können. In einigen Staaten haben die Steuerpflichtigen eine vom Gesetz auferlegte Verpflichtung zur Zusammenarbeit mit der Steuerverwaltung. Falls ein Steuerpflichtiger seiner Mitwirkungspflicht nicht nachkommt, kann die Steuerverwaltung befugt sein, die Einkünfte des Steuerpflichtigen zu schätzen und den maßgeblichen Sachverhalt auf Grund von Erfahrungswerten anzunehmen. In diesen Fällen sollten die Steuerverwaltungen nicht versuchen, an die Mitwirkung so hohe Ansprüche zu stellen, dass es sich für gewöhnliche Steuerpflichtige als zu schwierig erweist, dieser Mitwirkungspflicht nachzukommen.

4.13 In Staaten, in denen die Beweislast beim Steuerpflichtigen liegt, sind die Steuerverwaltungen im Allgemeinen nicht frei, Veranlagungen gegenüber Steuerpflichtigen durchzuführen, die keine vernünftige rechtliche Grundlage haben. Es wäre der Steuerverwaltung eines OECD-Mitgliedstaats beispielsweise nicht möglich, eine Veranlagung vorzunehmen, bei der die steuerpflichtigen Einkünfte als fester Prozentsatz des Umsatzes berechnet werden, und dabei den Fremdvergleichsgrundsatz außer Acht zu lassen. Im Rechtsmittelverfahren ergibt sich in Staaten, in denen die Beweislast beim Steuerpflichtigen liegt, oft eine Beweislastverlagerung. Denn wenn der Steuerpflichtige dem Gericht stichhaltige Argumente vorbringt und Nachweise vorlegt, die darauf schließen lassen, dass seine Verrechnungspreisgestaltung dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, kann sich die Beweislast rechtlich oder faktisch auf die Steuerverwaltung verlagern, die dann den

Standpunkt des Steuerpflichtigen widerlegen und Argumente vorbringen sowie Nachweise vorlegen muss, warum die Verrechnungspreisgestaltung des Steuerpflichtigen nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprochen hat und warum die Veranlagung korrekt ist. Hat andererseits die Steuerverwaltung eine Veranlagung in rechtlich einwandfreier Weise getroffen und unternimmt ein Steuerpflichtiger kaum Anstrengungen, die Fremdvergleichskonformität seiner Verrechnungspreisgestaltung darzustellen, dann hat der Steuerpflichtige die ihm auferlegte Mitwirkungspflicht nicht erfüllt.

4.14 Bei Verrechnungspreisfragen stellen unterschiedliche Beweislastregelungen in den OECD-Mitgliedstaaten ernste Probleme dar, wenn die durch solche Regelungen vermittelten gesetzlichen Rechte als Richtschnur für ein korrektes Verhalten herangezogen werden. Es sei beispielsweise an den Fall gedacht, dass ein konzerninterner Geschäftsvorfall sowohl einen Staat, in dem die Beweislast auf Seiten des Steuerpflichtigen liegt, als auch einen zweiten Staat betrifft, in dem die Beweislast bei der Steuerverwaltung liegt. Wenn nun die Beweislast das Verhalten steuert, könnte die Steuerverwaltung des erstgenannten Staats eine vom Steuerpflichtigen hingenommene unbewiesene Behauptung bezüglich der Verrechnungspreisgestaltung aufstellen, und es würde nun die Steuerverwaltung des zweiten Staats die Last treffen, diese Preisgestaltung zu widerlegen. Somit könnte möglicherweise weder der Steuerpflichtige im zweitgenannten Staat noch die Steuerverwaltung des erstgenannten Staats Anstrengungen für die Ermittlung eines gerechtfertigten Fremdvergleichspreises unternehmen. Eine solche Verhaltensweise kann einen erheblichen Konflikt, aber auch eine Doppelbesteuerung verursachen.

4.15 Es wird derselbe Sachverhalt wie im Beispiel des vorstehenden Absatzes angenommen. Wird das Verhalten wieder durch die Beweislast gesteuert, kann es sein, dass ein Steuerpflichtiger im ersten Staat, der eine Tochtergesellschaft eines Steuerpflichtigen im zweiten Staat ist, nicht imstande oder bereit ist, den Nachweis über fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise zu erbringen. Die Steuerverwaltung im ersten Staat nimmt nach erfolgter Prüfung auf der Grundlage der ihr zur Verfügung stehenden Informationen eine gutgläubige Anpassung vor. Die Muttergesellschaft im zweiten Staat ist nicht verpflichtet, ihrer Steuerverwaltung Auskünfte zu erteilen und nachzuweisen, dass die Verrechnungspreisgestaltung dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, da die Beweislast bei der Steuerverwaltung liegt. Dies führt dazu, dass es für die beiden Steuerverwaltungen schwierig sein wird, im Verfahren zwischen den zuständigen Behörden eine Einigung zu erzielen.

4.16 In der Praxis sollten weder die Staaten noch die Steuerpflichtigen die Beweislast in der oben beschriebenen Weise missbrauchen. Auf Grund der Schwierigkeiten bei Verrechnungspreisanalysen wäre es sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Steuerverwaltungen zweckmäßig, bei der

Prüfung eines Verrechnungspreisfalls besondere Vorsicht walten zu lassen und Zurückhaltung zu üben, wenn es darum geht, sich auf die Beweislast zu stützen. Konkret sollte die Beweislast im Sinne einer guten Praxis von den Steuerverwaltungen beziehungsweise den Steuerpflichtigen nicht zur Rechtfertigung für grundlose und nicht nachvollziehbare Behauptungen hinsichtlich der Verrechnungspreisgestaltung missbraucht werden. Eine Steuerverwaltung sollte sich selbst dann bemühen zu zeigen, dass die von ihr vorgenommene Ermittlung der Verrechnungspreise dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, wenn die Beweislast beim Steuerpflichtigen liegt; in ähnlicher Weise sollten sich auch die Steuerpflichtigen bemühen zu zeigen, dass ihre Verrechnungspreise dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, ungeachtet bei wem die Beweislast liegt.

4.17 Der Kommentar zu Artikel 9 Absatz 2 des OECD-Musterabkommens stellt klar, dass der Staat, von dem eine Gegenberichtigung verlangt wird, diese nur dann vornehmen soll, wenn er „der Auffassung ist, dass der berichtigte Gewinnbetrag wirklich dem Gewinn entspricht, der bei Geschäftsbeziehungen unter den Bedingungen des freien Marktes erzielt worden wäre.“ Das heißt, dass bei Verständigungsverfahren der Staat, der die Primärberichtigung vorgeschlagen hat, gegenüber dem anderen Staat den Nachweis zu erbringen hat, dass die Berichtigung „sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach ... gerechtfertigt“ ist. Von beiden zuständigen Behörden wird erwartet, dass sie bei der Lösung von Verständigungsfällen die Zusammenarbeit suchen.

B.3 Strafen

4.18 Strafen zielen zumeist darauf ab, von gesetzwidrigem Verhalten abzuschrecken, wenn sich die angesprochene Mitwirkung des Steuerpflichtigen entweder auf verfahrensrechtliche Vorschriften bezieht, wie etwa die Erteilung notwendiger Informationen oder die Abgabe von Steuererklärungen, oder auf die materiellrechtliche Ermittlung der Steuerschuld. Strafen sollen im Allgemeinen die nicht vollständig entrichtete Steuer und andere Formen des gesetzwidrigen Verhaltens kostspieliger machen als gesetzeskonformes Verhalten. Der Ausschuss für Steuerfragen hat erkannt, dass das vorrangige Ziel steuerbehördlicher Strafen darin besteht, gesetzeskonformes Verhalten zu fördern (OECD-Bericht *Taxpayers' Rights and Obligations*, 1990). Wenn eine Verständigung zwischen zwei Staaten zur Aufhebung oder Herabsetzung einer Anpassung führt, dann ist es wichtig, dass es auch Möglichkeiten gibt, eine von den Steuerverwaltungen verhängte Strafe aufzuheben oder herabzusetzen.

4.19 Beim Vergleich der verschiedenen nationalen Praktiken und Maßnahmen in Bezug auf Strafen ist Sorgfalt geboten. Zunächst ist bei jedem Vergleich zu beachten, dass es in den verschiedenen Staaten möglicherweise

unterschiedliche Bezeichnungen für Strafen gibt, die denselben Zweck erfüllen. Zweitens sollten die gesamten auf gesetzeskonformes Verhalten abzielenden Maßnahmen des jeweiligen Mitgliedstaats der OECD berücksichtigt werden. Wie bereits angeführt, hängt die Einhaltung steuerlicher Vorschriften vom gesamten Steuersystem des jeweiligen Staats ab, und diese Bestimmungen richten sich wiederum nach den innerstaatlichen Bedürfnissen und Ausgewogenheiten, wie etwa der Wahl zwischen steuerlichen Maßnahmen zur Beseitigung oder Einschränkung der Möglichkeiten für gesetzwidriges Verhalten (z.B. die Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen gegenüber der Steuerverwaltung und die Beweislastumkehr in Fällen, in denen ein nicht-gutgläubiges Verhalten des Steuerpflichtigen festgestellt wird) und der abschreckenden Wirkung von Geldleistungen (z.B. im Fall einer Steuerverkürzung die Erhebung eines Zuschlags zum verkürzten Steuerbetrag). Die Art der Steuerstrafen kann auch vom Rechtssystem eines Staats beeinflusst werden. Die meisten Staaten wenden keine verschuldensunabhängigen Strafen an; in einigen Staaten würde beispielsweise die Verhängung einer verschuldensunabhängigen Strafe gegen die grundlegenden Prinzipien ihres Rechtssystems verstoßen.

4.20 Die einzelnen Steuerrechtsordnungen haben verschiedene Arten von nachteiligen Rechtsfolgen eingeführt. Solche Rechtsfolgen können entweder verwaltungsrechtliche oder strafrechtliche Nachteile beinhalten; letztere kommen grundsätzlich nur in Fällen schweren Betrugs zur Anwendung und stellen üblicherweise hohe Anforderungen an die Nachweise der Partei, welche die Strafe festsetzt (im verwaltungsrechtlichen Verfahren ist dies die Steuerverwaltung). In sämtlichen OECD-Mitgliedstaaten zählen strafrechtliche Folgen nicht zu den wichtigsten Methoden zur Förderung gesetzeskonformen Verhaltens. Verwaltungsrechtlich begründete Nachteile sind häufiger anzutreffen und üblicherweise als Geldbuße ausgestaltet (wenngleich es, wie bereits erörtert, neben Geldbußen noch andere nachteilige Rechtsfolgen eintreten können, wie die Umkehr der Beweislast, wenn etwa verfahrensrechtliche Vorschriften nicht eingehalten werden oder wenn der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht nicht nachkommt, und eine wirksame Rechtsfolge in Form einer ermessensgerechten Berichtigung erfolgt).

4.21 Einige verwaltungsrechtliche Nachteile zielen auf die Einhaltung verfahrensrechtlicher Vorschriften ab, wie etwa die zeitgerechte Abgabe von Steuererklärungen und die Erteilung von Auskünften. Solche Nachteile sind zumeist betragsmäßig klein und beruhen auf einem festen Betrag, der festgesetzt werden kann für jeden Tag, an dem beispielsweise der Erklärungspflicht nicht nachgekommen wird. Die wichtigeren verwaltungsrechtlichen Folgen beziehen sich aber auf Fälle von Steuerverkürzungen.

4.22 Wenn einige Staaten von einer „Strafe“ sprechen, kann dieselbe oder eine ähnliche Maßnahme von einem anderen Staat als „Zinsen“ bezeichnet

werden. Die „Strafvorschriften“ einiger Staaten können deshalb für Fälle einer Abgabenverkürzung durch verspätete Steuerzahlung nach dem Fälligkeitstag einen „Steuerzuschlag“ oder „Zinsen“ vorsehen. Diese Maßnahmen sollen zumeist sicherstellen, dass die Steuerverwaltung nachträglich wenigstens den tatsächlichen Tageswert des ausstehenden Geldbetrags (der ausstehenden Steuer) erhält.

4.23 Verwaltungsrechtliche Geldbußen wegen Steuerverkürzungen werden häufig durch einen oder mehrere der nachstehenden Umstände ausgelöst: bestimmte Grenzbeträge übersteigende Steuerverkürzungen, ein fahrlässiges Verhalten des Steuerpflichtigen oder vorsätzliche Abgabenhinterziehung (auch Betrug zählt hierzu, obwohl Betrug wesentlich ernstere strafrechtliche Sanktionen zur Folge haben kann). Viele OECD-Mitgliedstaaten verhängen verwaltungsrechtliche Geldbußen bei Fahrlässigkeit oder Vorsatz, wohingegen nur wenige Staaten Steuerverkürzungen bestrafen, ohne dass ein schuldhaftes Verhalten vorliegt (sogenannte „no-fault penalties“).

4.24 In abstrakter Form ist es schwer, ein Urteil darüber abzugeben, ob eine verwaltungsrechtliche Geldbuße exzessiv ist oder nicht. In den Mitgliedstaaten der OECD werden verwaltungsrechtliche Geldbußen für eine Steuerverkürzung häufig als Prozentsatz dieser Abgabenverkürzung berechnet, wobei sich dieser meist zwischen 10 vom Hundert und 200 vom Hundert bewegt. In den meisten OECD-Mitgliedstaaten steigt der Strafsatz in dem Maße, in dem die Voraussetzungen für die Verhängung der Strafe zunehmen. So können beispielsweise die höheren Strafsätze nur dann verhängt werden, wenn dem Steuerpflichtigen ein hohes Verschulden nachgewiesen werden kann, wie etwa eine vorsätzliche Steuerhinterziehung. Werden „verschuldens-unabhängige“ Strafen angewendet, geschieht dies üblicherweise mit geringeren Prozentsätzen als in Fällen, in denen die Bestrafung durch ein Verschulden des Steuerpflichtigen ausgelöst wird (vgl. Ziffer 4.28).

4.25 Es ist ein Anliegen der OECD-Mitgliedstaaten, die Einhaltung der Verrechnungspreisregelungen zu verbessern, und dabei kann ein sachgerechter Einsatz von Strafmitteln von Bedeutung sein. Allerdings ist auf Grund der besonderen Gegebenheiten in Verrechnungspreisfällen Sorgfalt geboten, um sicherzustellen, dass die Handhabung der in solchen Fällen verhängten Sanktionen gerecht und für den Steuerpflichtigen nicht übermäßig schwerwiegend ist.

4.26 Da grenzüberschreitende Verrechnungspreisfragen die Bemessungsgrundlagen zweier Staaten berühren, kann ein übermäßig strenges Strafsystem in einem Staat die Steuerpflichtigen dazu verleiten, die steuerpflichtigen Einkünfte in diesem Staat zu hoch auszuweisen, was im Gegensatz zu Artikel 9 steht. Trifft dies zu, dann verfehlt das Strafsystem sein vorrangiges Ziel der Förderung gesetzeskonformen Verhaltens und führt zu einer anderen Art

gesetzwidrigen Verhaltens – nämlich zur Nichteinhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes und zur unvollständigen Offenlegung von Einkünften im anderen Staat. Jeder Mitgliedstaat der OECD sollte daher sicherstellen, dass seine Verwaltungspraxis beim Vollzug der Verrechnungspreisvorschriften nicht auf eine Art und Weise gehandhabt wird, die den Zielen des OECD-Musterabkommens widerspricht, damit die zuvor erwähnten Verzerrungen vermieden werden.

4.27 Die OECD-Mitgliedstaaten sind im Allgemeinen der Auffassung, dass die Gerechtigkeit von Strafbestimmungen danach zu beurteilen ist, ob die verhängten Strafen in einem Verhältnis zum begangenen Delikt stehen. Dies bedeutet beispielsweise, dass die Strenge einer Strafe an den Voraussetzungen zu messen ist, unter denen sie verhängt werden soll, und dass die Voraussetzungen für die Verhängung umso strenger sein müssen, je härter die Strafen sind.

4.28 Da Strafen nur einen von vielen verwaltungs- und verfahrensrechtlichen Aspekten eines Steuersystems darstellen, ist es schwierig, über die Gerechtigkeit einer bestimmten Strafsanktion zu urteilen, ohne auch die anderen Aspekte des Steuersystems zu berücksichtigen. Dennoch stimmen die OECD-Mitgliedstaaten darin überein, dass ungeachtet solcher anderer Aspekte des Steuersystems eines bestimmten Staats folgende Schlussfolgerungen zu ziehen sind. Erstens: Würde eine erhebliche „schuldunabhängige“ Strafe nur deshalb vorgesehen, weil ein bestimmter Betrag zu niedrig ausgewiesen und dies auf einen im guten Glauben unterlaufenen Irrtum und nicht auf eine fahrlässige oder vorsätzliche Abgabenverkürzung zurückzuführen ist, käme dies einer ungerechtfertigten Härte gleich. Zweitens wäre es ungerecht, beträchtliche Strafen über Steuerpflichtige zu verhängen, die sich redlich in angemessener Weise bemüht haben, ihre Geschäftsbeziehungen zu verbundenen Unternehmen entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz aufzubauen. Insbesondere wäre es unangebracht, einem Steuerpflichtigen deshalb eine Verrechnungspreisstrafe aufzuerlegen, weil er für ihn unzugängliche Daten nicht beachtet hat oder weil er eine Verrechnungspreismethode nicht angewendet hat, die für ihn unzugängliche Daten erfordert hätte. Die Steuerverwaltungen sind aufgefordert, diese Erwägungen bei der Anwendung ihrer Strafbestimmungen zu berücksichtigen.

C. Gegenberichtigungen und das Verständigungsverfahren: Artikel 9 und Artikel 25 des OECD-Musterabkommens

C.1 Das Verständigungsverfahren

4.29 Das Verständigungsverfahren ist ein bewährtes Instrumentarium, mit dessen Hilfe die Steuerverwaltungen über die Beilegung von Streitfällen bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen beraten. Dieses in

Artikel 25 des OECD-Musterabkommens beschriebene und durch diesen Artikel eingesetzte Verfahren kann auch zur Beseitigung von Doppelbesteuerungen verwendet werden, die aus Verrechnungspreisanpassungen entstehen.

4.30 Artikel 25 zeigt drei verschiedene Bereiche auf, in denen Verständigungsverfahren im Allgemeinen angewendet werden. Der erste unter die Absätze 1 und 2 des Artikels fallende Bereich umfasst Fälle, in denen eine „dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung“ erfolgt. Verfahren in diesem Bereich werden üblicherweise vom Steuerpflichtigen angeregt. Die beiden anderen Bereiche, die nicht unbedingt den Steuerpflichtigen betreffen müssen, werden in Absatz 3 behandelt und berühren Fragen der „Auslegung oder Anwendung des Abkommens“ und die Beseitigung der Doppelbesteuerung in Fällen, die sonst im Abkommen nicht behandelt werden. Ziffer 9 des Kommentars zu Artikel 25 stellt klar, dass Artikel 25 von den zuständigen Behörden auch zur Lösung von Problemen nicht nur der juristischen Doppelbesteuerung, sondern auch der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung angewendet werden soll, die sich auf Grund von Verrechnungspreisanpassungen nach Artikel 9 Absatz 1 ergeben.

4.31 Der 2008 in das OECD-Musterabkommen aufgenommene Absatz 5 des Artikels 25 sieht vor, dass in Fällen, in denen die zuständigen Behörden nicht imstande sind, innerhalb von zwei Jahren ab Einleitung eines Verfahrens nach Artikel 25 Absatz 1 eine Einigung herbeizuführen, die ungelösten Probleme auf Antrag der Person, die den Fall unterbreitet hat, im Wege eines Schiedsverfahrens gelöst werden. Durch diese Ausweitung des Verständigungsverfahrens wird sichergestellt, dass auch dann, wenn die zuständigen Behörden in Bezug auf eine oder mehrere Fragen, die die Lösung eines Falls verhindern, keine Einigung erzielen können, eine Lösung des Falls durch Überweisung dieser Fragen zum Schiedsverfahren möglich ist. Wurden eine oder mehrere Fragen gemäß dieser Bestimmung zum Schiedsverfahren überwiesen, ist der Schiedsspruch für beide Staaten verbindlich, hat die Besteuerung aller unmittelbar von dem Fall betroffenen Personen mit dem Schiedsspruch in den zum Schiedsverfahren überwiesenen Fragen im Einklang zu stehen und werden die im Schiedsverfahren erzielten Beschlüsse in der diesen Personen vorgelegten Verständigung berücksichtigt, es sei denn, dass eine unmittelbar von dem Fall berührte Person die Verständigung, mit der der Schiedsspruch umgesetzt wird, nicht akzeptiert. Enthält ein bestimmtes bilaterales Abkommen keine Schiedsklausel, die der Klausel in Artikel 25 Absatz 5 entspricht, zwingt das Verständigungsverfahren die zuständigen Behörden nicht, eine Einigung herbeizuführen und ihre steuerlichen Streitfälle beizulegen, und die zuständigen Behörden sind nur dazu verpflichtet, sich um eine Einigung zu bemühen. Die zuständigen Behörden sind möglicherweise auf Grund gegensätzlicher innerstaatlicher Gesetze oder weil das innerstaatliche Recht den Verhandlungsspielraum der Steuerverwaltung einschränkt,

nicht imstande, eine Einigung herbeizuführen. Zu beachten ist allerdings, dass die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten auch dann, wenn eine Schiedsklausel entsprechend der Klausel in Artikel 25 Absatz 5 in einem bestimmten bilateralen Abkommen fehlt, in gegenseitigem Einvernehmen ein ähnliches verbindliches Schiedsverfahren errichten können (vgl. Ziffer 69 des Kommentars zu Artikel 25 des OECD-Musterabkommens). Ferner ist zu beachten, dass die Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften am 23. Juli 1990 ihr multilaterales Schiedsübereinkommen unterzeichneten, das am 1. Januar 1995 in Kraft trat, um Verrechnungspreiskonflikte zwischen ihnen beizulegen.

C.2 Gegenberichtigungen: Artikel 9 Absatz 2

4.32 Um bei Verrechnungspreisfällen eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, werden die Steuerverwaltungen die in Artikel 9 Absatz 2 beschriebenen Gesuche um Gegenberichtigung berücksichtigen. Eine Gegenberichtigung, die in der Praxis im Rahmen eines Verständigungsverfahrens herbeigeführt werden kann, wird die Doppelbesteuerung mildern oder vermeiden, wenn eine Steuerverwaltung die steuerpflichtigen Gewinne einer Gesellschaft deshalb erhöht (d.h. eine Primärberichtigung vornimmt), weil sie auf Geschäftsvorfälle mit einem in einem zweiten Staat beteiligten Unternehmen den Fremdvergleichsgrundsatz anwendet. Die Gegenberichtigung sieht in einem solchen Fall so aus, dass die Steuerverwaltung des zweiten Staats die Steuerschuld dieses verbundenen Unternehmens herabsetzt, damit die Zurechnung der Gewinne zwischen den beiden Staaten mit der Primärberichtigung übereinstimmt und keine Doppelbesteuerung eintritt. Es ist auch möglich, dass die Steuerverwaltung des ersten Staats dazu bereit ist, die Primärberichtigung im Zuge des Verständigungsverfahrens mit der Steuerverwaltung des zweiten Staats herabzusetzen (oder zu beseitigen); in diesem Fall würde die Gegenberichtigung niedriger (oder vielleicht nicht erforderlich). Zu beachten ist allerdings, dass der Zweck einer Gegenberichtigung nicht darin besteht, dem multinationalen Konzern einen größeren Vorteil zu verschaffen, als dies der Fall wäre, wenn die konzerninternen Geschäftsvorfälle gleich von Beginn an unter fremdvergleichskonformen Bedingungen getätigt worden wären.

4.33 Artikel 9 Absatz 2 empfiehlt ausdrücklich, dass die zuständigen Behörden nötigenfalls über die Vornahme von Gegenberichtigungen beraten. Dies zeigt, dass das in Artikel 25 vorgesehene Verständigungsverfahren dazu verwendet werden kann, um Gegenberichtigungsersuchen zu behandeln. Die Überschneidung der beiden Artikel hat jedoch die Mitgliedstaaten der OECD zu Überlegungen veranlasst, ob das Verständigungsverfahren auch dann zur Herbeiführung von Gegenberichtigungen angewendet werden kann, wenn das zwischen zwei Vertragsstaaten bestehende bilaterale Einkommensteuerabkommen keine dem Artikel 9 Absatz 2 entsprechende Bestimmung

enthält. In den Ziffern 11 und 12 des Kommentars zu Artikel 25 des OECD-Musterabkommens ist ausdrücklich die Auffassung der meisten Mitgliedstaaten der OECD festgehalten, wonach das Verständigungsverfahren auf Verrechnungspreisberichtigungen auch dann angewendet wird, wenn eine dem Artikel 9 Absatz 2 entsprechende Bestimmung fehlt. Ziffer 12 führt auch an, dass jene Mitgliedstaaten der OECD, die diese Auffassung nicht teilen, in der Praxis in den meisten Fällen ihr innerstaatliches Recht anwenden, um die Doppelbesteuerung von Unternehmen, die eine echte wirtschaftliche Tätigkeit ausüben („bona fide enterprises“), zu mildern.

4.34 Gemäß Artikel 9 Absatz 2 kann ein Vertragsstaat eine Gegenberichtigung entweder in der Weise vornehmen, dass unter Berücksichtigung des maßgebenden berichtigten Preises die in diesem Staat der Besteuerung unterliegenden Gewinne des verbundenen Unternehmens neu berechnet werden oder dass keine derartige Neuberechnung erfolgt, jedoch dem verbundenen Unternehmen eine Entlastung von den in diesem Staat erhobenen Steuern im Betrag der Steuererhöhung gewährt wird, die der andere Staat gestützt auf die Verrechnungspreisberichtigung beim dortigen Unternehmen vorgenommen hat. Die erste Methode ist in den OECD-Mitgliedstaaten bei weitem die üblichere.

4.35 Fehlt ein Schiedsspruch aus einem den Bestimmungen des Artikels 25 Absatz 5 entsprechenden Schiedsverfahren, der eine Gegenberichtigung vorsieht, besteht keine Pflicht zur Vornahme einer Gegenberichtigung, was sich aus dem Grundsatz ergibt, dass für die Steuerverwaltungen im Verständigungsverfahren kein Einigungszwang besteht. Auf Grund des Artikels 9 Absatz 2 soll eine Steuerverwaltung nur insoweit eine Gegenberichtigung vornehmen, als sie die Primärberichtigung dem Grunde und der Höhe nach für gerechtfertigt hält. Der fehlende Zwang zur Vornahme von Gegenberichtigungen ist nötig, damit die Steuerverwaltung des einen Staates nicht gezwungen ist, die Folgen einer willkürlichen oder unmotivierten Berichtigung durch den anderen Staat zu akzeptieren. Dies ist auch für die Aufrechterhaltung der steuerlichen Souveränität eines jeden Mitgliedstaates der OECD wichtig.

4.36 Sobald eine Steuerverwaltung einer Gegenberichtigung zugestimmt hat, muss bestimmt werden, ob die Berichtigung für das Jahr erfolgen soll, in dem die der Berichtigung zu Grunde liegenden konzerninternen Geschäftsvorfälle getätigt wurden, oder für ein anderes Jahr, wie etwa für das Jahr, in dem die Primärberichtigung getroffen wurde. Dieses Problem wirft auch vielfach die Frage auf, inwieweit der Steuerpflichtige in dem Staat, der der Vornahme einer Gegenberichtigung zugestimmt hat, Anspruch auf Zinsen für die zu viel gezahlte Steuer hat (dies wird in Ziffer 4.63-4.65 erörtert). Der erste Ansatz ist zweckmäßiger, da er zu einem periodengerechten Ausweis der Aufwendungen und Erträge führt und besser die wirtschaftliche

Situation widerspiegelt, die bei fremdvergleichskonformen konzerninternen Geschäftsvorfällen bestanden hätte. Ist jedoch die Zeitspanne zwischen dem von der Berichtigung betroffenen Jahr und dem Jahr der Akzeptierung durch den Steuerpflichtigen oder durch eine endgültige Gerichtsentscheidung sehr lang, sollte die Steuerverwaltung flexibel genug sein, eine Gegenberichtigung für das Jahr der Annahme oder der Entscheidung über die Primärberichtigung zuzulassen. Dieses Vorgehen muss aber nach innerstaatlichem Recht durchführbar sein. Wenn auch dieses Vorgehen üblicherweise nicht vorzuziehen ist, so könnte es sich doch in Ausnahmefällen als sachgerechte Maßnahme zur Vereinfachung des Vollzugs und für die Überwindung von Fristenhindernissen erweisen.

4.37 Gegenberichtigungen können ein sehr wirksames Mittel zur Entlastung von einer Doppelbesteuerung sein, die auf Verrechnungspreisanpassungen zurückzuführen ist. Wird ein Verständigungsverfahren eingeleitet, bemühen sich die OECD-Mitgliedstaaten generell in redlicher Weise um die Herbeiführung einer Einigung. Durch das Verständigungsverfahren können die Steuerverwaltungen Probleme in einem Verfahren ansprechen, in dem sie sich nicht als Streitparteien gegenüberstehen, und erzielen dabei vielfach eine einvernehmliche Lösung, die im Interesse aller Parteien liegt. Es erlaubt den Steuerverwaltungen, auch anderen steuerrechtlichen Fragen nachzugehen, wie etwa solchen der Quellenbesteuerung.

4.38 Zumindest ein OECD-Mitgliedstaat kennt ein Verfahren, das die Notwendigkeit von Primärberichtigungen möglicherweise dadurch verringert, dass es dem Steuerpflichtigen gestattet, bei einem konzerninternen Geschäftsvorfall für steuerliche Zwecke einen nach seiner Auffassung fremdvergleichskonformen Preis zu deklarieren, und zwar selbst dann, wenn er vom tatsächlich zwischen den verbundenen Unternehmen verrechneten Preis abweicht. Eine derartige, gelegentlich als „kompensierende Berichtigung“ (*compensating adjustment*) bekannte Korrektur müsste noch vor Abgabe der Steuererklärung vorgenommen werden. Kompensierende Berichtigungen können eine fremdvergleichskonforme Erklärung der steuerpflichtigen Einkünfte erleichtern, wenn man bedenkt, dass zum Zeitpunkt der von den verbundenen Unternehmen vorgenommenen Preisfestsetzung für die konzerninternen Geschäftsvorfälle noch keine Informationen über vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle vorlagen. Auf diese Weise würde dem Steuerpflichtigen zwecks Abgabe einer korrekten Steuererklärung die Vornahme einer kompensierenden Berichtigung gestattet, die den Unterschied zwischen dem Fremdvergleichspreis und dem tatsächlich in den Büchern und Aufzeichnungen erfassten Preis aufzeigt.

4.39 Kompensierende Berichtigungen werden jedoch von den meisten Mitgliedstaaten der OECD deshalb nicht anerkannt, weil aus der Steuererklärung die tatsächlichen Geschäftsvorfälle ersichtlich sein sollten. Wenn nun kompensierende Berichtigungen im Staat des einen verbundenen Unter-

nehmens zulässig (bzw. vorgeschrieben) sind, während diese im Staat des anderen verbundenen Unternehmens nicht zulässig sind, kann dies zu einer Doppelbesteuerung führen, da bei Fehlen einer Primärberichtigung eine Gegenberichtigung möglicherweise nicht vorgenommen werden kann. Um Schwierigkeiten zu lösen, die sich aus kompensierenden Berichtigungen ergeben, kann auf das Verständigungsverfahren zurückgegriffen werden, und die zuständigen Behörden sind eingeladen, sich nach Kräften um die Lösung von Doppelbesteuerungsfällen zu bemühen, die sich aus unterschiedlichen Ansätzen der Länder in Bezug auf derartige Berichtigungen zum Ende des Geschäftsjahres ergeben können.

C.3 Verfahrensprobleme

4.40 Obwohl durch Gegenberichtigungen und Verständigungsverfahren nachweislich ein Großteil der Verrechnungspreiskonflikte gelöst werden kann, sind von den Steuerpflichtigen in diesem Zusammenhang ernste Bedenken geäußert worden. Da Verrechnungspreisfragen besonders komplex sind, haben die Steuerpflichtigen beispielsweise Bedenken geäußert, dass die Verfahren zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen keine ausreichende Sicherheit bieten könnten. Diesen Bedenken wurde in erster Linie durch die Ergänzung des Artikels 25 um einen neuen Absatz 5 des 2008 aktualisierten OECD-Musterabkommens Rechnung getragen, der einen Mechanismus einführt, der den Steuerzahlern die Beantragung eines Schiedsverfahrens in ungelösten Fragen ermöglicht, die die Erzielung einer Verständigung durch die zuständigen Behörden innerhalb eines Zeitraums von zwei Jahren verhindert haben. Im Kommentar zu Artikel 25 wird ferner der Einsatz ergänzender Mechanismen für die Lösung von Streitfällen zusätzlich zum Schiedsverfahren wohlwollend diskutiert, darunter Schlichtungsverfahren und die Überweisung von Sachstreitigkeiten an sachverständige Dritte.

4.41 Steuerpflichtige haben auch Befürchtungen geäußert, dass ihre Fälle möglicherweise nicht auf Grund des jeweiligen individuellen Sachverhalts gelöst werden, sondern dass eine Lösung im Hinblick auf die Ausgewogenheit mit Ergebnissen anderer Verständigungsfälle getroffen werden könnte. Eine etablierte gute Praxis bei der Lösung von Verständigungsfällen ist, dass die jeweils zuständige Behörde die Verständigungsgespräche mit den anderen zuständigen Behörden auf an den etablierten Prinzipien orientierte, gerechte und objektive Art und Weise führt und jeder Fall auf Grund des jeweiligen Sachverhalts und nicht im Hinblick auf die Ausgewogenheit mit Ergebnissen anderer Verständigungsfälle entschieden wird. Soweit zutreffend, stellen diese Leitlinien eine angemessene Grundlage für die Entwicklung eines prinzipientreuen Ansatzes dar. Desgleichen kann befürchtet werden, dass ein Staat, von dem Gegenberichtigungen gefordert werden, Vergeltungsmaßnahmen oder andere kompensierende Maßnahmen ergreifen könnte. Die

Vornahme von Vergeltungsmaßnahmen ist aber nicht die Absicht von Steuerverwaltungen; derartige Befürchtungen von Steuerpflichtigen könnten darauf zurückzuführen sein, dass auf diesen Umstand bisher nicht ausreichend hingewiesen worden ist. Die Steuerverwaltungen sollten deshalb dafür sorgen, dass Befürchtungen der Steuerpflichtigen vor Vergeltungsmaßnahmen unbegründet sind und dass jeder Fall in Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz nach den Gegebenheiten des jeweiligen Sachverhalts entschieden wird. Steuerpflichtige sollten nicht davon abgehalten werden, in Fällen von Artikel 25 die Einleitung eines Verständigungsverfahrens zu veranlassen.

4.42 Die vielleicht wichtigsten Bedenken, die im Zusammenhang mit dem Verständigungsverfahren und seinen Auswirkungen auf Gegenberichtigungen geäußert worden sind, werden hier aufgeführt und in den folgenden Abschnitten gesondert erörtert:

1. Die im innerstaatlichen Recht vorgesehenen Fristen können Gegenberichtigungen verhindern, wenn diese Fristen durch das maßgebliche Doppelbesteuerungsabkommen nicht aufgehoben werden.
2. Der Abschluss von Verständigungsverfahren kann einen zu langen Zeitraum in Anspruch nehmen.
3. Die Mitwirkung des Steuerpflichtigen ist nur beschränkt möglich.
4. Es sind keine veröffentlichten Verfahrensanweisungen verfügbar, die den Steuerpflichtigen über Verfahrensfragen unterweisen.
5. Es gibt eventuell keine verfahrensrechtliche Möglichkeit, Steuernachforderungen oder den Anfall von Zinsen bis zur Entscheidung über das Verständigungsverfahren auszusetzen.

C.4 Empfehlungen für die Berücksichtigung der Anliegen der Steuerpflichtigen

C.4.1 Fristen

4.43 Eine Entlastung auf Grund des Artikels 9 Absatz 2 könnte dann nicht möglich sein, wenn die im Abkommen oder im innerstaatlichen Recht vorgesehene Frist für die Vornahme von Gegenberichtigungen abgelaufen ist. Artikel 9 Absatz 2 legt keine Frist fest, nach deren Ablauf Gegenberichtigungen nicht mehr vorgenommen werden sollten. Einige Staaten bevorzugen es, im Interesse der Milderung der Doppelbesteuerung ohne Fristen auszukommen. Andere Staaten wiederum betrachten ein Verfahren ohne Fristen aus administrativen Gründen als nicht sachgerecht. Demnach kann eine Entlastung davon abhängen, ob das anwendbare Abkommen die innerstaatlichen Fristen aufhebt, andere Fristen festlegt oder auf die innerstaatlichen Fristen keine Auswirkung hat.

4.44 Fristen für die endgültige Festsetzung der Steuerschuld eines Steuerpflichtigen sind im Interesse der Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen und für die Steuerverwaltungen notwendig. Es kann vorkommen, dass in einem Verrechnungspreisfall ein Staat auf Grund seiner Rechtslage nicht in der Lage ist, eine Gegenberichtigung vorzunehmen, wenn die Frist für die Festsetzung der Steuer für das jeweilige Unternehmen abgelaufen ist. Um Doppelbesteuerungen zu minimieren, muss daher auf derartige Fristen und auf deren von Staat zu Staat unterschiedliche Dauer geachtet werden.

4.45 Artikel 25 Absatz 2 des OECD-Musterabkommens nimmt Bezug auf die Frage der Fristen und verlangt, dass eine auf Grund des Verständigungsverfahrens erzielte Einigung ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten durchzuführen ist. In Fällen, in denen ein bilaterales Abkommen diese Bestimmung enthält, wird die Vornahme von Gegenberichtigungen durch Fristen somit nicht verhindert. Es kann jedoch sein, dass einige Staaten nicht bereit oder in der Lage sind, ihre innerstaatlichen Fristen auf diese Weise außer Kraft zu setzen, und diesbezüglich ausdrückliche Vorbehalte vorgebracht haben. Die OECD-Mitgliedstaaten sind daher eingeladen, im Fall der Inanspruchnahme des Verständigungsverfahrens ihre innerstaatlichen Fristen für die Vornahme von Gegenberichtigungen weitestgehend zu verlängern.

4.46 Hebt ein bilaterales Abkommen für Zwecke des Verständigungsverfahrens die innerstaatlichen Fristen nicht auf, dann sollten die Steuerverwaltungen nach einem Antrag des Steuerpflichtigen sehr rasch zur Einleitung von Verständigungsgesprächen bereit sein, und zwar noch vor Ablauf etwaiger eine Berichtigung ausschließender Fristabläufe. Darüber hinaus werden die OECD-Mitgliedstaaten ersucht, ihr innerstaatliches Recht so zu gestalten, dass die Steuerfestsetzung im Verständigungsverfahren ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts erfolgen kann.

4.47 Das Fristenproblem kann sich nicht nur bei Gegenberichtigungen, sondern auch bei Primärberichtigungen stellen. Das Fristenproblem für Gegenberichtigungen ist gelegentlich darauf zurückzuführen, dass die erstmalige Vornahme einer Primärberichtigung für ein bestimmtes Steuerjahr erst viele Jahre später stattfindet. Ein von einigen Staaten unterstützter Vorschlag möchte daher in bilaterale Verträge eine Bestimmung aufnehmen, die die Wiederaufnahme einer Veranlagung nach Ablauf einer bestimmten Zeitspanne untersagt. Viele Staaten haben sich jedoch gegen einen solchen Ansatz ausgesprochen. Die Steuerverwaltungen können geraume Zeit für die Durchführung der für eine Berichtigung nötigen Erhebungen benötigen. Es wäre für viele Steuerverwaltungen schwierig, ein Berichtigungserfordernis ungeachtet des Zeitpunkts seiner Entdeckung zu ignorieren, vorausgesetzt sie werden nicht durch innerstaatliche Fristen an der Berichtigung gehindert. Es ist zwar derzeit nicht möglich, eine allgemeine Fristenempfehlung für

erstmalige Berichtigungen abzugeben, doch werden die Steuerverwaltungen eingeladen, solche Veranlagungen nur ohne Verlängerung der im innerstaatlichen Recht vorgesehenen Fristen vorzunehmen. Sollte die Komplexität des Sachverhalts oder mangelnde Mitwirkung seitens des Steuerpflichtigen eine Verlängerung erfordern, dann sollte sich diese auf einen genau festgelegten, kürzestmöglichen Zeitraum beschränken. Darüber hinaus sollte in Fällen, in denen die innerstaatlichen Fristen mit Zustimmung des Steuerpflichtigen verlängert werden können, eine derartige Verlängerung nur dann erfolgen, wenn die Zustimmung des Steuerpflichtigen tatsächlich freiwillig erfolgt. Die Betriebsprüfer werden eingeladen, den Steuerpflichtigen bereits frühzeitig ihre Absicht mitzuteilen, eine Berichtigung in Bezug auf grenzüberschreitende Verrechnungspreise vorzunehmen, damit der Steuerpflichtige die Möglichkeit hat, die Steuerverwaltung im anderen Staat zu informieren, damit diese bereits mit der Prüfung des Falles im Hinblick auf ein künftiges Verständigungsverfahren beginnen kann.

4.48 Eine weitere zu berücksichtigende Frist ist die Dreijahresfrist, innerhalb der ein Steuerpflichtiger das Verständigungsverfahren gemäß Artikel 25 des OECD-Musterabkommens beantragen muss. Die Dreijahresfrist beginnt ab der ersten Mitteilung der Maßnahme, die zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt, welches der Zeitpunkt sein kann, an dem die Steuerverwaltung dem Steuerpflichtigen erstmalig die beabsichtigte Berichtigung mitteilt, die als „Vornahme der Berichtigung“ bzw. „Besteuerungsakt“ bezeichnet wird, oder ein früherer Zeitpunkt, wie in den Ziffern 21-24 des Kommentars zu Artikel 25 erörtert. Wenngleich einige Staaten drei Jahre als zu kurz ansehen, um das Verständigungsverfahren einzuleiten, halten andere Staaten diesen Zeitraum für zu lang und haben zu diesem Punkt Vorbehalte angemeldet. Der Kommentar zu Artikel 25 weist darauf hin, dass die Frist „als Minimum anzusehen ist, so dass die Vertragsstaaten in ihren zweiseitigen Abkommen im Interesse der Steuerpflichtigen eine längere Frist vorsehen können“.

4.49 Die Dreijahresfrist wirft das Problem auf, wie der Zeitpunkt des Beginns bestimmt werden soll, worauf in den Ziffern 21-24 des Kommentars zu Artikel 25 eingegangen wird. Insbesondere führt Ziffer 21 an, dass die Dreijahresfrist „in der für den Steuerpflichtigen günstigsten Weise auszulegen“ ist. Ziffer 22 enthält Hinweise zur Bestimmung des Datums des Besteuerungsakts. Ziffer 23 erörtert Selbstveranlagungsfälle. Ziffer 24 stellt Folgendes klar: „Ergibt sich die dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung erst aus dem Zusammenwirken von Entscheidungen oder Maßnahmen, die in beiden Vertragsstaaten getroffen werden, so beginnt der Lauf der Frist mit der ersten Mitteilung der jüngsten Entscheidung oder Maßnahme.“

4.50 Um möglichst zu verhindern, dass Fristen im Verständigungsverfahren einer wirksamen Entlastung oder Vermeidung einer Doppel-

besteuerung entgegenstehen, sollte es dem Steuerpflichtigen erlaubt sein, zum frühestmöglichen Zeitpunkt vom Verständigungsverfahren Gebrauch zu machen; dies ist der Fall, sobald eine Berichtigung als wahrscheinlich gilt. Auf diese Weise kann der Verständigungsprozess eingeleitet werden, bevor noch unwiderrufliche Schritte von einer der beiden Verwaltungen eingeleitet werden, mit der Aussicht, dass verfahrensrechtliche Hindernisse auf dem Weg zu einem für beide Seiten annehmbaren Abschluss der Gespräche weitestgehend ausgeräumt werden. Es kann allerdings sein, dass die zuständigen Behörden einiger Staaten nicht derart frühzeitig mit einbezogen werden wollen, da eine bloß beabsichtigte Berichtigung möglicherweise nicht in eine endgültige Maßnahme mündet oder da sie möglicherweise keinen Anspruch auf Gegenberichtigung auslöst. Demnach kann eine zu frühe Inanspruchnahme des Verständigungsverfahrens auch unnötige Arbeit verursachen.

4.51 Dennoch sollten die zuständigen Behörden bereit sein, die Gespräche im Rahmen eines Verständigungsverfahrens über Verrechnungspreise so früh aufzunehmen, wie dies mit dem ökonomischen Einsatz ihrer Ressourcen vereinbar ist.

C.4.2 Die Dauer von Verständigungsverfahren

4.52 Die einmal begonnenen Diskussionen im Rahmen des Verständigungsverfahrens können sich in die Länge ziehen. Die Komplexität von Verrechnungspreisfällen kann den Steuerverwaltungen eine rasche Lösungsfindung erschweren. Weite Entfernungen können einem häufigen Zusammentreffen der Steuerverwaltungen entgegenstehen, und der Schriftverkehr ist vielfach nur ein unbefriedigender Ersatz für persönliche Gespräche. Schwierigkeiten ergeben sich auch auf Grund der unterschiedlichen Sprachen, Verfahren, Rechtssysteme und Buchführungsvorschriften, und diese Unterschiede können die Verfahrensdauer verlängern. Zu einer Verlängerung des Verfahrens kann es auch dann kommen, wenn der Steuerpflichtige die Erteilung all jener Informationen verzögert, welche die Steuerverwaltungen für eine vollständige Kenntnis des Verrechnungspreisproblems benötigen. Allerdings sind zeitliche Verzögerungen nicht die Regel, und in der Praxis führt der Konsultationsprozess oft innerhalb kurzer Zeit zu einer Lösung des Problems.

4.53 Die für den Abschluss eines Verständigungsverfahrens erforderliche Zeit kann allerdings verkürzt werden. Das Verfahren lässt sich durch eine Beschränkung der notwendigen Formalitäten abkürzen. In diesem Zusammenhang können persönliche Kontakte oder Telefonkonferenzen nützlich sein, um schneller festzustellen, ob eine von einem Staat vorgenommene Berichtigung in einem anderen Staat zu Schwierigkeiten Anlass gibt. Derartige Kontakte sind zwar teuer, erweisen sich indessen langfristig möglicherweise kostengünstiger als ein zeitraubender förmlicher Schriftverkehr. Die OECD hat ein online verfügbares Handbuch zum Thema effek-

tive Verständigungsverfahren (*Manual on Effective Mutual Agreement Procedures* – MEMAP) entwickelt, das eine Reihe von empfehlenswerten Verfahren identifiziert, zu deren Nutzung die Länder ermutigt werden, um die Effektivität ihrer Verständigungsverfahren zu verbessern.

4.54 Grundsätzlich dürfte die Einführung einer Schiedsklausel zur Lösung von Problemen nach Ablauf von zwei Jahren, die dem Artikel 25 Absatz 5 entspricht, das Risiko langwieriger Verständigungsverfahren deutlich verringern.

C.4.3 Die Mitwirkung des Steuerpflichtigen

4.55 Artikel 25 Absatz 1 des OECD-Musterabkommens berechtigt die Steuerpflichtigen, einen Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens zu stellen. Ziffer 34 des Kommentars zu Artikel 25 hält fest, dass solche Anträge nicht grundlos abgelehnt werden sollten. Die Umstände, unter denen ein Staat daran interessiert sein könnte, einem Steuerpflichtigen den Zugang zum Verständigungsverfahren zu verwehren, und die geeigneten Möglichkeiten zum Umgang mit solchen Umständen werden in den Ziffern 26-29 des Kommentars zu Artikel 25 analysiert.

4.56 Obwohl der Steuerpflichtige das Recht auf Einleitung des Verfahrens hat, fehlt die ausdrückliche Berechtigung, an diesem Verfahren auch teilzunehmen. Es ist nun verlangt worden, dass der Steuerpflichtige ein solches Recht auf Verfahrensteilnahme haben sollte, und zwar einschließlich des Rechts, seinen Fall den zuständigen Behörden beider Staaten vorzutragen und über den Verlauf des Diskussionsprozesses unterrichtet zu werden. Es darf in diesem Zusammenhang nicht außer Acht gelassen werden, dass der Vollzug einer Verständigungsvereinbarung in der Praxis von der Zustimmung des Steuerpflichtigen abhängt. Einige Vertreter von Steuerpflichtigen haben vorgeschlagen, dass der Steuerpflichtige auch das Recht haben sollte, internen Besprechungen zwischen den zuständigen Behörden beizuwohnen. Dies sollte gewährleisten, dass unter den zuständigen Behörden keine Missverständnisse über den im Steuerfall maßgeblichen Sachverhalt und die hierfür maßgeblichen Argumente aufkommen.

4.57 Das in Artikel 25 des OECD-Musterabkommens vorgesehene und in vielen bilateralen Abkommen übernommene Verständigungsverfahren ist kein Rechtsmittelverfahren. Obwohl in einigen Fällen die Mitwirkung des Steuerpflichtigen hilfreich sein kann, sollte über seine Mitwirkungsmöglichkeit doch im Rahmen des freien Ermessens der zuständigen Behörden entschieden werden.

4.58 Über die tatsächlichen Gespräche zwischen den zuständigen Behörden hinaus ist es für den Steuerpflichtigen wesentlich, den zuständigen Behörden alle maßgeblichen Informationen zeitgerecht zukommen zu lassen. Die Ressourcen der Steuerverwaltungen sind beschränkt, und die

Steuerpflichtigen sollten keine Anstrengungen scheuen, zur Verfahrensvereinfachung beizutragen. Weil das Verständigungsverfahren grundsätzlich als Instrument im Dienst des Steuerpflichtigen konzipiert ist, sollten die Steuerverwaltungen den Steuerpflichtigen zudem jede geeignete Möglichkeit einräumen, ihnen die maßgeblichen Gegebenheiten und Argumente zu unterbreiten, um möglichst sicherzustellen, dass in der Angelegenheit keine Missverständnisse auftreten.

4.59 In der Praxis räumen die Steuerverwaltungen vieler OECD-Mitgliedstaaten den Steuerpflichtigen solche Möglichkeiten routinemäßig ein, informieren sie ständig über den Verlauf des Verfahrens und fragen sie vielfach während der Besprechungen, ob sie die von der zuständigen Behörde ins Auge gefassten Lösungen akzeptieren können. Diese Methoden, die in den meisten Staaten bereits gängige Verfahren darstellen, sollten weitestgehend übernommen werden. Sie sind im OECD-Handbuch *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures* berücksichtigt.

C.4.4 Veröffentlichung anwendbarer Verfahren

4.60 Es wäre für Steuerpflichtige hilfreich, wenn die zuständigen Behörden eigene innerstaatliche Grundsätze oder Verfahren für die Handhabung des Verständigungsverfahrens ausarbeiten und veröffentlichen könnten, um die Steuerpflichtigen in die Lage zu versetzen, sich rascher über den Verfahrensablauf zu unterrichten. Die OECD-Mitgliedstaaten und einige Nicht-OECD-Volkswirtschaften haben vereinbart, Hinweise auf ihre innerstaatlichen Grundsätze oder Verfahren in ihre regelmäßig aktualisierten Länderprofile zu den Verständigungsverfahren auf der OECD-Website aufzunehmen. Die Ausarbeitung und Veröffentlichung solcher Regelungen könnten auch für die Steuerverwaltungen eine Hilfe darstellen, insbesondere dann, wenn die Zahl der Fälle, in denen eine Verständigung mit anderen Steuerverwaltungen notwendig oder wünschenswert ist, groß ist oder zunimmt; möglicherweise bleibt es ihnen dadurch erspart, eine Vielzahl von Anfragen beantworten oder in jedem Fall Verfahren neu erarbeiten zu müssen.

4.61 Durch die Veröffentlichung solcher Regelungen und Verfahren könnte beispielsweise geklärt werden, wie der Steuerpflichtige der zuständigen Behörde ein Problem unterbreiten muss, um eine Diskussion mit der zuständigen Behörde des anderen Staates in Gang zu setzen. Die Veröffentlichung sollte die amtliche Adresse enthalten, an die das Problem herangetragen werden sollte, den Zeitpunkt angeben, zu dem die zuständige Behörde bereit ist, sich der Angelegenheit anzunehmen, die Art der Informationen nennen, die für die zuständige Behörde bei der Bearbeitung des Falles nötig oder nützlich sind, usw. Es könnte auch hilfreich sein, Hinweise auf die Politik der zuständigen Behörden in Verrechnungspreis- und Gegenberichtigungsfragen zu geben. Diese Möglichkeiten könnten zunächst von

den zuständigen Behörden intern untersucht werden, und es könnten dann – soweit nötig – die Grundsätze und Verfahren in geeigneter Weise (unter Beachtung des Steuergeheimnisses) innerstaatlich veröffentlicht werden.

4.62 Es besteht für die zuständigen Behörden keine Notwendigkeit, über Verfahrensgrundsätze oder -leitlinien eine Einigung zu erzielen, da solche Grundsätze und Leitlinien in ihrer Wirkung auf das innerstaatliche Verhältnis zu den eigenen Steuerpflichtigen beschränkt sind. Die zuständigen Behörden sollten aber solche unilateralen Grundsätze oder Leitlinien den zuständigen Behörden anderer Staaten, mit denen Verständigungsverfahren durchgeführt werden, regelmäßig zur Kenntnis bringen.

C.4.5 Probleme betreffend Steuernachforderungen und den Anfall von Zinsen

4.63 Das Verfahren zur Entlastung von der Doppelbesteuerung mittels einer Gegenberichtigung kann durch Probleme bei Steuernachforderungen und bei der Festsetzung der Zinsen für diese Nachforderungen oder Guthaben erschwert werden. Das erste Problem liegt darin, dass infolge des Fehlens innerstaatlicher Verfahren für einen Zahlungsaufschub die festgesetzte Steuernachforderung noch vor Abschluss des Gegenberichtigungsverfahrens eingefordert werden könnte. Dies kann dazu führen, dass der multinationale Konzern bis zur Lösung des Problems dieselbe Steuer zweimal entrichten muss. Dieses Problem zeigt sich aber nicht nur im Zusammenhang mit dem Verständigungsverfahren, sondern auch im Rahmen des innerstaatlichen Rechtsmittelverfahrens. Staaten, die über keine Verfahren verfügen, um die Beitreibung während eines Verständigungsverfahrens aufzuschieben, werden angeregt, diese einzuführen, soweit das innerstaatliche Recht dies zulässt, wenngleich ihnen das Recht vorbehalten bleibt, sich gegen etwaige Versäumnisse des Steuerpflichtigen abzusichern und zu schützen. Vgl. Ziffer 47-48 des Kommentars zu Artikel 25.

4.64 Neben der Frage, ob die Steuernachforderung ganz oder teilweise aufgeschoben wird oder nicht, können noch weitere Schwierigkeiten auftreten. Infolge der langen Bearbeitungsdauer von Verrechnungspreisfällen können die anfallenden Zinsen, oder im Fall einer Gegenberichtigung die Zinsen für die Steuerrückerstattung im anderen Staat, die Höhe des Steuerbetrages erreichen oder gar überschreiten. Die Steuerverwaltungen werden daher zu bedenken haben, dass unterschiedliche Regelungen der beiden Staaten in Bezug auf Zinsen dem multinationalen Konzern zusätzlich Kosten verursachen oder mitunter auch einen Vorteil verschaffen können (z.B. wenn die im Staat mit der Gegenberichtigung vergüteten Zinsen die im Staat mit der Primärberichtigung auferlegten Zinsen übersteigen), zu denen es nicht gekommen wäre, wenn die konzerninternen Geschäftsvorfälle von Beginn an nach dem Fremdvergleichsgrundsatz getätigt worden wären; dies wird in Verständigungsverfahren zu berücksichtigen sein.

4.65 Die Höhe der Zinsen kann (abgesehen vom angewendeten Zinssatz) in besonderem Maße davon abhängen, welchem Jahr ein Staat seine Gegenberichtigung zurechnet. Der die Gegenberichtigung vornehmende Staat kann gegebenenfalls die Berichtigung für jenes Jahr vornehmen, in dem die Primärberichtigung stattfindet; in diesem Fall wird wahrscheinlich (ungeachtet des Zinssatzes) ein geringerer Zinsbetrag vergütet werden, während der die Primärberichtigung vornehmende Staat darauf bedacht sein könnte, (ungeachtet der Anlastung eines eher geringen Zinssatzes) Zinsen von der nicht erklärten und nicht erhobenen Steuerschuld ab dem Jahr zu erheben, in dem die konzerninternen Geschäftsvorfälle stattgefunden haben. Das Problem, für welches Jahr eine Gegenberichtigung vorgenommen werden soll, wird in Ziffer 4.36 behandelt. Es kann deshalb in bestimmten Fällen für die zuständigen Behörden beider Staaten zweckmäßig sein, sich darauf zu einigen, im Zusammenhang mit der strittigen Berichtigung dem Steuerpflichtigen weder Zinsen aufzuerlegen noch gutzuschreiben; es kann jedoch sein, dass dies in Ermangelung einer konkreten Bestimmung, die dieses Problem im maßgeblichen bilateralen Abkommen behandelt, nicht möglich ist. Ein solches Vorgehen würde auch den Verwaltungsaufwand reduzieren. Da die aus Steuernachforderungen oder Steuerguthaben resultierenden Zinsen verschiedenen Steuerpflichtigen in verschiedenen Staaten zugerechnet werden können, würde allerdings ein solches Vorgehen keine Gewähr für ein wirtschaftlich sachgerechtes Ergebnis bieten.

C.5 Sekundärberichtigungen

4.66 Gegenberichtigungen sind nicht die einzigen Berichtigungen, die durch eine Primärberichtigung der Verrechnungspreise ausgelöst werden können. Primärberichtigungen von Verrechnungspreisen und die entsprechenden Gegenberichtigungen ändern zwar die Zurechnung der steuerpflichtigen Gewinne eines multinationalen Konzerns, sie ändern jedoch nichts an der Tatsache, dass der erhöhte Gewinn, der sich durch die Berichtigung ergibt, nicht mit dem Ergebnis vereinbar ist, das erzielt worden wäre, wenn die konzerninternen Geschäftsvorfälle nach dem Fremdvergleichsgrundsatz getätigt worden wären. Um die tatsächliche Gewinnaufteilung in Einklang mit der primären Verrechnungspreisberichtigung zu bringen, werden einige Staaten, die eine Verrechnungspreisanpassung vorgesehen haben, nach ihrem innerstaatlichen Recht einen verdeckten Geschäftsvorfall (einen Sekundärgeschäftsvorfall) feststellen, wobei die auf eine Primärberichtigung zurückzuführenden Übergewinne so behandelt werden, als wären sie anderweitig transferiert worden, und dementsprechend besteuert werden. Üblicherweise handelt es sich bei Sekundärgeschäften um verdeckte Gewinnausschüttungen, verdeckte Kapitaleinlagen oder verdeckte Darlehen. So kann beispielsweise ein Staat, der eine Primärberichtigung hinsichtlich jener Ein-

künfte vornimmt, die die Tochtergesellschaft einer ausländischen Muttergesellschaft bezieht, die erhöhten Gewinne bei der ausländischen Muttergesellschaft so behandeln, als wären diese als Dividende transferiert worden; in diesem Fall kann eine Quellensteuer erhoben werden. Es kann sein, dass die Tochtergesellschaft an die ausländische Muttergesellschaft einen überhöhten Verrechnungspreis gezahlt hat und dadurch diese Quellensteuer umgehen wollte. Sekundärberichtigungen versuchen somit, den Unterschied zwischen den neu ermittelten steuerpflichtigen Gewinnen und den ursprünglich verbuchten Gewinnen zu berücksichtigen. Die Besteuerung eines Sekundärgeschäftsvorfalles führt zu einer Sekundärkorrektur des Verrechnungspreises (Sekundärberichtigung). Sekundärberichtigungen können somit dazu beitragen, eine Steuerumgehung zu verhindern. Wie ein Sekundärgeschäftsvorfall und die sich daraus ergebende Sekundärberichtigung konkret aussehen, hängt von den Gegebenheiten des Einzelfalles und von den Steuergesetzen jenes Staates ab, der die Sekundärberichtigung durchsetzt.

4.67 Ein weiteres Beispiel dafür, wie eine Steuerverwaltung versucht, eine Sekundärberichtigung durchzusetzen, liegt etwa dann vor, wenn die Steuerverwaltung, die eine Primärberichtigung vornimmt, den erhöhten Gewinn als verdecktes Darlehen behandelt, das ein verbundenes Unternehmen dem anderen verbundenen Unternehmen gewährt. In diesem Fall könnte eine Verpflichtung zur Rückzahlung des Darlehens angenommen werden. Jene Steuerverwaltung, die die Primärberichtigung vornimmt, könnte in der Folge versuchen, auf dieses Sekundärgeschäft den Fremdvergleichsgrundsatz anzuwenden, um einen fremdvergleichskonformen Zinssatz zu berechnen. Im Allgemeinen würde man sich dann damit auseinanderzusetzen haben, welcher Zinssatz angewendet werden soll, welcher Zeitplan für die Zahlung etwaiger Zinsen gelten soll oder ob die Zinsen zu kapitalisieren sind. Wenn von einem verdeckten Darlehen ausgegangen wird, dann kann dies nicht nur für das Jahr Auswirkungen haben, auf das sich eine Primärberichtigung bezieht, sondern auch für die darauffolgenden Jahre, und zwar bis zu dem Zeitpunkt, ab dem die Steuerverwaltung, die die Sekundärberichtigung durchsetzt, das verdeckte Darlehen als zurückgezahlt betrachtet.

4.68 Eine Sekundärberichtigung kann zu einer Doppelbesteuerung führen, wenn der andere Staat für die zusätzliche Steuerschuld, die aus einer Sekundärberichtigung entsteht, keine entsprechende Anrechnung oder andere Form der Entlastung vorsieht. Handelt es sich bei der Sekundärberichtigung um eine verdeckte Gewinnausschüttung, könnte für eine davon erhobene Quellensteuer keine Entlastung stattfinden, wenn nach dem innerstaatlichen Recht des anderen Staates keine verdeckte Einnahme vorliegt.

4.69 Der Kommentar zu Artikel 9 Absatz 2 des OECD-Musterabkommens führt an, dass sich der Artikel nicht mit Sekundärberichtigungen befasst und somit die Steuerverwaltungen weder hindert noch verpflichtet,

Sekundärberichtigungen vorzunehmen. Ganz allgemein kann gesagt werden, dass Doppelbesteuerungsabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen dienen. Viele Staaten nehmen entweder aus praktischen Gründen keine Sekundärberichtigung vor oder weil dies auf Grund ihrer einschlägigen innerstaatlichen Bestimmungen nicht zulässig ist. Einige Staaten könnten sich weigern, auf Grund einer von anderen Staaten vorgenommenen Sekundärberichtigung eine Entlastung zu gewähren; nach Artikel 9 sind sie dazu auch nicht verpflichtet.

4.70 Einige Staaten lehnen Sekundärberichtigungen wegen der Schwierigkeiten, die diese in der Praxis aufwerfen, ab. Erfolgt beispielsweise eine Primärberichtigung zwischen Schwestergesellschaften, so kann die Sekundärberichtigung hypothetisch zu einer Dividende führen, die von einer dieser Gesellschaften nach oben an eine gemeinsame Muttergesellschaft gezahlt wird; dies wiederum führt zu einer verdeckten Kapitaleinlage in einer anderen Beteiligungskette bis zur anderen am Geschäftsvorfall beteiligten Gesellschaft. So könnten viele hypothetische Geschäftsvorfälle entstehen, was wiederum die Frage aufwirft, ob dies neben den Staaten, die von dem zur Primärberichtigung führenden Geschäftsvorfall betroffen sind, noch in anderen Staaten steuerliche Folgen auslösen soll. Dies könnte dann vermieden werden, wenn es sich beim Sekundärgeschäftsvorfall um ein Darlehen handeln würde; die meisten Staaten gehen jedoch für diesen Zweck nicht von verdeckten Darlehen aus, und solche Darlehen führen selbst wiederum zu Komplikationen hinsichtlich der Zurechnung von Zinsen. Es wäre unangemessen, am konzern-internen Geschäftsvorfall nicht beteiligte Minderheitsgesellschafter, die daher auch keine tatsächlichen Zahlungen erhalten haben, als Empfänger einer verdeckten Gewinnausschüttung anzusehen, selbst wenn eine anteilsverzerrte Dividende mit den Bestimmungen des anzuwendenden Körperschaftsteuerrechts als unvereinbar gilt. Im Übrigen kann eine Sekundärberichtigung wegen der Wechselwirkung mit dem System der Anrechnung ausländischer Steuern zu einer übermäßigen Verringerung der Gesamtsteuerbelastung für den multinationalen Konzern führen.

4.71 Angesichts der vorstehend aufgezeigten Probleme werden die Steuerverwaltungen im Falle der Notwendigkeit von Sekundärberichtigungen ersucht, ihre Berichtigungen so zu gestalten, dass die Möglichkeit einer daraus folgenden Doppelbesteuerung minimiert wird, wobei allerdings Fälle ausgenommen sind, in denen das Verhalten des Steuerpflichtigen auf eine vorsätzliche verdeckte Gewinnausschüttung zur Vermeidung einer Quellensteuer schließen lässt. Staaten, die gegenwärtig im Begriff sind, ihre Haltung in diesem Sachbereich festzulegen oder zu revidieren, sind aufgerufen, die vorstehend aufgezeigten Schwierigkeiten zu berücksichtigen.

4.72 Manche Staaten, die Sekundärberichtigungen vornehmen, räumen dem von der Primärberichtigung betroffenen Steuerpflichtigen eine weitere Wahlmöglichkeit ein; der Steuerpflichtige kann die Sekundärberichtigung dadurch vermeiden, dass er den multinationalen Konzern, dem er angehört, veranlasst, die überhöhten Gewinne rückzuführen, so dass der Steuerpflichtige in die Lage versetzt wird, seine Buchhaltung der Primärberichtigung anzupassen. Die Rückführung könnte entweder durch Errichtung eines Forderungskontos oder durch Umqualifizierung anderer Transfers bewirkt werden, etwa in Form eines Dividendenflusses, wenn die Berichtigung zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft erfolgt, oder indem eine Zahlung als nachträglicher Verrechnungspreis (bei ursprünglich zu niedrigem Preis) oder als Rückzahlung eines Verrechnungspreises (bei ursprünglich zu hohem Preis) gewertet wird.

4.73 Kommt es durch die Rückführung zu einer Umqualifizierung einer Dividendenzahlung, dann ist der Dividendenbetrag (bis zur Höhe der Primärberichtigung) aus dem Ertrag des Empfängers herauszurechnen (da er bereits durch die Primärberichtigung berücksichtigt wurde). Dies hat zur Folge, dass dem Empfänger sowohl die indirekte Anrechnung der Steuer (oder der Vorteil einer Befreiung der Dividenden bei der Befreiungsmethode) als auch die Anrechnung der Dividendenquellensteuer verloren geht.

4.74 Wird im Zuge der Rückführung ein Forderungskonto eingerichtet, dann wird die Cashflow-Berichtigung im Laufe der Zeit erfolgen, wenn gleich der Zeitraum für den Ausgleich des Kontos durch innerstaatliches Recht eingeschränkt sein kann. Es handelt sich hierbei um dasselbe Vorgehen wie bei Annahme eines verdeckten Darlehens zur Berücksichtigung des überhöhten Gewinns der am konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligten Partei. Das Anwachsen von Zinsen auf dem Konto könnte allerdings gesonderte Steuerfolgen auslösen, was je nach dem im innerstaatlichen Recht vorgesehenen Zeitpunkt, ab dem Zinsen anfallen (wie in Ziffer 4.67 erörtert), zu Erschwernissen führen kann. Manche Staaten sind im Zuge von Verständigungsverfahren bereit, auf eine kontenmäßige Zinsbelastung zu verzichten.

4.75 Wird eine Gewinnrückführung angestrebt, dann erhebt sich die Frage, wie solche Zahlungen oder Vereinbarungen in der Buchhaltung des die Rückführung vornehmenden Steuerpflichtigen erfasst werden sollten, damit sowohl er als auch die Steuerverwaltung dieses Staates sich im Klaren darüber sind, dass eine Rückführung vorgenommen oder angeordnet worden ist. Die tatsächliche buchmäßige Darstellung durch das die Rückführung anstrebende Unternehmen wird im Ergebnis davon abhängen, in welcher Form die Rückführung erfolgt. Wird beispielsweise ein Dividendenbezug durch die die Primärberichtigung vornehmende Steuerverwaltung und durch den die Dividende beziehenden Steuerpflichtigen als Rückführung angesehen, dann bedarf dieses Vorgehen keiner besonderen Verbuchung in den Konten

des die Dividende zahlenden Unternehmens, da eine solche Lösung auf dessen Seite weder die Höhe noch den Charakter der Dividenden berührt. Andererseits müssen bei Einrichtung eines Forderungskontos sowohl der die Forderung einstellende Steuerpflichtige als auch die Steuerverwaltung darauf achten, dass das Forderungskonto für die Gewinnrückführung reserviert bleibt, damit Eingänge von Rückzahlungen auf dieses Konto oder auf die vom offenen Kontensaldo berechneten Zinsen eindeutig identifiziert und nach dem innerstaatlichen Recht dieses Staates behandelt werden können. Ferner können sich Probleme in Bezug auf Wechselkursgewinne oder -verluste ergeben.

4.76 Da die meisten OECD-Mitgliedstaaten gegenwärtig noch über keine großen Erfahrungen im Einsatz von Gewinnrückführungen verfügen, wird empfohlen, dass Rückführungsvereinbarungen zwischen Steuerpflichtigen und Steuerverwaltungen in Verständigungsverfahren mitbehandelt werden, wenn diese wegen der betroffenen Primärberichtigung eingeleitet worden sind.

D. Simultanbetriebsprüfungen

D.1 Begriffsbestimmung und Hintergrund

4.77 Bei der Simultanbetriebsprüfung handelt es sich um eine in vielen internationalen Bereichen verwendete Form der Amtshilfe, die es zwei oder mehreren Staaten ermöglicht, bei ihren steuerlichen Erhebungen zusammenzuarbeiten. Simultanbetriebsprüfungen können insbesondere dann von Vorteil sein, wenn Informationen aus einem Drittstaat Anlass für steuerliche Erhebungen bilden, da sie im Allgemeinen zu einem schnelleren und wirkungsvolleren Informationsaustausch führen. In der Vergangenheit haben sich Simultanbetriebsprüfungen in Verrechnungspreisfragen auf Fälle konzentriert, in denen die tatsächliche Art der Geschäftsvorfälle durch Zwischenschaltung von Steueroasen verschleiert wurde. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass bei komplexen Verrechnungspreisfällen den Simultanbetriebsprüfungen eine wichtigere Rolle zukommen könnte, da sie die Qualität der Daten, die den mitwirkenden Steuerverwaltungen für Verrechnungspreisanalysen zur Verfügung stehen, verbessern können. Ferner ist anzumerken, dass Simultanbetriebsprüfungen mithelfen können, die Möglichkeiten einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung zu reduzieren, die Kosten des Steuerpflichtigen für die Befolgung steuerlicher Vorschriften zu senken sowie die Lösung von Problemen zu beschleunigen. Erfolgt im Zuge einer Simultanbetriebsprüfung eine berichtigte Neuveranlagung, sollten beide beteiligten Staaten versuchen, ein Ergebnis zu erzielen, das die Doppelbesteuerung für den multinationalen Konzern vermeidet.

4.78 Simultanbetriebsprüfungen werden in Teil A des OECD-Musterübereinkommens für die Durchführung von Simultanbetriebsprüfungen (*OECD Model Agreement for the Undertaking of Simultaneous Tax Examinations* – „OECD-Musterübereinkommen“) definiert. Auf Grund dieses Übereinkommens versteht man unter Simultanbetriebsprüfung eine „Vereinbarung zwischen zwei oder mehreren Parteien, gleichzeitig und unabhängig voneinander jeweils auf ihrem eigenen Staatsgebiet jene steuerlichen Angelegenheiten eines (oder mehrerer) Steuerpflichtigen zu prüfen, an denen sie ein gemeinsames oder ein damit zusammenhängendes Interesse haben, wobei alle maßgeblichen Informationen, die sie auf diese Weise erhalten, ausgetauscht werden sollen“. Diese Form der Amtshilfe soll keinen Ersatz für das Verständigungsverfahren darstellen. Jeder Informationsaustausch, der auf Grund einer Simultanbetriebsprüfung erfolgt, wird weiterhin über die zuständigen Behörden durchgeführt, mit allen Schutzvorkehrungen, die für einen derartigen Austausch vorgesehen sind. Praktische Informationen zu Simultanbetriebsprüfungen finden sich im einschlägigen Modul des Handbuchs zum Informationsaustausch, das am 23. Januar 2006 vom Ausschuss für Steuerfragen angenommen wurde (vgl. <http://www.oecd.org/ctp/eoi/manual>).

4.79 Während jene Bestimmungen, die dem Artikel 26 des OECD-Musterabkommens nachgebildet sind, die gesetzliche Grundlage für die Durchführung von Simultanbetriebsprüfungen bilden können, schließen die zuständigen Behörden vielfach auch Arbeitsvereinbarungen ab, die die Ziele und die Verwaltungspraxis im Zusammenhang mit der Simultanbetriebsprüfung und dem Informationsaustausch festlegen. Sobald eine solche Einigung über die allgemeinen Leitlinien, nach denen vorgegangen werden soll, erzielt ist und eine Auswahl besonderer Fälle erfolgt ist, führen die Betriebsprüfer eines jeden Staates für sich ihre Prüfung innerhalb ihres eigenen Hoheitsbereichs auf Grund ihres innerstaatlichen Rechts und ihrer Verwaltungspraxis durch.

D.2 Rechtliche Grundlage für Simultanbetriebsprüfungen

4.80 Simultanbetriebsprüfungen fallen unter die Bestimmung über den Informationsaustausch, dessen Grundlage der Artikel 26 des OECD-Musterabkommens bildet. Artikel 26 sieht die Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten in der Form vor, dass die Informationen ausgetauscht werden, die zur Durchführung des Abkommens oder ihres innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern erforderlich sind. Sowohl Artikel 26 als auch der Kommentar beschränken die Möglichkeiten der Amtshilfe nicht auf die drei im Kommentar genannten Methoden des Informationsaustauschs (der Informationsaustausch auf Ersuchen, der unaufgeforderte Informationsaustausch und der automatische Informationsaustausch).

4.81 Simultanbetriebsprüfungen können auch außerhalb der Doppelbesteuerungsabkommen zulässig sein. Beispielsweise regelt Artikel 12 der Nordischen Konvention über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen den Informationsaustausch und die Vollstreckungshilfe zwischen den nordischen Ländern und sieht die Möglichkeit von Simultanbetriebsprüfungen vor. Diese Konvention stellt gemeinsame Leitlinien für die Auswahl der Fälle und die Durchführung solcher Prüfungen auf. Artikel 8 des gemeinsamen Abkommens zwischen dem Europarat und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen sieht ebenfalls ausdrücklich die Möglichkeit von Simultanbetriebsprüfungen vor.

4.82 In allen Fällen müssen die Informationen, die die Steuerverwaltung eines Staates erhält, auf Grund des innerstaatlichen Rechts vertraulich behandelt werden; sie dürfen nur für bestimmte steuerliche Zwecke verwendet und nur bestimmten Personen und Behörden zugänglich gemacht werden, die mit genau festgelegten, unter das Abkommen oder unter die Amtshilfevereinbarung fallenden Steuersachen befasst sind. Die betroffenen Steuerpflichtigen werden üblicherweise davon in Kenntnis gesetzt, dass sie für eine Simultanbetriebsprüfung ausgewählt worden sind, und in einigen Staaten haben sie gegebenenfalls das Recht, darüber informiert zu werden, wenn die Steuerverwaltung eine Simultanbetriebsprüfung ins Auge fasst oder wenn Informationen im Einklang mit Artikel 26 übermittelt werden. In solchen Fällen sollte die zuständige Behörde eines Staates die zuständige Behörde des anderen Staates darüber informieren, dass diese Offenlegung erfolgt.

D.3 Simultanbetriebsprüfungen und Verrechnungspreise

4.83 Bei der Auswahl von Verrechnungspreisfällen für Simultanbetriebsprüfungen könnten erhebliche Hindernisse auftreten, die dadurch verursacht werden, dass es in den verschiedenen Staaten unterschiedliche Fristen für die Durchführung von Prüfungen oder Veranlagungen gibt und dass die Prüfung verschiedene Besteuerungszeiträume betrifft. Diese Probleme können jedoch dadurch gemildert werden, dass die zuständigen Behörden frühzeitig ihre Prüfungspläne austauschen, um festzustellen, in welchen Fällen die Prüfungszeiträume sich decken, und um künftige Prüfungszeiträume zeitlich aufeinander abzustimmen. Obwohl ein frühzeitiger Austausch der Prüfungspläne auf den ersten Blick vorteilhaft erscheinen mag, sind einzelne Staaten aber der Auffassung, ein Vorschlag für die Durchführung einer Simultanbetriebsprüfung habe wesentlich bessere Chancen, vom Abkommenspartner akzeptiert zu werden, wenn die die Simultanbetriebsprüfung rechtfertigenden Umstände in gründlicherer Weise dargelegt werden.

4.84 Sobald ein Fall für eine Simultanbetriebsprüfung ausgewählt ist, ist es üblich, dass die Betriebsprüfer zusammentreffen, eine Planung und Koordinierung vornehmen und den Verlauf der Simultanbetriebsprüfung

genau verfolgen. Insbesondere in komplexen Fällen können die Zusammenkünfte der Betriebsprüfer auch unter Mitwirkung des Steuerpflichtigen erfolgen, um Sachverhaltsfragen zu klären. In jenen Staaten, in denen der Steuerpflichtige vor der Weiterleitung von Informationen an eine andere Steuerverwaltung das Recht hat, konsultiert zu werden, soll dieses Verfahren auch im Zusammenhang mit einer Simultanbetriebsprüfung erfolgen. In einer solchen Lage sollte die Steuerverwaltung ihren Abkommenspartner noch vor Beginn der Simultanbetriebsprüfung über dieses Erfordernis in Kenntnis setzen.

4.85 Simultanbetriebsprüfungen können für die Ermittlung der exakten Steuerschuld verbundener Unternehmen beispielsweise dann ein nützliches Instrument darstellen, wenn eine Kostenverteilung oder -belastung oder eine Gewinnaufteilung zwischen Steuerpflichtigen vorliegt, die der Steuerhoheit verschiedener Staaten unterliegen, oder ganz allgemein wenn es um Verrechnungspreisfragen geht. Simultanbetriebsprüfungen können den Austausch von Informationen erleichtern, wenn es sich um multinationale Geschäftspraktiken, komplexe Geschäftsvorfälle, Kostenaufteilungsverträge und Gewinnaufteilungsmethoden in besonderen Bereichen handelt, wie etwa auf dem Gebiet des weltweiten Handels („global trading“) und der innovativen Finanzgeschäfte. Die Steuerverwaltungen können dadurch ein besseres Verständnis und einen besseren Einblick in die Gesamttätigkeit eines multinationalen Unternehmens bekommen und umfassendere Vergleichs- und Prüfungsmöglichkeiten bei internationalen Geschäftsvorfällen erhalten. Simultanbetriebsprüfungen können auch einem branchenweiten Informationsaustausch dienen, der Kenntnisse über das branchenrelevante Verhalten von Steuerpflichtigen sowie über branchenübliche Gepflogenheiten und Trends verschaffen will und der über konkrete Prüfungsfälle hinaus wertvoll sein kann.

4.86 Ein Ziel der Simultanbetriebsprüfungen besteht darin, die Einhaltung von Verrechnungspreisvorschriften zu fördern. Die erforderliche Informationsbeschaffung sowie die Sachverhaltsermittlung kann sich für eine Steuerverwaltung als schwierig erweisen, wenn es um Verrechnungspreisbedingungen bei konzerninternen Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen geht, die der Steuerhoheit zweier oder mehrerer Staaten unterliegen; insbesondere trifft dies zu, wenn der Steuerpflichtige in seinem Staat seiner Mitwirkungspflicht nicht nachkommt oder die notwendigen Informationen nicht zeitgerecht erteilt. Das Simultanbetriebsprüfungsverfahren kann den Steuerverwaltungen dabei helfen, den Sachverhalt schneller, wirksamer und ökonomischer zu ermitteln.

4.87 Das Verfahren könnte auch dazu beitragen, dass potenzielle Verrechnungspreisfragen bereits frühzeitig erkannt und dadurch die Rechtsmittelverfahren mit den Steuerpflichtigen minimiert werden. Dies könnte dann der Fall sein, wenn die beteiligten Betriebsprüfer auf Grund der bei der Simultanbetriebsprüfung gewonnenen Erkenntnisse die Möglichkeit haben,

Meinungsverschiedenheiten hinsichtlich der zwischen den verbundenen Unternehmen bestehenden Verrechnungspreisbedingungen zu besprechen und diese Konflikte beizulegen. Wird ein solches Verfahren angewendet, sollten die beteiligten Betriebsprüfer im größtmöglichen Umfang zu übereinstimmenden Ergebnissen bei der Beweis- und Sachverhaltswürdigung in Bezug auf die konzerninternen Geschäftsvorfälle zwischen den verbundenen Unternehmen gelangen, wobei alle Meinungsverschiedenheiten bezüglich der Sachverhaltsbeurteilung und der rechtlichen Würdigung der zwischen den verbundenen Unternehmen bestehenden Verrechnungspreisbedingungen darzustellen wären. Diese Berichte könnten sodann als Grundlage für anschließende Verständigungsverfahren dienen und möglicherweise jene Probleme vermeiden, die dadurch entstehen, dass ein Staat die Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen erst zu einem Zeitpunkt prüft, in dem der Vertragspartner die Steuer des betroffenen verbundenen Unternehmens schon lange festgesetzt hat. Dieses Vorgehen könnte beispielsweise jene Schwierigkeiten beim Verständigungsverfahren, die auf den Mangel an maßgeblichen Informationen zurückzuführen sind, auf ein Minimum reduzieren.

4.88 Das Simultanbetriebsprüfungsverfahren kann es den beteiligten Steuerverwaltungen in manchen Fällen ermöglichen, eine Einigung über die Verrechnungspreisbedingungen in einem konzerninternen Geschäftsvorfall zwischen verbundenen Unternehmen zu erzielen. Wird eine Einigung erzielt, so können Gegenberichtigungen bereits zu einem frühen Zeitpunkt vorgenommen werden; auf diese Weise werden durch Fristen bedingte Hindernisse sowie die wirtschaftliche Doppelbesteuerung weitgehend vermieden. Daneben kann ein zeitaufwendiger und kostspieliger Rechtsweg vermieden werden, wenn der Steuerpflichtige der getroffenen Einigung über die Verrechnungspreisgestaltung zustimmt.

4.89 Aber auch dann, wenn zwischen den Steuerverwaltungen im Laufe einer Simultanbetriebsprüfung keine Einigung über die Verrechnungspreisgestaltung verbundener Unternehmen herbeigeführt werden kann, sieht das OECD-Musterübereinkommen vor, dass jedes der verbundenen Unternehmen einen Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung zu einem früheren Zeitpunkt unterbreiten kann, als dies ohne Simultanbetriebsprüfung der Fall gewesen wäre. Trifft dies zu, so können Simultanbetriebsprüfungen die Zeitspanne zwischen den Berichtigungen, die eine Steuerverwaltung bei einem Steuerpflichtigen vornimmt, und der Durchführung eines Verständigungsverfahrens erheblich verkürzen. Darüber hinaus sieht das OECD-Musterübereinkommen vor, dass Simultanbetriebsprüfungen zur Vereinfachung von Verständigungsverfahren beitragen können, da die Steuerverwaltungen in der Lage sind, eine bessere Beweisführung in Bezug auf jene Steuerkorrekturen vorzunehmen, auf Grund derer ein Steuerpflichtiger ein Verständigungsverfahren beantragen

kann. Auf Grund der Ermittlung und Beurteilung des Sachverhalts sowie auf Grund der beabsichtigten steuerlichen Behandlung der jeweiligen Verrechnungspreisfragen, wie diese in den vorstehend beschriebenen Berichten der Steuerverwaltungen dargelegt werden, kann der praktische Ablauf des Verständigungsverfahrens wesentlich verbessert werden, was es den zuständigen Behörden ermöglicht, leichter eine Einigung herbeizuführen.

4.90 Für die verbundenen Unternehmen können Simultanbetriebsprüfungen auch insoweit vorteilhaft sein, als durch die Koordinierung der Erhebungen der beteiligten Steuerverwaltungen und durch die Vermeidung von Doppelgleisigkeiten Zeit und Ressourcen eingespart werden. Ferner kann die gleichzeitige Mitwirkung von zwei oder mehreren Steuerverwaltungen an der Prüfung der Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen dem multinationalen Unternehmen Gelegenheit bieten, bei der Lösung seiner Verrechnungspreisfragen eine aktivere Rolle einzunehmen. Die verbundenen Unternehmen können dadurch, dass sie gegenüber jeder der beteiligten Steuerverwaltungen die maßgeblichen Gegebenheiten und Argumente vorbringen, zur Vermeidung von Missverständnissen beitragen und die von den Steuerverwaltungen vorgenommene gemeinsame Feststellung und Beurteilung der Verrechnungspreisbedingungen erleichtern. Dadurch können die verbundenen Unternehmen bei der Gestaltung ihrer Verrechnungspreise bereits frühzeitig Rechtssicherheit erlangen. Vgl. Ziffer 4.77.

D.4 Empfehlungen für die Inanspruchnahme von Simultanbetriebsprüfungen

4.91 Auf Grund der zunehmenden Inanspruchnahme von Simultanbetriebsprüfungen unter den Mitgliedstaaten der OECD hat der Ausschuss für Steuerfragen beschlossen, dass es von Vorteil wäre, ein OECD-Musterübereinkommen für jene Staaten auszuarbeiten, die diese Form der Zusammenarbeit wünschen und dazu in der Lage sind. Am 23. Juli 1992 gab der Rat der OECD den Mitgliedstaaten eine Empfehlung für die Anwendung dieses Musterübereinkommens ab, das Leitlinien über die rechtlichen und praktischen Aspekte dieser Form der Zusammenarbeit vorsieht.

4.92 Mit der zunehmenden Internationalisierung des Handels und der Geschäftsbeziehungen und auf Grund der Komplexität der Geschäftsvorfälle multinationaler Unternehmen sind Verrechnungspreisfragen zunehmend wichtiger geworden. Simultanbetriebsprüfungen können jene Schwierigkeiten mildern, die sowohl die Steuerpflichtigen als auch die Steuerverwaltungen im Zusammenhang mit der Verrechnungspreisgestaltung multinationaler Unternehmen erfahren haben. Deshalb wird bei der Prüfung von Verrechnungspreisfällen die vermehrte Inanspruchnahme von Simultanbetriebsprüfungen empfohlen, um den Informationsaustausch und den Ablauf von Verständigungsverfahren zu erleichtern. Kommt es bei einer Simultanbetriebsprüfung zu einer berechtigten Veranlagung, sollten beide beteiligten

Staaten versuchen, ein Ergebnis herbeizuführen, das die Doppelbesteuerung für den multinationalen Konzern vermeidet.

E. Safe-Harbour-Regelungen

E.1 Einleitung

4.93 Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes kann ein umfangreicher Sachverhaltsermittlungsprozess sein sowie sachgerechtes Urteilsvermögen erfordern. Er kann auch ein Element der Unsicherheit darstellen und den Steuerpflichtigen sowie den Steuerverwaltungen eine schwere administrative Last auferlegen, die durch die Kompliziertheit der Gesetzgebung und des Vollzugs noch zunehmen kann. Diese Umstände haben die Mitgliedstaaten der OECD dazu bewegt, Überlegungen anzustellen, ob Safe-Harbour-Regelungen auf dem Gebiet der Verrechnungspreise zweckmäßig sind.

E.2 Begriff und Konzept der Safe-Harbour-Regelung

4.94 Die Schwierigkeiten bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes lassen sich insoweit mildern, als man Rahmenbedingungen schafft, unter denen der Steuerpflichtige einen einfachen Normenkatalog zu befolgen hätte; unter Einhaltung dieses Normenkatalogs festgelegte Verrechnungspreise würde die nationale Steuerverwaltung automatisch akzeptieren. Solche Bestimmungen würde man als „safe harbour“ oder „safe haven“ bezeichnen. Auf dem Gebiet des Steuerrechts handelt es sich dabei formell um gesetzliche Bestimmungen, die auf eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen Anwendung finden und die betroffenen Steuerpflichtigen von bestimmten Verpflichtungen entlasten, die auf Grund der Steuergesetze andernfalls zu erfüllen wären, indem an deren Stelle Ausnahmeverpflichtungen treten, die üblicherweise einfacher gestaltet sind. Im konkreten Bereich der Verrechnungspreise können die administrativen Erfordernisse einer Safe-Harbour-Regelung variieren; sie reichen von der vollständigen Entlastung bestimmter Steuerpflichtiger von gesetzlichen und administrativen Verrechnungspreisvorschriften eines Staats bis hin zur Verpflichtung zur Einhaltung verschiedener Verfahrensvorschriften als Voraussetzung für die Gewährung der Safe-Harbour-Regelung. Diese Vorschriften könnten beispielsweise vom Steuerpflichtigen fordern, Verrechnungspreise oder Ergebnisse auf eine ganz bestimmte Weise festzulegen, etwa durch die Anwendung einer von der Steuerverwaltung vorgesehenen vereinfachten Verrechnungspreismethode oder durch die Einhaltung bestimmter Vorschriften über die Erteilung von Informationen und die Aufbewahrung von Unterlagen über konzerninterne Geschäftsvorfälle. Ein solches Vorgehen erfordert eine größere Mitwirkung der Steuerverwaltung, da es nötig sein kann, die Einhaltung von Verfahrensvorschriften durch den Steuerpflichtigen zu überwachen.

4.95 Safe-Harbour-Regelungen können hinsichtlich der Bedingungen des Steuerpflichtigen bei konzerninternen Geschäftsvorfällen zwei verschiedene Formen aufweisen: Bestimmte Geschäftsvorfälle fallen nicht unter die Verrechnungspreisbestimmungen (insbesondere durch die Einführung von Freigrenzen) oder die für sie geltenden Regelungen werden vereinfacht (z.B. durch die Ermittlung von Bandbreiten, innerhalb derer sich die Preise oder Gewinne bewegen müssen). Es kann sein, dass die Steuerverwaltungen die in der Safe-Harbour-Regelung enthaltenen Vorgaben regelmäßig revidieren und veröffentlichen müssen. Verfahren, auf Grund derer eine Steuerverwaltung und ein Steuerpflichtiger bereits vor Abwicklung der konzerninternen Geschäftsvorfälle eine Einigung über die Verrechnungspreisgestaltung erzielen (sogenannte „Advance Pricing Arrangements“), zählen nicht zu den Safe-Harbour-Regelungen und werden in Abschnitt F dieses Kapitels behandelt. Der vorliegende Abschnitt befasst sich nicht mit steuerlichen Bestimmungen, die eine „übermäßige“ Verschuldung bei einer ausländischen Tochtergesellschaft verhindern sollen (Regelungen über die „Unterkapitalisierung“); sie werden Gegenstand späterer Arbeiten sein.

4.96 Safe-Harbour-Regelungen werfen wichtige Fragen auf: einerseits hinsichtlich des Grads an Willkürlichkeit, zu dem es bei der Ermittlung von Verrechnungspreisen durch die betroffenen Steuerpflichtigen kommen kann, andererseits hinsichtlich der Möglichkeiten bei der Steuerplanung sowie einer potentiellen Doppelbesteuerung wegen einer denkbaren Unvereinbarkeit der Safe-Harbour-Regelungen mit dem Fremdvergleichsgrundsatz.

E.3 Argumente für die Anwendung von Safe-Harbour-Regelungen

4.97 Die grundlegenden Ziele von Safe-Harbour-Regelungen sind: eine Vereinfachung für die betroffenen Steuerpflichtigen bei der Ermittlung fremdvergleichskonformer Bedingungen für konzerninterne Geschäftsvorfälle, die Rechtssicherheit für eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen, dass der bei konzerninternen Geschäftsvorfällen verrechnete oder erhaltene Betrag von der Steuerverwaltung ohne eine weitergehende Überprüfung akzeptiert wird, und die Entlastung der Steuerverwaltung von der Aufgabe, bei diesen Steuerpflichtigen weitere Prüfungen hinsichtlich ihrer Verrechnungspreisgestaltung durchzuführen.

E.3.1 Erleichterungen bei der Einhaltung der Vorschriften

4.98 Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes kann die Beschaffung und Analyse von Daten erforderlich machen, die schwierig zu erhalten und/oder auszuwerten sind. In bestimmten Fällen kann es sein, dass diese Schwierigkeiten in keinem Verhältnis zur Größe der Gesellschaft oder zur Anzahl der von ihr getätigten konzerninternen Geschäftsvorfälle stehen.

4.99 Die Einhaltung steuerlicher Vorschriften könnte durch Safe-Harbour-Regelungen wesentlich erleichtert werden. Da diese Regelungen als Vereinfachungsmaßnahmen gedacht sind, lassen sie insbesondere in jenen Bereichen einen größeren Spielraum zu, in denen es keine gleichen oder vergleichbaren Fremdpreise gibt. Auf Grund von Safe-Harbour-Regelungen hätten die Steuerpflichtigen bereits im Voraus Kenntnis von der Bandbreite jener Preise oder Gewinnsätze, innerhalb derer sich die Gesellschaft bewegen muss, um die Regelung in Anspruch nehmen zu können. Zur Erfüllung solcher Bedingungen wäre lediglich die Anwendung einer vereinfachten Methode notwendig, bei der die Rentabilität das vorrangige Kriterium bildet und die dem Steuerpflichtigen die Suche nach Vergleichswerten ersparen würde; auf diese Weise könnten Zeit und Ressourcen gespart werden, die sonst für die Ermittlung von Verrechnungspreisen aufgewendet werden müssten.

E.3.2 Rechtssicherheit

4.100 Ein weiterer Vorteil von Safe-Harbour-Regelungen besteht in der Gewissheit, dass die Verrechnungspreise des Steuerpflichtigen von der Steuerverwaltung akzeptiert werden. Die betroffenen Steuerpflichtigen hätten die Gewissheit, dass sie im Zusammenhang mit ihren Verrechnungspreisen keiner Prüfung oder Neuveranlagung unterzogen werden. Die Steuerverwaltung würde ohne weitergehende Prüfung alle Preise oder Ergebnisse akzeptieren, die eine Mindestgrenze übersteigen oder unter eine im Voraus festgesetzte Bandbreite fallen. Zu diesem Zweck könnten den Steuerpflichtigen die maßgeblichen Faktoren zur Verfügung gestellt werden, die zu jenen Verrechnungspreisen oder Ergebnissen führen, die für die Steuerverwaltung als angemessen gelten. Dabei könnte es sich beispielsweise um branchenspezifische Aufschläge oder Gewinngrößen handeln.

E.3.3 Verwaltungsvereinfachung

4.101 Eine Safe-Harbour-Regelung würde für die Steuerverwaltung eine gewisse Verwaltungsvereinfachung mit sich bringen. Sobald feststeht, welche Steuerpflichtigen für die Safe-Harbour-Regelung in Frage kommen, wäre für diese Steuerpflichtigen in Bezug auf ihre Verrechnungspreise oder die Ergebnisse aus ihren konzerninternen Geschäftsvorfällen nur noch ein minimaler Prüfungsaufwand erforderlich. Die Steuerverwaltungen könnten sodann mehr Ressourcen für die Prüfung anderer Geschäftsvorfälle und Steuerpflichtiger einsetzen.

E.4 Die Probleme bei der Anwendung von Safe-Harbour-Regelungen

4.102 Der Umstand, dass es für eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen Safe-Harbour-Regelungen gibt, würde eine Reihe von Nachteilen mit sich bringen; die Steuerverwaltungen müssen diese Nachteile und die

erhofften Vorteile sorgfältig gegeneinander abwägen. Diese Bedenken sind darauf zurückzuführen, dass

1. die Einführung von Safe-Harbour-Regelungen in einem bestimmten Staat nicht nur die Steuerberechnung innerhalb dieses Staats beeinflussen würde, sondern auch Auswirkung auf die Berechnung der Steuer verbundener Unternehmen in anderen Staaten hätte, und
2. es schwierig ist, zufriedenstellende Kriterien für die Definition von Safe-Harbour-Regelungen festzulegen, und deshalb durchaus Preise oder Ergebnisse erzielt werden können, die mit dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht vereinbar sein können.

Das Problem kann aus verschiedenen Perspektiven untersucht werden.

4.103 Auf Grund von Safe-Harbour-Regelungen ist es möglicherweise nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige eine bestimmte Preismethode bzw. überhaupt irgendeine Preismethode für steuerliche Zwecke anwendet. Wenn eine Safe-Harbour-Regelung eine vereinfachte Verrechnungspreismethode vorschreibt, ist es unwahrscheinlich, dass diese in allen Fällen der am besten geeigneten Methode entspricht, welche nach den regulären Verrechnungspreisbestimmungen auf die Gegebenheiten und Umstände des Steuerpflichtigen anzuwenden wäre. So kann etwa eine auf Grund einer Safe-Harbour-Regelung angewandte Gewinnmethode einen Prozentsatz für den Mindestgewinn vorschreiben, auch wenn es dem Steuerpflichtigen möglich gewesen wäre, die Preisvergleichsmethode oder andere geschäftsvorfallbezogene Methoden anzuwenden.

4.104 Man könnte die Ansicht vertreten, dass eine solche Regelung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz unvereinbar sei, der die Anwendung einer Preismethode erfordert, die jene Bedingungen berücksichtigt, die unabhängige Unternehmen, die unter ähnlichen Verhältnissen ähnliche Geschäftsvorfälle tätigen, auf dem freien Markt vereinbart hätten. In einigen Sektoren, in denen handelsübliche Güter, Rohstoffe oder Dienstleistungen verwendet werden und die Marktpreise weitgehend bekannt sind, wie etwa in der Erdölindustrie und im Bergbau sowie im Finanzdienstleistungssektor, könnte eine Safe-Harbour-Regelung verständlicherweise mit höherem Präzisionsgrad und geringerer Abweichung vom Fremdvergleichsgrundsatz angewandt werden. Aber auch diese Branchen erzielen Ergebnisse mit einer großen Bandbreite, und es gilt als unwahrscheinlich, dass diese Ergebnisse bei einer Safe-Harbour-Regelung zur Zufriedenheit der Steuerverwaltung berücksichtigt werden könnten. Veröffentlichte Marktpreise würden vermutlich auch die Anwendung geschäftsvorfallbezogener Methoden erleichtern; in diesem Fall bedarf es möglicherweise keiner Safe-Harbour-Regelungen.

4.105 Selbst wenn davon ausgegangen wird, dass die Preismethode, die auf Grund einer Safe-Harbour-Regelung vorgeschrieben ist, den Gegeben-

heiten und Umständen bestimmter Fälle Rechnung trägt, ginge die Anwendung dieser Regelung dennoch zu Lasten der Genauigkeit bei der Auskunftserteilung über die Verrechnungspreise. Dies liegt in der Natur von Safe-Harbour-Regelungen, bei denen die Verrechnungspreise vorwiegend unter Bezugnahme auf einen Pauschalwert und nicht auf Grund der jeweiligen Gegebenheiten und Umstände des Geschäftsvorfalles festgesetzt werden, so wie dies beim Fremdvergleichsgrundsatz der Fall ist. Daraus folgt, dass es sich bei jenen Preisen oder Ergebnissen, die mit dem Pauschalwert übereinstimmen, nicht um fremdvergleichskonforme Preise oder Ergebnisse handeln muss.

4.106 Safe-Harbour-Regelungen dürften oft willkürlich sein, da sie den unterschiedlichen Gegebenheiten und Umständen selbst dann nicht Rechnung tragen, wenn Unternehmen in derselben Branche tätig sind. Diese Willkür könnte nur sehr schwer und nur dadurch vermindert werden, dass man eine erhebliche Anzahl von Fachkräften dafür einsetzt, um eine Fülle von Informationen über Preise und Preisentwicklungen zu beschaffen, zu vergleichen und diese ständig zu revidieren. Die Beschaffung maßgeblicher Informationen für die Festsetzung und die Überwachung von Parametern für Safe-Harbour-Regelungen kann deshalb für die Steuerverwaltungen mit hohem Verwaltungsaufwand verbunden sein, weil die Informationen möglicherweise nicht unmittelbar zur Verfügung stehen und nur durch gründliche Verrechnungspreiserhebungen beschafft werden können. Die notwendigen umfangreichen Nachforschungen zur ausreichend genauen Festlegung der Parameter für Safe-Harbour-Regelungen, die dem Fremdvergleichsgrundsatz Rechnung tragen, würden eines der von der Safe-Harbour-Regelung verfolgten Ziele gefährden, nämlich jenes der Verwaltungsvereinfachung.

E.4.1 Die Gefahr der Doppelbesteuerung und die Schwierigkeiten im Verständigungsverfahren

4.107 Aus praktischer Sicht liegt das Hauptproblem der Safe-Harbour-Regelung in ihren internationalen Auswirkungen. Safe-Harbour-Regelungen könnten die Preisgestaltungsstrategie der Gesellschaften beeinflussen. „Vorgaben“ für solche Regelungen könnten die Steuerpflichtigen zu einer Änderung von Preisen veranlassen, die sie sonst gegenüber verbundenen Unternehmen verrechnet hätten, um zwecks Einhaltung der Vorgaben ihre Gewinne zu erhöhen und damit einer Verrechnungspreisuntersuchung bei einer Betriebsprüfung auszuweichen. Die Sorge, dass die steuerpflichtigen Einkünfte in einem Staat mit einer Safe-Harbour-Regelung zu hoch ausgewiesen werden, ist umso größer, wenn dieser Staat für die Abgabenverkürzung oder die Nichtbefolgung von Nachweispflichten erhebliche Strafen verhängt, denn dies führt zu einem noch größeren Anreiz sicherzustellen, dass die Verrechnungspreisgestaltung ohne weitere Prüfung akzeptiert wird.

4.108 Steuerpflichtige könnten die durch die Safe-Harbour-Regelung geschaffene Rechtssicherheit dermaßen schätzen, dass sie die den verbundenen Unternehmen verrechneten Preise anheben, um unter eine solche Regelung zu fallen, und zwar ungeachtet der Tatsache, dass diese Verrechnungspreise höher als die Fremdpreise des betreffenden Steuerpflichtigen sind, die seinen besonderen Verhältnissen Rechnung tragen. In diesem Fall würde sich die Safe-Harbour-Regelung für jene Steuerverwaltung vorteilhaft auswirken, welche diese Regelung vorsieht, da die betroffenen Steuerinländer höhere Erträge ausweisen würden. Andererseits würde diese Regelung sowohl die verbundenen ausländischen Unternehmen als auch deren Steuerverwaltungen benachteiligen, da dies zur Folge hätte, dass in den jeweiligen Staaten niedrigere Gewinne und steuerpflichtige Einkünfte ausgewiesen würden. Dies wiederum würde die Frage der gerechten Aufteilung des Steueraufkommens zwischen den Staaten aufwerfen.

4.109 In solchen Fällen kann es tatsächlich vorkommen, dass die Steuerverwaltung des benachteiligten Staats außerstande ist, die Preise zu akzeptieren, die ihren Steuerpflichtigen bei Geschäftsvorfällen mit verbundenen Unternehmen jenes Staats in Rechnung gestellt wurden, der die Safe-Harbour-Regelung vorsieht. Die Preise können von jenen abweichen, die in diesen Staaten bei Anwendung fremdvergleichskonformer Verrechnungsmethoden gelten würden. Man wird daher nicht ausschließen können, dass ausländische Steuerverwaltungen Preise in Frage stellen, die sich aus der Anwendung einer Safe-Harbour-Regelung ableiten, mit dem Ergebnis, dass der Steuerpflichtige mit einer Doppelbesteuerung konfrontiert sein kann.

4.110 Man könnte nun einwenden, dass eine mögliche Doppelbesteuerung die Ziele der Rechtssicherheit und Vereinfachung zunichte macht, die der Steuerpflichtige mit der Wahl der Safe-Harbour-Regelung ursprünglich verfolgt hat. Die Steuerpflichtigen könnten aber auch der Auffassung sein, dass eine maßvolle Doppelbesteuerung ein annehmbarer Preis ist, der bezahlt werden muss, um von der Verpflichtung zur Einhaltung komplizierter Verrechnungspreisregelungen ausgenommen zu werden.

4.111 Daraus folgt, dass die Doppelbesteuerung für sich allein noch kein Grund ist, Safe-Harbour-Regelungen auszuschließen. Man könnte verlangen, dass der Steuerpflichtige allein entscheiden müsse, inwieweit eine mögliche Doppelbesteuerung bei der Wahl der Safe-Harbour-Regelung akzeptiert werden kann. Um jedoch sicherzustellen, dass die Steuerpflichtigen eine solche Entscheidung einwandfrei auf der Grundlage dieses Kompromisses treffen, müsste jener Staat, der eine Safe-Harbour-Regelung anbietet, klar zum Ausdruck bringen, inwieweit er versuchen würde, eine aus der Anwendung seiner Safe-Harbour-Regelung allenfalls resultierende Doppelbesteuerung zu mildern. Da eine Safe-Harbour-Regelung dem Steuerpflichtigen den Vorteil verschafft, dass er hinsichtlich der betreffenden Verrechnungspreise von

einer nachträglichen Untersuchung oder Prüfung befreit wird, ist es in Anbetracht des Wesens einer solchen Regelung, deren Preise oder Ergebnisse schon konzeptionell bedingt nur eine Annäherung an den Fremdvergleichsgrundsatz sein können, nur recht und billig, wenn der Steuerpflichtige bei der Wahl dieses Verfahrens bereit sein muss, eine internationale Doppelbesteuerung in Kauf zu nehmen, wenn eine ausländische Steuerverwaltung die der Safe-Harbour-Regelung entsprechenden Verrechnungspreise ablehnt. Dies lässt logischerweise darauf schließen, dass es jenen Steuerpflichtigen, die sich für die Safe-Harbour-Regelung entscheiden, im Allgemeinen untersagt sein sollte, Doppelbesteuerungsprobleme an die zuständigen Behörden heranzutragen, wenn die Anwendung dieser Regelung zu einer internationalen Doppelbesteuerung führen sollte. Eine steuerliche Entlastung von einer Doppelbesteuerung, die daraus entsteht, dass sich ein Steuerpflichtiger für eine Safe-Harbour-Regelung entschieden hat, sollte vom ausländischen Staat nur dann gewährt werden, wenn der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass die Ergebnisse aus der Einhaltung der Safe-Harbour-Regelung dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

4.112 Hat sich ein multinationales Unternehmen für eine Safe-Harbour-Regelung in einem anderen Staat entschieden, werden Verrechnungspreisberichtigungen ausländischer Steuerverwaltungen allerdings schwieriger, da der Steuerpflichtige die Berichtigung wahrscheinlich anfechten wird, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Die Aussicht, dass Verständigungsverfahren grundsätzlich nicht eingesetzt werden, um auf Grund einer Safe-Harbour-Regelung festgelegte Preise oder Ergebnisse nach unten zu korrigieren, kann sich für die Steuerverwaltungen der ausländischen Staaten daher als nachteilig erweisen.

4.113 Die Einführung von Safe-Harbour-Regelungen in einem Staat kann dazu führen, dass die Steuerverwaltungen der anderen Staaten die Verrechnungspreispolitik aller Unternehmen prüfen, die mit Unternehmen verbunden sind, welche sich für eine solche Regelung entschieden haben, um so alle Fälle mit potenzieller Unvereinbarkeit mit dem Fremdvergleichsgrundsatz aufzudecken. Geschieht dies nicht, könnte das Steueraufkommen dieser Staaten auf jenen Staat verlagert werden, der die Safe-Harbour-Regelung vorsieht. Deshalb ginge jede Verwaltungsvereinfachung des Staats, der diese Regelung vorsieht, zu Lasten anderer Staaten, die zur Absicherung ihrer eigenen Bemessungsgrundlage systematisch feststellen müssten, ob die nach der Safe-Harbour-Regelung zulässigen Preise oder Ergebnisse mit jenen vereinbar sind, die durch Anwendung ihrer eigenen Verrechnungspreisregelungen erzielt worden wären. Der Verwaltungsaufwand, den sich jener Staat erspart, der eine Safe-Harbour-Regelung vorsieht, würde deshalb auf die ausländischen Staaten verlagert werden.

4.114 Die Möglichkeit einer Doppelbesteuerung besteht nicht nur in den Fällen, in denen ein einzelner Staat eine Safe-Harbour-Regelung einführt. Auch die Einführung einer solchen Regelung durch zwei oder mehrere Staaten würde eine Doppelbesteuerung nicht verhindern, wenn jeder Staat gegensätzliche Ansätze oder Methoden anwendet. Es ist wahrscheinlich, dass die Parameter der Safe-Harbour-Regelungen zweier Staaten für bestimmte Branchen voneinander abweichen werden, da beide Staaten ihre Einnahmen sichern möchten. Theoretisch könnte durch internationale Koordinierung zwischen den staatlichen Systemen jene Harmonisierung erreicht werden, die zur Vermeidung der Doppelbesteuerung erforderlich ist. In der Praxis ist es jedoch höchst unwahrscheinlich, dass es zwei Staaten gelingt, gegensätzliche Safe-Harbour-Regelungen zu harmonisieren und dadurch die Doppelbesteuerung zu beseitigen.

E.4.2 Die Möglichkeit der Erschließung neuer Wege für die Steuerplanung

4.115 Safe-Harbour-Regelungen könnten den Steuerpflichtigen auch Möglichkeiten bei der Steuerplanung eröffnen. Die Unternehmen können einen Anreiz haben, ihre Verrechnungspreise zu ändern, um steuerpflichtige Einkünfte in andere Staaten zu verlagern. Dies führt möglicherweise auch zu einer Steuerumgehung, soweit für Zwecke der Ausnutzung von Safe-Harbour-Regelungen künstliche Vereinbarungen abgeschlossen werden.

4.116 Sofern eine Safe-Harbour-Regelung auf den Durchschnittswerten einer Branche beruht, könnten sich Steuerplanungsmöglichkeiten für Steuerpflichtige ergeben, die eine überdurchschnittliche Rentabilität erzielen. So kann beispielsweise eine kosteneffiziente Gesellschaft, die Verkäufe zu einem Fremdpreis tätigt, für die konzerninternen Verkäufe einen Aufschlag von 15% erzielen. Für diese Gesellschaft bestünde der Anreiz, sich für eine Safe-Harbour-Regelung zu entscheiden, die einen Aufschlag von 10% vorsieht. Auf Grund dieser Regelung würde die Gesellschaft mit ihren herabgesetzten Gewinnen besteuert, und zwar ungeachtet der Tatsache, dass die konzerninternen Verrechnungspreise erheblich unter den Fremdpreisen liegen würden. Es käme folglich zu einer Verschiebung steuerpflichtiger Einkünfte in das Ausland. Wenn dies in großem Umfang geschieht, könnte es für jenen Staat, der die Safe-Harbour-Regelung vorsieht, zu erheblichen Steuerausfällen kommen. Die Steuerverwaltung hätte vom Grundsatz her keine Handhabe, dieser Gewinnverlagerung entgegenzuwirken.

4.117 Safe-Harbour-Regelungen können durchaus zu einer internationalen Unterbesteuerung führen, wenn sie zu fremdvergleichswidrigen Preisen oder Gewinnen führen und hierdurch steuerpflichtige Einkünfte in Niedrigsteuerländer oder Steueroasen verlagert werden können.

4.118 Die Entscheidung, ob ein Staat bereit ist, bei der Durchführung einer Safe-Harbour-Regelung möglicherweise eine Aushöhlung seiner eigenen Bemessungsgrundlage hinzunehmen, muss dieser Staat selbst treffen. Bei einer derartigen politischen Entscheidung kommt es zu einem grundlegenden Kompromiss zwischen der Attraktivität dieser Regelung für die Steuerpflichtigen einerseits und der Aushöhlung der Steuereinnahmen andererseits. Je attraktiver sich eine solche Regelung für den Steuerpflichtigen darstellt, desto größer ist die Anzahl der Steuerpflichtigen, die sich für deren Anwendung entscheiden; dadurch kommt es für die Steuerbehörde zu einer Verringerung des Verwaltungsaufwands. Andererseits wird der Steuerausfall infolge zu niedriger Steuererklärungen mit zunehmender Attraktivität der Safe-Harbour-Regelung wachsen. Was auch immer die Kosten und Vorteile einer solchen Kompromisslösung sein mögen, sie setzt voraus, dass die Steuerverwaltung grundsätzlich bereit ist, auf gewisse Entscheidungsbefugnisse bei der Veranlagung des Steuerpflichtigen zu verzichten.

E.4.3 Fragen in Bezug auf den Gleichheitsgrundsatz und die Einheitlichkeit der Besteuerung

4.119 Safe-Harbour-Regelungen werfen schließlich auch Fragen hinsichtlich der Gleichbehandlung und der Einheitlichkeit der Besteuerung auf. Mit der Einführung einer Safe-Harbour-Regelung könnten auf dem Gebiet der Verrechnungspreise zwei verschiedene Rechtskreise geschaffen werden, wobei der eine Rechtskreis vorschreibt, dass die Preise fremdvergleichskonform sind, während der andere Rechtskreis vorschreibt, dass die Preise andere bzw. vereinfachte Kriterien erfüllen müssen. Da Kriterien für die Bestimmung der Steuerpflichtigen, die eine solche Regelung beanspruchen dürfen, unerlässlich sind, könnte es sein, dass ein Teil der Steuerpflichtigen, die sich in ähnlichen Verhältnissen befinden und möglicherweise Konkurrenten sind, die Grenze für die Safe-Harbour-Regelung unterschreitet, während der andere Teil die Grenze überschreitet, und dass damit Steuerpflichtige in ähnlichen Verhältnissen steuerlich unterschiedlich behandelt werden: auf der einen Seite jene Steuerpflichtigen, die die Kriterien für die Safe-Harbour-Regelung erfüllen und somit von der Einhaltung der allgemeinen Vorschriften befreit sind, auf der anderen Seite jene Steuerpflichtigen, die verpflichtet sind, ausschließlich auf der Grundlage des Fremdvergleichs zu handeln (entweder weil das Unternehmen tatsächlich fremdvergleichskonforme Geschäftsvorfälle tätigt oder weil es den Gesetzen in Bezug auf die Verrechnungspreisgestaltung unterliegt, die wiederum auf diesem Grundsatz beruhen). Steuerliche Begünstigungen auf Grund von Safe-Harbour-Regelungen für eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen könnten daher zu einer Diskriminierung und zu Wettbewerbsverzerrungen führen.

E.5 Empfehlungen hinsichtlich der Anwendung von Safe-Harbour-Regelungen

4.120 Die vorstehende Analyse legt nahe, dass Safe-Harbour-Regelungen grundlegende Probleme aufwerfen, obwohl damit eine Anzahl von Zielen bei der Einhaltung und der Administration von Verrechnungspreisbestimmungen verwirklicht werden können. Sie könnten möglicherweise gegenteilige Auswirkungen auf die Preisgestaltungen der Unternehmen haben, die konzerninterne Geschäftsvorfälle tätigen. Sie können sich auch auf die Steuereinnahmen jenes Staats negativ auswirken, der die Safe-Harbour-Regelungen einführt; sie können sich aber auch auf jene Staaten negativ auswirken, deren verbundene Unternehmen konzerninterne Geschäftsvorfälle mit Steuerpflichtigen tätigen, die sich für eine solche Regelung entscheiden. Noch wichtiger ist die Tatsache, dass Safe-Harbour-Regelungen mit der Durchsetzung von Verrechnungspreisen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz generell unvereinbar sind. Diesen Nachteilen sind jedoch die von solchen Regelungen erhofften Vorteile gegenüberzustellen: die Rechtssicherheit, die Vereinfachungen für den Steuerpflichtigen bei der Einhaltung steuerlicher Vorschriften sowie eine Verminderung des Verwaltungsaufwands für die Steuerverwaltung.

4.121 Bei der üblichen Vollziehung von Steuergesetzen kann dem Steuerpflichtigen keine Garantie für Rechtssicherheit gewährt werden, da es für die Steuerverwaltungen möglich bleiben muss, jeden Aspekt bei der Einkommensteuerveranlagung des Steuerpflichtigen zu überprüfen; dazu zählt auch der Bereich der Verrechnungspreise. Grundsätzlich bedeutet die Einführung einer Safe-Harbour-Regelung, dass die Steuerverwaltung einen Teil ihrer Entscheidungsbefugnisse zu Gunsten von automatischen Regelungen aufgibt. Es kann sein, dass Steuerverwaltungen nicht bereit sind, so weit zu gehen, und dass es für sie wesentlich ist, die vom Steuerpflichtigen selbst berechnete Steuerschuld und deren Bemessungsgrundlage auch weiterhin überprüfen zu können. Verwaltungsvereinfachung kann oft auch anderen steuerpolitischen Zielen untergeordnet werden, wie angemessene und ausreichende Nachweisführung und Offenlegung sowie Verhinderung von Steuerumgehung.

4.122 Andererseits haben die Steuerverwaltungen bei der Vollziehung ihres Steuerrechts einen beachtlichen Spielraum. Sie können es vorziehen, mehr Ressourcen für jene Fälle bereitzustellen, bei denen es sich um große Unternehmen handelt oder bei denen die konzerninternen Geschäftsvorfälle einen bedeutenden Anteil darstellen, und sie können nachsichtiger gegenüber kleineren Unternehmen sein. Während eine flexiblere Verwaltungspraxis gegenüber kleineren Unternehmen eine formelle Safe-Harbour-Regelung nicht ersetzen kann, so ist es dennoch möglich, dass dadurch dieselben Ziele erreicht werden können, die eine solche Regelung verfolgt, wenn auch in

einem geringeren Umfang. Angesichts der vorstehenden Überlegungen werden spezielle gesetzliche Ausnahmeregelungen für Gruppen von Steuerpflichtigen für die Ermittlung der Verrechnungspreise im Allgemeinen als nicht empfehlenswert erachtet; der Gebrauch von Safe-Harbour-Regelungen wird folglich nicht empfohlen.

F. Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung („Advance Pricing Arrangements“)¹

F.1 Definition und Konzept von Advance Pricing Arrangements

4.123 Ein Advance Pricing Arrangement (APA) ist eine Vereinbarung, bei der vor Abwicklung konzerninterner Geschäftsvorfälle ein entsprechender Kriterienkatalog festgelegt wird (z.B. Methode, Vergleichswerte und etwaige angemessene Anpassungen, kritische Annahmen in Bezug auf künftige Ereignisse), um die Verrechnungspreise für diese Geschäftsvorfälle über einen festen Zeitraum hinweg zu ermitteln. Ein APA wird formell von einem Steuerpflichtigen beantragt und erfordert Verhandlungen zwischen dem Steuerpflichtigen, einem oder mehreren verbundenen Unternehmen und einer oder mehreren Steuerverwaltungen. APA sollen die herkömmlichen Instrumentarien der Verwaltungen, der Gerichte und der Abkommen zur Lösung von Verrechnungspreisproblemen ergänzen. Sie können sich dann als äußerst nützlich erweisen, wenn herkömmliche Instrumentarien versagen oder deren Anwendung sich als schwierig erweist. Im Oktober 1999 wurden detaillierte Leitlinien für die Durchführung von Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung im Rahmen des Verständigungsverfahrens („MAP APAs“) angenommen, die sich im Anhang zu diesem Kapitel finden.

4.124 Ein zentrales Problem der Konzeption von APA betrifft die Frage, mit welcher Genauigkeit ein Verrechnungspreis über einen Zeitraum von Jahren hinweg vorausbestimmt werden kann, ob beispielsweise in einem konkreten Fall nur die Methodenfrage abgeklärt oder darüber hinausgehende Detailfragen geregelt werden sollen. Im Allgemeinen ist besondere Sorgfalt geboten, wenn in einem APA mehr als die bloße Methode, die Anwendungsmodalitäten und die kritischen Annahmen behandelt werden, da darüber hinausgehende Schlussfolgerungen auf der Vorhersage künftiger Ereignisse aufbauen müssen.

4.125 Die Zuverlässigkeit von Prognosen in einem APA hängt sowohl von der Art der Prognose als auch von den kritischen Annahmen ab, auf denen diese Prognose beruht. Es wäre beispielsweise nicht sachgerecht, zu behaupten,

1. Zusätzliche Hinweise für die Durchführung von Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung im Rahmen des Verständigungsverfahrens finden sich im Anhang zu Kapitel IV.

dass der fremdvergleichskonforme Zinssatz für kurzfristige Darlehen für die von einer bestimmten Gesellschaft aufgenommenen konzerninternen Darlehen während der kommenden drei Jahre unverändert bei 6% liege. Es wäre plausibler zu prognostizieren, dass der Satz dem LIBOR zuzüglich eines festen Prozentsatzes entspricht. Die Prognose wäre sogar noch zuverlässiger, wenn eine geeignete kritische Annahme hinzukommen würde in Bezug auf die Kreditwürdigkeit (z.B. dass sich der den LIBOR übersteigende Wert ändert, wenn sich die Kreditwürdigkeit ändert).

4.126 Ferner wäre es beispielsweise nicht zweckmäßig, eine Gewinnaufteilungsformel zwischen verbundenen Unternehmen festzulegen, wenn erwartet wird, dass die Funktionsaufteilung zwischen den Unternehmen veränderlich ist. Es wäre jedoch möglich, eine Gewinnaufteilungsformel vorzusehen, wenn die Rolle jedes Unternehmens in ihren kritischen Aspekten festgelegt wird. In bestimmten Fällen wird es sogar möglich sein, eine angemessene Prognose über die Angemessenheit einer konkreten Gewinnaufteilungsrate zu treffen, sofern genügend Anhaltspunkte zur Verfügung stehen.

4.127 Bei der Entscheidung über die Genauigkeit eines APA werden die Steuerverwaltungen im konkreten Fall zu beachten haben, dass Voraussagen über die absolute künftige Gewinnerwartung die geringste Plausibilität aufweisen. Es kann möglich sein, die Gewinnverhältnisse unabhängiger Unternehmen als Vergleichswerte anzusetzen, aber auch diese sind vielfach vage und schwer vorherzusagen. Die Festlegung geeigneter kritischer Annahmen sowie die Anwendung von Bandbreiten kann die Zuverlässigkeit von Prognosen erhöhen. Erfahrungswerte in der betroffenen Branche können ebenfalls als Richtwerte dienen.

4.128 Insgesamt hängt die Zuverlässigkeit einer Prognose von den Gegebenheiten und Umständen jedes Einzelfalls ab. Wenn die Steuerpflichtigen und die Steuerverwaltungen den Anwendungsbereich eines APA prüfen, müssen sie dieser Prognosenzuverlässigkeit große Aufmerksamkeit beimessen. APA sollten keine unzuverlässigen Prognosen beinhalten. Die Zweckmäßigkeit einer Methode und ihrer Anwendung lassen sich in der Regel mit höherer Zuverlässigkeit vorhersagen, und die maßgeblichen kritischen Annahmen können sicherer festgelegt werden als künftige Geschäftsergebnisse (die Höhe des Preises bzw. des Gewinns).

4.129 Einige Staaten sehen unilaterale Vereinbarungen zwischen der Steuerverwaltung und dem Steuerpflichtigen dieses Staats vor, an denen die anderen betroffenen Steuerverwaltungen nicht mitwirken. Ein unilaterales APA kann sich jedoch auf die Steuerschuld verbundener Unternehmen in anderen Staaten auswirken. Wo unilaterale APA zulässig sind, sollten die zuständigen Behörden der anderen betroffenen Staaten so rasch wie möglich über das Verfahren informiert werden, damit sie sich entscheiden können,

ob sie bereit und in der Lage sind, eine bilaterale Verständigungsvereinbarung zu treffen. In jedem Fall sollten Staaten in einem unilateralen APA, das sie mit einem Steuerpflichtigen abschließen, keine Regelung vereinbaren, nach der der Steuerpflichtige im Fall eines Verrechnungspreiskonflikts auf den Zugang zum Verständigungsverfahren verzichtet, und wenn ein anderer Staat eine Verrechnungspreisberichtigung im Zusammenhang mit einem von dem unilateralen APA betroffenen Geschäftsvorfall vornimmt, wird der erste Staat dazu ermutigt, die Zweckmäßigkeit einer Gegenberichtigung zu erwägen und das unilaterale APA nicht als unumkehrbare Vereinbarung zu betrachten.

4.130 Angesichts der Gefahr einer Doppelbesteuerung geben die meisten Staaten den bilateralen oder multilateralen APA (d.h. Vereinbarungen, an denen zwei oder mehrere Staaten mitwirken) den Vorzug, und es gibt tatsächlich Staaten, die ihren Steuerpflichtigen kein unilaterales APA (d.h. eine Vereinbarung zwischen dem Steuerpflichtigen und lediglich einer Steuerverwaltung) einräumen. Bei bilateralen (oder multilateralen) APA ist das Risiko einer Doppelbesteuerung weitaus geringer; zudem sind diese gegenüber allen beteiligten Steuerverwaltungen und Steuerpflichtigen sachgerecht und geben den betroffenen Steuerpflichtigen mehr Rechtssicherheit. Außerdem erlauben es die innerstaatlichen Bestimmungen einiger Staaten nicht, dass die Steuerverwaltungen unmittelbar mit den Steuerpflichtigen verbindliche Vereinbarungen treffen, so dass APA mit der zuständigen Behörde eines Vertragsstaats nur im Verständigungsverfahren getroffen werden können. Wird in diesem Abschnitt in der Folge von APA gesprochen, so sind damit nicht die unilateralen Vereinbarungen gemeint, es sei denn, dass dies ausdrücklich erwähnt wird.

4.131 Die Steuerverwaltungen können APA bei der Aufteilung von Gewinnen oder der Zurechnung von Einkünften im Zusammenhang mit dem weltweiten Handel mit Wertpapieren und Rohstoffen, aber auch bei der Anwendung von multilateralen Kostenumlageverträgen als besonders nützlich erachten. Das Konzept der APA kann auch bei der Lösung von Fragen zu Artikel 7 des OECD-Musterabkommens, die sich auf Aufteilungsprobleme, Betriebsstätten und Niederlassungstätigkeiten beziehen, nützlich sein.

4.132 APA, einschließlich der unilateralen Vereinbarungen, unterscheiden sich in mehrfacher Hinsicht von den herkömmlichen verbindlichen Auskünften, die von den Steuerverwaltungen an Steuerpflichtige erteilt werden. Ein APA befasst sich im Allgemeinen mit Sachverhaltsfragen, während sich die herkömmlichen verbindlichen Auskünfte im Allgemeinen darauf beschränken, Rechtsfragen zu behandeln, die auf einem vom Steuerpflichtigen dargestellten Sachverhalt beruhen. Der einem Antrag auf verbindliche Auskunftserteilung zu Grunde liegende Sachverhalt wird von der Steuerverwaltung oft nicht in Frage gestellt, während der einem APA zu Grunde liegende Sachverhalt

wahrscheinlich gründlich analysiert und untersucht wird. Daneben befasst sich ein APA in der Regel mit mehreren Geschäftsvorfällen, mit mehreren Arten regelmäßiger Geschäftsbeziehungen oder mit allen internationalen Geschäftsvorfällen, die ein Steuerpflichtiger in einem bestimmten Zeitraum tätigt. Im Gegensatz dazu ist eine verbindliche Auskunft nur für einen bestimmten Geschäftsvorfall bindend.

4.133 Die Mitwirkung der verbundenen Unternehmen ist für die erfolgreiche Aushandlung eines APA wesentlich. So ist in der Regel zu erwarten, dass die verbundenen Unternehmen den Steuerverwaltungen jene Methoden bekannt geben, die ihrer Auffassung nach auf Grund der besonderen Gegebenheiten und Umstände am angemessensten sind. Zudem sollten die verbundenen Unternehmen Unterlagen vorlegen, welche als Nachweis für die Angemessenheit ihres Vorschlags dienen; dazu zählen beispielsweise Daten über die Branche, die Märkte und die Staaten, die von der Vereinbarung erfasst sein sollen. Ferner können die verbundenen Unternehmen Geschäftsvorfälle zwischen unabhängigen Unternehmen identifizieren, die hinsichtlich der ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeit und der Verrechnungspreisbedingungen mit den Geschäftsvorfällen der verbundenen Unternehmen vergleichbar oder ihnen ähnlich sind – z.B. hinsichtlich der wirtschaftlichen Kosten und Risiken –, und eine Funktionsanalyse vornehmen, wie sie in Kapitel I dieser Leitlinien beschrieben wird.

4.134 Für ein APA ist charakteristisch, dass verbundene Unternehmen daran mitwirken dürfen, indem sie ihren Fall der betroffenen Behörde unterbreiten, ihn mit den betroffenen Steuerverwaltungen verhandeln, die notwendigen Auskünfte erteilen und eine Einigung über die Verrechnungspreisfragen herbeiführen. Aus der Sicht der verbundenen Unternehmen kann diese Mitwirkungsmöglichkeit als ein Vorteil gegenüber dem herkömmlichen Verständigungsverfahren angesehen werden.

4.135 Nach Abschluss eines APA sollten die Steuerverwaltungen den verbundenen Unternehmen in ihrem jeweiligen Staat bestätigen, dass so lange keine Verrechnungspreisberichtigung vorgenommen wird, wie sich der Steuerpflichtige an die Bedingungen der Vereinbarungen hält. Das APA sollte ferner eine Bestimmung enthalten (vielleicht mit Bezug auf eine Bandbreite), die eine Revision oder Kündigung der Vereinbarung für künftige Jahre ermöglicht, wenn sich die Geschäftsvorfälle erheblich ändern oder wenn nicht beeinflussbare Wirtschaftsbedingungen (z.B. erhebliche Wechselkursänderungen) die Zuverlässigkeit der Methodologie so entscheidend beeinflussen, dass diese auch von unabhängigen Unternehmen für ihre Preisgestaltung als erheblich erachtet werden.

4.136 Ein APA kann alle Verrechnungspreisfragen eines Steuerpflichtigen betreffen (wie dies von einigen Staaten vorgezogen wird), oder es kann dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit geben, den Antrag auf ein APA auf konkrete

verbundene Unternehmen und konzerninterne Geschäftsvorfälle zu beschränken. Ein APA kann für künftige Jahre und Geschäftsvorfälle gelten, und die tatsächlichen Bedingungen können von der Branche, den Produkten oder den Geschäftsvorfällen abhängen. Die verbundenen Unternehmen können ihr Ersuchen auf bestimmte künftige Steuerjahre beschränken. Ein APA kann die Möglichkeit bieten, eine vereinbarte Verrechnungspreismethodologie auch zur Lösung ähnlicher Verrechnungspreisprobleme aus noch offenen Vorjahren anzuwenden. Diese Anwendung würde jedoch die Zustimmung der Steuerverwaltung, des Steuerpflichtigen und gegebenenfalls des Abkommenspartners erfordern.

4.137 Jede Steuerverwaltung, die an einem APA mitwirkt, will natürlich dessen Einhaltung durch die Steuerpflichtigen in ihrem Staat überwachen; dafür gibt es in der Regel zwei Möglichkeiten. Die eine Möglichkeit besteht darin, einen Steuerpflichtigen, der ein APA abgeschlossen hat, aufzufordern, jährlich nachzuweisen, inwieweit die Bedingungen des APA eingehalten worden sind und dass die kritischen Annahmen weiterhin maßgebend sind. Die zweite Möglichkeit besteht darin, dass die Steuerverwaltung beim Steuerpflichtigen im Rahmen des üblichen Prüfungsturnus dessen Bücher prüft, ohne jedoch eine Neubeurteilung der Methodologie vorzunehmen. Stattdessen wird die Steuerverwaltung ihre Verrechnungspreisprüfung darauf beschränken, die ursprünglichen Daten zu untersuchen, die für das APA maßgeblich waren, und festzustellen, inwieweit der Steuerpflichtige sich an die Bedingungen des APA gehalten hat. Die Steuerverwaltung kann bei ihrer Verrechnungspreisprüfung auch die Zuverlässigkeit und Genauigkeit der Darstellungen im APA und in den Jahresberichten untersuchen und prüfen, wie genau und sachgerecht die jeweilige Methodologie angewandt worden ist. Alle anderen Fragen, die mit dem APA nicht in Zusammenhang stehen, unterliegen der üblichen Prüfungstätigkeit.

4.138 Bei Betrug oder einer falschen Information während der Aushandlung eines APA oder in Fällen, in denen der Steuerpflichtige sich nicht an die Bedingungen eines APA hält, sollte dieses gekündigt werden können, und zwar auch rückwirkend. Im Falle der Kündigung oder des Widerrufs eines APA sollte jene Steuerverwaltung, die diese Maßnahme ergreift, der anderen Steuerverwaltung ihre diesbezügliche Absicht und die Gründe hierfür mitteilen.

F.2 Ausgestaltung rechtlicher und administrativer Vorschriften in Bezug auf APA

4.139 APA, an denen die zuständige Behörde eines Vertragsstaats beteiligt ist, sollten im Rahmen des Verständigungsverfahrens nach Artikel 25 des OECD-Musterabkommens behandelt werden, auch wenn solche Vereinbarungen dort nicht ausdrücklich erwähnt werden. Absatz 3 dieses Artikels sieht

vor, dass die zuständigen Behörden sich bemühen werden, Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen, in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen. Obwohl Ziffer 50 des Kommentars darauf hinweist, dass es sich bei den in diesem Absatz angesprochenen Schwierigkeiten um solche allgemeiner Art handelt, die eine Gruppe von Steuerpflichtigen betreffen, so räumt diese Ziffer insbesondere doch ein, dass sich die Fragen auch in einem Einzelfall ergeben können. Zu APA kommt es in Fällen, in denen die Anwendung der Verrechnungspreise auf eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen zu Zweifeln und Schwierigkeiten führt. Artikel 25 Absatz 3 weist auch darauf hin, dass die zuständigen Behörden gemeinsam darüber beraten können, wie eine Doppelbesteuerung in Fällen vermieden werden kann, die im Abkommen nicht behandelt sind. Unter diese Bestimmung sollten auch bilaterale APA fallen, da eines der Ziele derartiger Vereinbarungen darin besteht, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Obwohl das Abkommen Verrechnungspreisberichtigungen vorsieht, legt es – sieht man von dem in Artikel 9 verankerten Fremdvergleichsgrundsatz ab – hierfür keine besonderen Methoden oder Verfahren fest. Weil die in einem APA behandelten Verrechnungspreisfälle unter keine andere Abkommensbestimmung fallen, erscheint daher die Auffassung vertretbar, dass sie von Artikel 25 Absatz 3 erfasst sind. Die Bestimmungen über den Informationsaustausch in Artikel 26 könnten ebenfalls zur Vereinfachung von APA beitragen, da diese die Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Behörden in Form des Informationsaustauschs ermöglichen.

4.140 Zudem könnten sich Steuerverwaltungen bezüglich der Befugnis zum Abschluss eines APA auf allgemeine innerstaatliche Steuervollzugsbefugnisse berufen. In manchen Staaten können Steuerverwaltungen in der Lage sein, besondere Verwaltungs- und Verfahrensleitlinien für die Steuerpflichtigen zu erlassen, in denen die sachgerechte steuerliche Behandlung von Geschäftsbeziehungen und die sachgerechte Preisfestsetzungsmethodik dargelegt werden. Wie bereits vorstehend erwähnt, enthalten die Steuergesetze mancher OECD-Staaten Bestimmungen, die den Steuerpflichtigen berechtigen, für verschiedene Belange verbindliche Auskünfte zu erhalten. Auch wenn diese verbindlichen Auskunftsverfahren nicht ausdrücklich für APA bestimmt sind, könnten sie weit genug konzipiert sein, um auch als Grundlage für solche Vereinbarungen zu dienen.

4.141 In einigen Staaten fehlen die innerstaatlichen gesetzlichen Grundlagen für den Abschluss von APA. Beinhaltet ein Doppelbesteuerungsabkommen allerdings eine Klausel über das Verständigungsverfahren, die dem Artikel 25 des OECD-Musterabkommens entspricht, sollte der Abschluss eines APA für die zuständigen Behörden zulässig sein, wenn die Verrechnungspreisfragen sonst wahrscheinlich zu einer Doppelbesteuerung oder zu Schwierigkeiten und Zweifeln bei der Auslegung oder Anwendung des

Abkommens führen würden. Eine solche Vereinbarung wäre für beide Staaten rechtlich bindend und würde für die beteiligten Steuerpflichtigen Rechte schaffen. Insoweit, als Doppelbesteuerungsabkommen dem innerstaatlichen Recht vorgehen, wäre das Fehlen einer innerstaatlichen Rechtsgrundlage für den Abschluss eines APA auf der Grundlage eines Verständigungsverfahrens nicht hinderlich.

F.3 Die Vorteile von APA

4.142 APA können Rechtsunsicherheiten vermeiden und damit den Steuerpflichtigen durch die verbesserte Vorausssehbarkeit der steuerlichen Behandlung internationaler Geschäftsvorfälle unterstützen. Werden die kritischen Punkte eines APA beachtet, dann wird dieses den beteiligten Steuerpflichtigen hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der von ihm erfassten Verrechnungspreisfragen für einen bestimmten Zeitraum Rechtssicherheit verschaffen. Ein APA kann auch verschiedentlich die Option vorsehen, seinen zeitlichen Geltungsbereich zu verlängern. Läuft es ab, so kann den Steuerverwaltungen und den Steuerpflichtigen die Möglichkeit der Neuverhandlung offenstehen. Die durch das APA geschaffene Rechtssicherheit wird es dem Steuerpflichtigen erleichtern, seine Steuerverbindlichkeiten im Voraus abzuschätzen, wodurch ein investitionsförderndes Steuerklima entsteht.

4.143 APA können sowohl für die Steuerverwaltungen als auch für die Steuerpflichtigen eine Gelegenheit darstellen, in einem Geist und Klima zu beraten und zusammenzuarbeiten, die nicht durch Konfrontation gekennzeichnet sind. Die Möglichkeit, schwierige Steuerfragen in einer Atmosphäre zu erörtern, bei der die Auseinandersetzungen geringer sind als bei einer Verrechnungspreisprüfung, kann den freien Informationsfluss zwischen allen beteiligten Parteien im Hinblick auf ein rechtlich einwandfreies und praktikables Ergebnis fördern. Das spannungsfreie Umfeld kann auch zu einer objektiveren Überprüfung der vorgelegten Daten und Informationen führen, als dies in einer spannungsgeladeneren Situation der Fall wäre (z.B. in einem gerichtlichen Verfahren). Die enge Beratung und Zusammenarbeit, die zwischen den Steuerverwaltungen bei APA erforderlich sind, führen auch zu engeren Verbindungen zwischen den Vertragsstaaten bei Verrechnungspreisfragen.

4.144 Ein APA kann sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Steuerverwaltungen kostspielige und zeitaufwendige Prüfungen sowie gerichtliche Berufungsverfahren in Verrechnungspreisfällen vermeiden. Hat man sich auf ein APA geeinigt, so dürften weniger Ressourcen für die spätere Prüfung der Steuererklärung des Steuerpflichtigen erforderlich sein, da über den Steuerpflichtigen mehr Informationen vorliegen. Die Überwachung des Vollzugs eines APA kann allerdings Probleme verursachen. Das Verfahren des APA kann sich im Lauf der Zeit sowohl für die Steuerpflichtigen als

auch für die Steuerverwaltungen als zeitsparend erweisen, denn diese Zeit müsste sonst für Prüfungen im herkömmlichen Sinn aufgewendet werden; es kann jedoch Staaten geben, in denen insgesamt gesehen keine Zeitersparnis eintritt, beispielsweise wenn diese kein Betriebsprüfungsverfahren kennen und die Existenz eines APA die beim Vollzug eingesetzten Ressourcen nicht unmittelbar beeinflusst.

4.145 Bilaterale und multilaterale APA tragen wesentlich dazu bei, dass eine etwaige juristische oder wirtschaftliche Doppelbesteuerung bzw. Nichtbesteuerung reduziert oder beseitigt wird, da sich alle betroffenen Staaten daran beteiligen. Im Gegensatz dazu schaffen unilaterale APA bei der Herabsetzung einer Doppelbesteuerung keine Rechtssicherheit, da die Steuerverwaltungen, die von den unter das APA fallenden Geschäften betroffen sind, davon ausgehen könnten, dass durch die angewandten Methoden kein fremdvergleichskonformes Ergebnis erzielt wird. Daneben können bilaterale und multilaterale APA das Verständigungsverfahren insoweit beschleunigen, als sie die für eine Einigung erforderliche Zeit deutlich reduzieren, da die zuständigen Behörden mit aktuellen Daten und nicht mit Daten aus Vorjahren befasst sind, deren Beschaffung schwierig und zeitaufwendig sein kann.

4.146 Die Offenlegung von Informationen im Zusammenhang mit APA sowie die kooperative Haltung, auf Grund derer ein APA ausgehandelt werden kann, hilft den Steuerverwaltungen möglicherweise, einen Einblick in die von multinationalen Unternehmen getätigten komplexen internationalen Geschäftsvorfälle zu gewinnen. APA können zu einer Verbesserung der Kenntnisse und des Verständnisses in Bezug auf hochtechnische und tatsächliche Gegebenheiten in Bereichen wie dem weltweiten Handel und den damit verbundenen Steuerfragen beitragen. Das entwickelte Fachwissen, das sich auf bestimmte Branchen oder besondere Geschäftsformen konzentriert, ermöglicht es den Steuerverwaltungen, anderen Steuerpflichtigen in ähnlichen Verhältnissen bessere Dienstleistungen anzubieten. Auf Grund von APA haben die Steuerverwaltungen in einem kooperativen Umfeld Zugriff auf nützliche Branchenkennzahlen und Analysen der Preismethoden.

F.4 Die Nachteile im Zusammenhang mit APA

4.147 Unilaterale APA können sowohl die Steuerverwaltungen als auch die Steuerpflichtigen vor erhebliche Probleme stellen. Aus der Sicht der anderen Steuerverwaltungen treten Probleme deshalb auf, weil diese den Schlussfolgerungen des APA möglicherweise nicht zustimmen können. Aus der Sicht der beteiligten verbundenen Unternehmen besteht ein Problem in der möglichen Auswirkung auf das Verhalten der verbundenen Unternehmen. Im Gegensatz zu bilateralen und multilateralen APA kann es sein, dass die Anwendung unilateraler APA für den beteiligten Steuerpflichtigen nicht zu einer erhöhten Rechtssicherheit und für den multinationalen Konzern nicht

zu einer Reduzierung der wirtschaftlichen oder juristischen Doppelbesteuerung führt. Willigt der Steuerpflichtige in eine Vereinbarung ein, die dem Staat, der das APA trifft, überhöhte Einkünfte zuordnet, um langwierigen und kostspieligen Verrechnungspreiserhebungen oder überhöhten Strafen auszuweichen, wird hierdurch Verwaltungsaufwand von dem das APA schließenden Staat auf andere Staaten verlagert. Steuerpflichtige sollten sich nicht genötigt fühlen, aus solchen Erwägungen in APA einzutreten.

4.148 Ein weiteres Problem des unilateralen APA besteht in der Vornahme von Gegenberichtigungen. Der Spielraum, den ein APA gewährt, kann den Steuerpflichtigen und die verbundene Partei dazu veranlassen, ihre Preise an die Bandbreite anzupassen, die auf Grund des APA zulässig ist. Beim unilateralen APA kommt es darauf an, dass durch diesen Spielraum der Fremdvergleichsgrundsatz gewahrt bleibt, da die zuständige Behörde eines anderen Staats wahrscheinlich keine Gegenberichtigung auf Grund eines APA gewährt, das ihrer Auffassung nach mit dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht vereinbar ist.

4.149 Ein weiterer möglicher Nachteil ergäbe sich, wenn ein APA, wie bereits vorstehend erörtert, von einer unzuverlässigen Prognose über sich ändernde Marktbedingungen ohne entsprechende kritische Annahmen ausgeht. Um die Gefahr einer Doppelbesteuerung zu vermeiden, ist es erforderlich, dass der Rahmen für ein APA flexibel bleibt, da durch eine starre Vereinbarung den fremdvergleichskonformen Bedingungen u.U. nicht genügend Rechnung getragen wird.

4.150 APA können anfänglich die Ressourcen für eine Verrechnungspreisprüfung belasten, da die Steuerverwaltungen im Allgemeinen Ressourcen, die bereits für andere Zwecke vorgesehen sind (z.B. für Prüfungen, Beratung, Rechtsmittel usw.), für diese Verfahren einsetzen müssen. Steuerpflichtige, die auf eine vordringliche Erledigung ihres Antrags auf ein APA drängen und dabei nur ihre geschäftlichen Ziele und Termine im Auge haben, können die Ressourcen einer Steuerverwaltung ebenfalls belasten; das Instrumentarium des APA wird im Übrigen insgesamt von den Anforderungen der Wirtschaft bestimmt sein. Diese Anforderungen müssen nicht mit der Ressourcenplanung der Steuerverwaltungen übereinstimmen, was die gleichzeitige effiziente Erledigung von APA und von anderen ebenso wichtigen Arbeiten erschwert. Die Erneuerung eines bestehenden APA ist indessen wahrscheinlich weniger zeitaufwendig als die erstmalige Einleitung eines solchen Verfahrens. Die Erneuerung kann sich darauf konzentrieren, die Kenntnisse über den Sachverhalt, die geschäftlichen und wirtschaftlichen Kriterien sowie die Berechnungen auf den neuesten Stand zu bringen und anzupassen. Bei bilateralen Vereinbarungen muss für die Erneuerung eines APA zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (oder einer Nichtbesteuerung) das Einverständnis der zuständigen Behörden beider Vertragsstaaten eingeholt werden.

4.151 Ein weiterer möglicher Nachteil kann sich ergeben, wenn eine Steuerverwaltung eine Reihe von APA getroffen hat, die nur bestimmte verbundene Unternehmen innerhalb eines multinationalen Konzerns betreffen. Es kann die Tendenz bestehen, die Grundlage für den Abschluss späterer APA in einer ähnlichen Weise zu harmonisieren wie bei den früheren Vereinbarungen, ohne dabei den auf anderen Märkten geltenden Bedingungen genügend Beachtung zu schenken. Man wird daher bei der Beurteilung vorsichtig sein müssen, inwieweit die Ergebnisse von früher getroffenen APA für alle Märkte repräsentativ sind.

4.152 Angesichts des Wesens von APA ist eingewendet worden, dass dieses Verfahren nur jene Steuerpflichtigen interessieren wird, die in der Vergangenheit bereits von sich aus die Vorschriften eingehalten haben. Die Erfahrungen einiger Mitgliedstaaten haben gezeigt, dass es sich bei den an APA interessierten Steuerpflichtigen fast immer um sehr große, turnusmäßig geprüfte Gesellschaften handelt, bei denen die Verrechnungspreisprüfung dann in jedem Fall erfolgt. Unterschiede bei der Prüfung ihrer Verrechnungspreisgestaltung ergäben sich dann eher in zeitlicher als in betragsmäßiger Hinsicht. Es ist im Übrigen nicht nachgewiesen, dass APA ausschließlich oder hauptsächlich nur für diese Steuerpflichtigen von Interesse sind. Es sind in der Tat Anzeichen erkennbar, dass vielfach jene Steuerpflichtigen, die mit ihrer Steuerverwaltung Schwierigkeiten in Verrechnungspreisfragen gehabt haben und diese nun zu beenden wünschen, an einem Antrag auf ein APA interessiert sind. Es besteht dann ernsthaft die Gefahr, dass Prüfungsressourcen und Fachkenntnis für diese Gruppe von Steuerpflichtigen eingesetzt und nicht für Erhebungen in Bezug auf Steuerpflichtige verwendet werden, welche die steuerlichen Vorschriften weniger genau einhalten; bei diesen könnten die Ressourcen im Interesse einer Verminderung von Steuerausfällen besser eingesetzt werden. Es mag sein, dass ein ausgewogener Einsatz der Prüfungsressourcen besonders schwer zu bewerkstelligen ist, da APA in der Regel ein sehr erfahrenes und hochspezialisiertes Personal erfordern. Anträge auf APA können sich in bestimmten Bereichen oder Sektoren häufen, z.B. im „global trading“, und dies kann dazu führen, dass jene Ressourcen an Spezialisten, welche die Behörden in diesen Bereichen bereits eingesetzt haben, übermäßig belastet sind. Die Steuerverwaltungen benötigen bei der Ausbildung von Experten in Spezialbereichen Zeit, um der nicht vorhersehbaren Nachfrage der Steuerpflichtigen nach APA in diesen Bereichen gerecht zu werden.

4.153 Zu den vorstehenden Bedenken treten bei nicht ordnungsgemäß umgesetzten APA noch weitere im Folgenden behandelte Probleme hinzu; Steuerverwaltungen, die solche Verfahren anwenden, sollten große Anstrengungen unternehmen, um diese Probleme mit zunehmender Praxis auf dem Gebiet der APA zu beseitigen.

4.154 So etwa könnte ein APA genauere Informationen über die Branche und den Steuerpflichtigen erfordern, als dies bei einer Verrechnungspreisprüfung der Fall wäre. Dies sollte aber grundsätzlich nicht der Fall sein, und jene Nachweise, die für ein APA benötigt werden, sollten nicht schwieriger zu beschaffen sein als jene, die für eine Prüfung benötigt werden, es sei denn, die Steuerverwaltung benötigte bei einem APA ausführliche Prognosen samt deren Grundlagen, was bei einer sich auf abgeschlossene Geschäftsvorgänge beziehenden Verrechnungspreisprüfung nicht zu den Kernfragen gehören wird. Wie bereits vorstehend erörtert, sollte ein APA versuchen, die Nachweiserfordernisse einzuschränken und die Nachweisführung verstärkt auf Fragen der Geschäftspraxis des Steuerpflichtigen konzentrieren. Die Steuerverwaltungen müssen anerkennen, dass

- a) öffentlich zugängliche Informationen über die Konkurrenz und Vergleichswerte nur beschränkt zur Verfügung stehen,
- b) nicht alle Steuerpflichtigen in der Lage sind, eingehende Marktanalysen durchzuführen, und
- c) u.U. nur die Muttergesellschaften über die Preispolitik des Konzerns Bescheid wissen.

5.155 Weitere mögliche Bedenken gehen in die Richtung, dass ein APA es der Steuerverwaltung ermöglichen könnte, eine eingehendere Prüfung der betroffenen Geschäftsvorfälle vorzunehmen, als dies im Zusammenhang mit einer Verrechnungspreisprüfung der Fall wäre, wobei es auf die Gegebenheiten und Umstände ankommt. Der Steuerpflichtige muss ausführliche Informationen über seine Verrechnungspreisgestaltung vorlegen sowie andere Erfordernisse erfüllen, die ihm als Nachweis für die Einhaltung der im APA genannten Bedingungen auferlegt worden sind. Gleichzeitig ist der Steuerpflichtige vor regelmäßigen und routinemäßigen Prüfungen, die die Steuerverwaltung hinsichtlich anderer Fragen durchführt, nicht geschützt. Ein APA bewahrt den Steuerpflichtigen ferner nicht vor einer Prüfung seiner Verrechnungspreisaktivitäten. Denn der Steuerpflichtige muss nachweisen können, dass er die im APA genannten Bedingungen gewissenhaft eingehalten hat, dass die im APA enthaltenen wesentlichen Aspekte weiterhin gültig sind, dass die für die Anwendung der Methodologie maßgeblichen Daten korrekt waren, dass die kritischen Annahmen, die dem APA zu Grunde liegen, weiterhin gültig sind und konsequent angewandt werden und dass die Methodologie konsequent angewandt wird. Die Steuerverwaltungen sollten deshalb versuchen sicherzustellen, dass die Verfahren zum Abschluss von APA nicht unnötig erschwert werden und dass diese vom Steuerpflichtigen nicht mehr abverlangen, als auf Grund des betreffenden Antrags unbedingt erforderlich ist.

4.156 Probleme könnten auch dann auftreten, wenn die Steuerverwaltungen Informationen, die sie auf Grund eines APA erhalten haben, bei ihrer Prüfungspraxis missbrauchen. Wenn der Steuerpflichtige seinen Antrag auf ein APA zurückzieht oder wenn der Antrag des Steuerpflichtigen nach Abwägung aller Umstände abgewiesen wird, dürfen alle nicht sachverhaltsbezogenen Informationen des Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit dem Antrag auf ein APA – wie etwa Lösungsvorschläge, Begründungen, Meinungen und Beurteilungen – nicht als prüfungsrelevant behandelt werden. Ferner sollte die Abweisung eines Antrags auf ein APA die Steuerverwaltung bei ihrer Entscheidung, ob bei dem betroffenen Steuerpflichtigen eine Prüfung angesetzt werden soll, nicht beeinflussen.

4.157 Die Steuerverwaltungen sollten auch dafür sorgen, dass die Geheimhaltung von Geschäftsgeheimnissen und anderen vertraulichen Informationen und Dokumenten, die ihnen im Lauf eines APA-Verfahrens vorgelegt werden, gewährleistet ist. Es sollten deshalb die innerstaatlichen Geheimhaltungsvorschriften zur Anwendung gelangen. Bei einem bilateralen APA müssten die für die Vertragsstaaten geltenden Geheimhaltungskriterien Anwendung finden; dadurch wird die Offenlegung vertraulicher Daten in der Öffentlichkeit verhindert.

4.158 APA können nicht von allen Steuerpflichtigen in Anspruch genommen werden, da das Verfahren kostspielig und zeitaufwendig sein kann und kleine Unternehmen sich das Verfahren im Allgemeinen wohl nicht leisten können. Dies trifft insbesondere dann zu, wenn unabhängige Sachverständige beigezogen werden. APA können deshalb zumeist nur zur Lösung großer Verrechnungspreisfälle dienen. Ferner können APA und die damit verbundenen Ressourcenbindungen die Anzahl der Anträge, die eine Steuerverwaltung bewältigen kann, beschränken. Bei der Beurteilung von APA können die Steuerverwaltungen diese möglichen Probleme insoweit mildern, als sie dafür sorgen, dass der Umfang der Ermittlungen auf den Umfang der internationalen Geschäfte abgestimmt wird.

F.5 Empfehlungen

F.5.1 Allgemeines

4.159 Seitdem die Leitlinien 1995 in ihrer Originalfassung veröffentlicht wurden, hat eine große Anzahl von OECD-Mitgliedstaaten Erfahrungen mit APA gewonnen. Staaten mit solchen Erfahrungen scheinen bisher zufrieden zu sein, so dass zu erwarten ist, dass die Erfahrungen mit APA unter den gegebenen Umständen weiter zunehmen werden. Der Erfolg von APA wird von der Sorgfalt abhängen, mit der die erforderliche Genauigkeit der Vereinbarung festgelegt wird, basierend auf kritischen Annahmen, einer sachgerechten Durchsetzung der Vereinbarung, den zur Verfügung stehenden

Maßnahmen gegen die vorstehend beschriebenen Probleme und der Flexibilität und Offenheit, mit der alle Beteiligten an das Verfahren herangehen.

4.160 Es gibt weiterhin einige Probleme in Bezug auf Form und Umfang von APA, deren vollständige Lösung weiterer Erfahrung sowie der Übereinstimmung unter den Mitgliedstaaten bedarf, wie etwa die Frage der unilateralen APA. Der Ausschuss für Steuerfragen beabsichtigt, jede Ausweitung von APA sorgfältig zu beobachten und in der Praxis für mehr Einheitlichkeit unter jenen Mitgliedstaaten zu sorgen, die sich für deren Anwendung entschieden haben.

F.5.2 Der Inhalt einer Vereinbarung

4.161 Hinsichtlich des Anwendungsbereichs eines APA müssen sowohl die Steuerpflichtigen als auch die Steuerverwaltungen sorgfältig auf die Zuverlässigkeit von Prognosen achten, um die Verwendung von unzuverlässigen Prognosen auszuschließen. Im Allgemeinen ist dann mit besonderer Sorgfalt vorzugehen, wenn das APA über Fragen der Methodologie, ihrer Anwendung und der kritischen Annahmen hinausgeht. Vgl. Ziffer 4.123-4.128.

F.5.3 Unilaterale und bilaterale (multilaterale) Vereinbarungen

4.162 Ein APA sollte möglichst immer auf bilateraler oder multilateraler Basis zwischen den zuständigen Behörden im Verständigungsverfahren auf Grund der jeweiligen Abkommen abgeschlossen werden. Ein bilaterales APA birgt weniger Gefahr in sich, dass sich Steuerpflichtige veranlasst sehen, ein APA nur deshalb abzuschließen oder nur deshalb eine nicht fremdvergleichskonforme Vereinbarung zu akzeptieren, um kostspielige und langwierige Erhebungen und mögliche Strafen zu vermeiden. Ein bilaterales APA verringert auch erheblich die Möglichkeit, dass Gewinne entweder überhaupt nicht oder doppelt besteuert werden. Außerdem ist der Abschluss eines APA im Wege des Verständigungsverfahrens u.U. der einzige gangbare Weg für eine Steuerverwaltung, der für den Abschluss verbindlicher unmittelbarer Vereinbarungen mit dem Steuerpflichtigen die innerstaatliche Rechtsgrundlage fehlt.

F.5.4 Inanspruchnahme von APA durch alle Steuerpflichtigen

4.163 Wie bereits oben erörtert, kann der Charakter des APA-Verfahrens de facto bewirken, dass APA nur von großen Unternehmen in Anspruch genommen werden können. Die Beschränkung von APA auf große Unternehmen kann Fragen hinsichtlich der Gleichheit und der Einheitlichkeit aufwerfen, da Steuerpflichtige in gleicher Lage nicht unterschiedlich behandelt werden sollten. Eine Flexibilität beim Einsatz der Prüfungsressourcen kann diese Bedenken mildern. Es kann auch sein, dass die Steuerverwaltungen die Möglichkeit ins Auge fassen müssen, die Inanspruchnahme von APA für

kleine Unternehmen zu vereinheitlichen. Die Steuerverwaltungen sollten darauf achten, bei der Auswahl von APA den Umfang der Erhebungen der Bedeutung der internationalen Geschäftsvorfälle anzupassen.

F.5.5 Die Ausarbeitung von Arbeitsübereinkommen zwischen den zuständigen Behörden und die Verbesserung der Verfahren

4.164 Zwischen Staaten, die APA anwenden, könnte eine größere Einheitlichkeit bei der Handhabung dieser Vereinbarungen sowohl für die Steuerverwaltungen als auch für die Steuerpflichtigen Vorteile bringen. Die Steuerverwaltungen dieser Länder könnten daher an der Schaffung von Arbeitsübereinkommen mit den zuständigen Behörden für die Durchführung von APA interessiert sein. Diese Übereinkommen können allgemeine Leitlinien und Vereinbarungen für die Herbeiführung einer Verständigung in Fällen festlegen, in denen ein Steuerpflichtiger den Antrag auf ein APA im Zusammenhang mit Verrechnungspreisfragen gestellt hat.

4.165 Ferner sollten bilaterale APA mit Abkommenspartnern gewissen Anforderungen entsprechen. So sollten dieselben notwendigen und sachdienlichen Informationen jeder Steuerverwaltung gleichzeitig zur Verfügung gestellt werden, und die vereinbarte Methodologie sollte im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz stehen.

G. Schiedsverfahren

4.166 Mit der zunehmenden Internationalisierung des Handels und der Investitionen sind auch die steuerlichen Streitfälle, die sich gelegentlich aus diesen Aktivitäten ergeben, zunehmend international geworden. Insbesondere handelt es sich bei den Streitfällen nicht mehr bloß um Fragen zwischen einem Steuerpflichtigen und seiner Steuerverwaltung, sondern auch um Unstimmigkeiten zwischen den Steuerverwaltungen selbst. In vielen solcher Fälle spielt der multinationale Konzern lediglich die Rolle des Anspruchsberechtigten, während es sich bei den wirklich betroffenen Parteien um die beteiligten Staaten handelt. Auch wenn Doppelbesteuerungsprobleme schon seit jeher durch das Verständigungsverfahren gelöst worden sind, ist eine Entlastung dann nicht gewährleistet, wenn die Steuerverwaltungen nach erfolgten Beratungen selbst keine Einigung herbeiführen können und es keinen Mechanismus gibt – wie z.B. eine Schiedsklausel, die dem Artikel 25 Absatz 5 des OECD-Musterabkommens entspricht –, der Lösungsmöglichkeiten vorsieht. Wenn jedoch ein bestimmtes Doppelbesteuerungsabkommen eine Schiedsklausel enthält, die dem Artikel 25 Absatz 5 des OECD-Musterabkommens entspricht, ermöglicht diese Ausweitung des Verständigungsverfahrens die Lösung eines Streitfalls durch Überweisung einer oder mehrerer Fragen, über die die zuständigen Behörden keine Einigung erzielen können, zum Schiedsverfahren.

4.167 Im Rahmen der Überarbeitung des OECD-Musterabkommens im Jahr 2008 wurde Artikel 25 durch einen neuen Absatz 5 ergänzt, der die Bestimmung enthält, dass in Fällen, in denen die zuständigen Behörden keine Einigung innerhalb von zwei Jahren erzielen können, die ungelösten Fragen auf Antrag der Person, die den Fall vorgelegt hat, im Wege eines Schiedsverfahrens gelöst werden. Durch diese Ausweitung des Verständigungsverfahren wird sichergestellt, dass auch dann, wenn die zuständigen Behörden in Bezug auf eine oder mehrere Fragen, die die Lösung eines Falls verhindern, keine Einigung erzielen können, eine Lösung des Falls immer noch durch Überweisung dieser Fragen zum Schiedsverfahren möglich sein wird. Das Schiedsverfahren nach Artikel 25 Absatz 5 ist ein integraler Bestandteil des Verständigungsverfahrens und stellt keine Alternative zur Beilegung von Streitfällen auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Staaten dar. Die Ziffern 63-85 des Kommentars zu Artikel 25 liefern Orientierungen für die Schiedsphase des Verständigungsverfahrens.

4.168 Die Existenz einer Artikel 25 Absatz 5 entsprechenden Schiedsklausel in einem bestimmten bilateralen Abkommen dürfte das Verständigungsverfahren auch in Fällen, in denen kein Schiedsverfahren notwendig ist, effektiver machen. Schon die Existenz dieser Möglichkeit wird eine stärkere Nutzung des Verständigungsverfahrens voraussichtlich fördern, da sowohl die Regierungen als auch die Steuerpflichtigen bereits zu Beginn wissen, dass die Zeit und Mühe, die sie für das Verständigungsverfahren aufwenden, zu einem befriedigenden Ergebnis führen dürften. Darüber hinaus besteht für die Regierungen ein Anreiz sicherzustellen, dass das Verständigungsverfahren effizient durchgeführt wird, um zu vermeiden, dass anschließende ergänzende Verfahren notwendig werden.

Kapitel V

Dokumentation

A. Einleitung

5.1. Dieses Kapitel enthält allgemeine Leitlinien, die die Steuerverwaltungen bei der Entwicklung von Vorschriften und/oder Verfahren im Bereich der Dokumentation in Verbindung mit Verrechnungspreisprüfungen beachten sollten. Es enthält zudem Hinweise, die den Steuerpflichtigen helfen sollen, jene Unterlagen zu identifizieren, die am besten geeignet sind, die Übereinstimmung ihrer konzerninternen Geschäfte mit dem Fremdvergleichsgrundsatz darzulegen, und daher zur Lösung von Verrechnungspreisfragen und zur Vereinfachung von Betriebsprüfungen beitragen können.

5.2 Die Dokumentationspflichten werden von den in den jeweiligen Staaten geltenden Beweislastregeln abhängen. In den meisten Staaten liegt die Beweislast bei der Steuerverwaltung. Der Steuerpflichtige muss deshalb die Richtigkeit seiner Verrechnungspreisgestaltung in solchen Fällen nicht unter Beweis stellen, es sei denn, die Steuerverwaltung kann einen Anscheinsbeweis dafür erbringen, dass die Preisgestaltung im Widerspruch mit dem Fremdvergleichsgrundsatz steht. Die Erörterung der Dokumentation in diesem Kapitel zielt nicht darauf ab, dem Steuerpflichtigen größere Verpflichtungen aufzuerlegen, als dies sein innerstaatliches Recht vorsieht. Dennoch ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung auch dann, wenn die Beweislast auf ihrer Seite liegt, den Steuerpflichtigen in angemessener Weise verpflichten kann, Unterlagen über seine Verrechnungspreisgestaltung vorzulegen, da sie ohne sachgerechte Informationen nicht in der Lage wäre, den Fall ordnungsgemäß zu prüfen. Wenn der Steuerpflichtige keine sachgerechten Unterlagen beibringt, dann kann nach dem Recht einiger Staaten tatsächlich eine Beweislastumkehrung eintreten, und zwar in Form einer widerlegbaren Vermutung zu Gunsten der von der Steuerverwaltung vorgesehenen Berichtigung. Sowohl die Steuerverwaltung als auch der Steuerpflichtige sollten sich jedoch ungeachtet der Lage der Beweislast gewissenhaft bemühen, die Übereinstimmung

ihrer Festsetzung der Verrechnungspreise mit dem Fremdvergleichsgrundsatz darzulegen. Das Verhalten der Steuerverwaltung sollte in der Prüfungspraxis nicht von dem Wissen beeinflusst werden, dass die Beweislast auf Seiten des Steuerpflichtigen liegt, wenn dies der Fall ist. Die Beweislast sollte weder von den Steuerverwaltungen noch von den Steuerpflichtigen als Rechtfertigung für unbegründete und unüberprüfbare Behauptungen über die Verrechnungspreisgestaltung verwendet werden.

B. Hinweise für Vorschriften und Verfahren bei der Dokumentation

5.3 Jeder Steuerpflichtige soll sich bemühen, die Verrechnungspreise für steuerliche Zwecke in Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz auf Grund der Erkenntnisse festzusetzen, die im Zeitpunkt der Festsetzung vernünftigerweise zugänglich sind. Der Steuerpflichtige wird daher im Allgemeinen vor der Preisfestsetzung überlegen müssen, ob seine Verrechnungspreisgestaltung den steuerlichen Erfordernissen genügt. So wäre es beispielsweise angemessen, dass ein Steuerpflichtiger Untersuchungen darüber anstellt, ob Vergleichsdaten aus Fremdgeschäften zur Verfügung stehen. Man kann vom Steuerpflichtigen aber auch erwarten, dass er auf Grund vernünftigerweise zugänglicher Informationen prüft, ob die in Vorjahren verwendeten Gegebenheiten für die Ermittlung der Verrechnungspreise sich verändert haben, falls diese Gegebenheiten auch für die Ermittlung der Verrechnungspreise des laufenden Jahres herangezogen werden.

5.4 Die Überlegungen des Steuerpflichtigen in Bezug auf die steuerliche Angemessenheit seiner Verrechnungspreisgestaltung müssen nach den gleichen Grundsätzen einer ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleitung vorgenommen werden, die für Entscheidungen in kaufmännischen Angelegenheiten von vergleichbarer Komplexität und Bedeutung maßgebend sind. Man wird erwarten können, dass die Anwendung dieser Prinzipien verlangt, dass der Steuerpflichtige schriftliche Unterlagen anfertigt oder sich auf solche bezieht, die zur Dokumentation für seine Bemühungen zur Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes dienen können; hierzu gehören auch die Informationen, auf denen die Verrechnungspreisgestaltung beruht, die hierbei berücksichtigten Faktoren sowie die gewählte Methode. Die Steuerverwaltungen können berechtigterweise von den Steuerpflichtigen erwarten, dass diese bei der Ermittlung der Verrechnungspreise für eine bestimmte Geschäftstätigkeit Aufzeichnungen über die Art der Geschäftsbeziehung und die Verrechnungspreisgestaltung erstellen oder beschaffen und dass sie diese Unterlagen zur Vorlage im Zuge einer Betriebsprüfung aufbewahren. Dieses Vorgehen dürfte die Steuerpflichtigen bei der Abgabe ordnungsgemäßer Steuererklärungen unterstützen. Zu beachten ist allerdings, dass keine zeitnahe Verpflichtung bestehen sollte, diese Unterlagen im Zeitpunkt der Preisermittlung oder der Abgabe der Steuererklärung vorzulegen oder für

eine Prüfung durch die Steuerverwaltung vorzubereiten. Die Unterlagen, die zusammen mit der Steuererklärung eingefordert werden können, sind in Ziffer 5.15 umschrieben.

5.5 Da die Interessen der Steuerverwaltung letztlich nur dann befriedigt werden können, wenn in einem Betriebsprüfungsverfahren die angeforderten notwendigen Unterlagen zeitgerecht vorgelegt werden, sollte die Gestaltung der Belegaufbewahrung dem Steuerpflichtigen überlassen bleiben. So sollte sich beispielsweise der Steuerpflichtige dafür entscheiden können, die maßgebenden Unterlagen bis zu ihrer Vorlage an die Steuerverwaltung in der jeweils bevorzugten Sprache in ihrer ursprünglichen Originalfassung abzuliegen oder sie in gut gegliederten Ordnern aufzubewahren. Der Steuerpflichtige wird jedoch einem begründeten Ersuchen um Übersetzung jener Unterlagen nachzukommen haben, die der Steuerverwaltung zur Verfügung gestellt werden.

5.6 Mit Rücksicht auf die Frage, ob die Verrechnungspreisgestaltung steuerlich angemessen ist, kann es die Anwendung der Grundsätze einer ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleitung für den Steuerpflichtigen erforderlich machen, auch dann schriftliche Unterlagen zu erstellen oder darauf Bezug zu nehmen, wenn dies für außersteuerliche Belange nicht erforderlich wäre; dies gilt auch für Unterlagen von ausländischen verbundenen Unternehmen. Wird die Vorlage derartiger Unterlagen verlangt, dann wird die Steuerverwaltung besonders sorgfältig darauf zu achten haben, dass ihr Bedarf an solchen Unterlagen in einem ausgewogenen Verhältnis zu dem mit deren Erstellung oder Beschaffung verbundenen Kosten- und Arbeitsaufwand des Steuerpflichtigen steht. So sollte beispielsweise vom Steuerpflichtigen nicht erwartet werden, dass dieser unverhältnismäßig hohe Kosten und Lasten auf sich nimmt, um von ausländischen verbundenen Unternehmen Unterlagen zu beschaffen oder um bei der Suche nach Vergleichsdaten aus Fremdgeschäften alle Möglichkeiten auszuschöpfen, wenn der Steuerpflichtige unter Beachtung der Grundsätze dieser Leitlinien gerechtfertigterweise der Auffassung ist, dass keine Vergleichsdaten vorliegen oder dass die Kosten für deren Beschaffung im Hinblick auf die strittigen Beträge unverhältnismäßig hoch wären. Die Steuerverwaltungen sollten auch bedenken, dass sie zur Erlangung solcher Informationen auf die in bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Artikel über den Informationsaustausch zurückgreifen können, wenn zu erwarten ist, dass diese Informationen rechtzeitig und wirksam beschafft werden können.

5.7 Weil daher Unterlagen, die vernünftigerweise genutzt werden oder auf die vertraut werden kann, zur Ermittlung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise für steuerliche Zwecke von solcher Art sein können, dass sie für außersteuerliche Zwecke nicht erstellt oder beschafft worden wären, sollte deren Erstellung oder Beschaffung vom Steuerpflichtigen nur

dann erwartet werden, wenn sie für eine sachgerechte Beurteilung der Fremdvergleichskonformität eines Verrechnungspreises unerlässlich sind und vom Steuerpflichtigen ohne unverhältnismäßig hohe Kosten erstellt oder beschafft werden können. Es sollte vom Steuerpflichtigen nicht erwartet werden, dass er mehr Unterlagen erstellt oder beschafft, als für die Beurteilung, ob er den Fremdvergleichsgrundsatz eingehalten hat, unbedingt erforderlich ist.

5.8 Im Einklang mit den vorstehenden Hinweisen sollte bei Unterlagen, die sich auf Geschäftsvorfälle von verjährungsbedingt nicht mehr berichtigungsfähigen Jahren beziehen, für den Steuerpflichtigen keine längere Aufbewahrungspflicht gelten, als diese nach allgemeinem innerstaatlichem Steuerrecht für vergleichbare Arten von Unterlagen gilt. Im Übrigen sollten die Steuerverwaltungen im Allgemeinen keine Unterlagen anfordern, die sich auf solche Jahre beziehen, und zwar auch dann nicht, wenn diese Unterlagen aufbewahrt worden sind. Solche Unterlagen können allerdings für die Ermittlung der Verrechnungspreise in einem noch nicht verjährten Nachfolgejahr von Bedeutung sein, wenn beispielsweise Steuerpflichtige solche Unterlagen freiwillig aufbewahren, weil sie im Zusammenhang mit langfristigen Verträgen stehen oder um zu prüfen, ob die Vergleichbarkeitskriterien für die Anwendung einer Verrechnungspreismethode im Folgejahr noch erfüllt sind. Die Steuerverwaltungen sollten die Schwierigkeiten bei der Beschaffung von Unterlagen für Vorjahre beachten und derartige Aufforderungen auf Fälle beschränken, in denen sie im Zusammenhang mit dem geprüften Geschäft gute Gründe haben, die betreffenden Unterlagen zu überprüfen.

5.9 Die Steuerverwaltungen sollten auch Aufforderungen für die Vorlage von Unterlagen, die erst nach Abwicklung des betreffenden Geschäfts zur Verfügung standen, auf jene Unterlagen beschränken, die vermutlich Informationen enthalten, die nach den Grundsätzen über die Verwendung von Daten mehrerer Jahre in Kapitel III bedeutsam sind, oder die Informationen über den zum Zeitpunkt der Ermittlung der Verrechnungspreise vorliegenden Sachverhalt enthalten. Bei der Beurteilung, ob die Dokumentation ausreichend ist, werden die Steuerverwaltungen darauf Rücksicht nehmen müssen, inwieweit die Informationen dem Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt der Ermittlung der Verrechnungspreise vernünftigerweise zugänglich waren.

5.10 Ferner sollten die Steuerverwaltungen von Steuerpflichtigen nicht verlangen, Unterlagen vorzulegen, die sich nicht tatsächlich in ihrem Besitz oder in ihrer Verfügungsmacht befinden und auch anderweitig nicht in vertretbarer Weise verfügbar sind; beispielsweise Informationen, die aus rechtlichen Gründen nicht beschafft werden können oder die dem Steuerpflichtigen tatsächlich nicht zur Verfügung stehen, weil sie für den Konkurrenten des Steuerpflichtigen vertraulich sind oder weil sie nicht veröffentlicht sind und durch herkömmliche Erhebungen und aus Marktdaten nicht beschafft werden können.

5.11 In vielen Fällen sind für Verrechnungspreisprüfungen Informationen über ausländische verbundene Unternehmen unbedingt erforderlich. Die Beschaffung solcher Informationen kann jedoch für den Steuerpflichtigen mit Schwierigkeiten verbunden sein, auf die er bei der Vorlage seiner eigenen Unterlagen nicht stoßen würde. Wenn es sich beim Steuerpflichtigen um eine Tochtergesellschaft eines ausländischen verbundenen Unternehmens oder um einen Minderheitsanteilseigner handelt, kann sich die Beschaffung von Informationen als schwierig erweisen, da der Steuerpflichtige das verbundene Unternehmen nicht beherrscht. Jedenfalls sind die Buchführungsgrundsätze und die rechtlichen Dokumentationsanforderungen (einschließlich der Fristen für die Erstellung und Vorlage) von Staat zu Staat unterschiedlich. Die vom Steuerpflichtigen benötigten Unterlagen sind möglicherweise nicht von solcher Art, dass sie nach den Grundsätzen einer ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleitung vom ausländischen verbundenen Unternehmen aufbewahrt werden, und es kann erheblichen Zeit- und Kostenaufwand verursachen, solche Unterlagen zu beschaffen und zu übersetzen. Diese Überlegungen sind zu berücksichtigen, wenn einklagbare Dokumentationspflichten für den Steuerpflichtigen bestimmt werden.

5.12 Der Informationsbedarf muss nicht notwendigerweise auf alle an dem geprüften Geschäft beteiligten verbundenen Unternehmen ausgeweitet werden. Bei Ermittlung des Verrechnungspreises für ein Vertriebsunternehmen mit begrenzten Funktionen kann beispielsweise eine Informationsbeschaffung über diese Funktionen ausreichen, ohne dass das Auskunftsbegehren auf andere Mitgliedsunternehmen des multinationalen Konzerns ausgedehnt werden müsste.

5.13 Die Steuerverwaltungen sollten sicherstellen, dass Handelsgeheimnisse, wissenschaftliche Geheimnisse oder andere geheime Daten nicht an die Öffentlichkeit dringen. Die Steuerverwaltungen sollten deshalb bei der Anforderung derartiger Informationen Vorsicht walten lassen, und sie sollten diese Informationen nur anfordern, wenn sie sich verpflichten, dass die Informationen Dritten gegenüber nicht offenbart werden, es sei denn, die Offenlegung ist für ein öffentliches Gerichtsverfahren oder eine Gerichtsentscheidung erforderlich. Es sollten alle Anstrengungen unternommen werden, um sicherzustellen, dass bei derartigen Verfahren und Entscheidungen die Vertraulichkeit möglichst gewahrt bleibt.

5.14 Die Steuerpflichtigen müssen zur Kenntnis nehmen, dass eine Steuerverwaltung ungeachtet von Einschränkungen bei den Dokumentationspflichten eine dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechende Ermittlung der Verrechnungspreise selbst bei unvollständig vorliegenden Informationen vornehmen muss. Der Steuerpflichtige muss deshalb berücksichtigen, dass die sachgerechte Aufbewahrung von Aufzeichnungen und die freiwillige Erstellung von Unterlagen dazu beitragen können, die Glaubwürdigkeit seiner Verrechnungs-

preisgestaltung zu verbessern. Dies gilt sowohl für verhältnismäßig einfache, aber auch für komplexe Fälle; doch je komplexer und ungewöhnlicher sich ein Fall gestaltet, desto größere Bedeutung ist der Dokumentation beizumessen.

5.15 Die Steuerverwaltungen sollten den Informationsumfang begrenzen, der anlässlich der Abgabe der Steuererklärung verlangt wird. Denn zu diesem Zeitpunkt haben sie noch keinen bestimmten Geschäftsvorfall ausgewählt, um ihn hinsichtlich der Verrechnungspreisgestaltung zu überprüfen. Es wäre mit hohen Belastungen verbunden, wenn bereits zu diesem Zeitpunkt eine ausführliche Dokumentation über alle grenzüberschreitenden Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen sowie über alle an solchen Geschäftsvorfällen beteiligten Unternehmen gefordert würden. Daher wäre es unangemessen, vom Steuerpflichtigen gemeinsam mit der Steuererklärung die Vorlage von Unterlagen zu verlangen, in denen die Angemessenheit aller angesetzten Verrechnungspreise nachgewiesen wird. Dies könnte den internationalen Handel und Auslandsinvestitionen behindern. Dokumentationspflichten bei Abgabe der Steuererklärung sollten sich auf diejenigen Auskünfte des Steuerpflichtigen beschränken, die es der Steuerverwaltung ermöglichen, ungefähr zu bestimmen, welche Steuerpflichtigen einer weiteren Prüfung unterzogen werden müssen.

C. Nützliche Informationen für die Ermittlung von Verrechnungspreisen

5.16 Die für eine bestimmte Verrechnungspreisprüfung maßgeblichen Informationen hängen von den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls ab. Aus diesem Grunde lässt sich keine allgemeine Definition in Bezug auf die genaue Art und das genaue Ausmaß jener Informationen vornehmen, deren Anforderung durch die Steuerverwaltung und deren Vorlage durch den Steuerpflichtigen zum Prüfungszeitpunkt angemessen sind. Es gibt jedoch bestimmte Merkmale, die auf jede Verrechnungspreisprüfung zutreffen und abhängig sind von den Informationen über den Steuerpflichtigen, die verbundenen Unternehmen, die Art des Geschäftsvorfalles und die Grundlage, auf der die Preisgestaltung des Geschäftsvorfalles beruht. Der nachstehende Abschnitt umreißt jene Informationen, die je nach den Umständen des Einzelfalls von Bedeutung sein können. Es sollen jene Informationen dargestellt werden, welche die Prüfung im Allgemeinen erleichtern; hervorzuheben wäre aber, dass die nachstehend beschriebenen Informationen nicht als Mindestanforderungen angesehen werden sollten. Ebenso wenig besteht die Absicht, eine erschöpfende Liste jener Informationen aufzustellen, die von einer Steuerverwaltung unter Umständen angefordert werden können.

5.17 Eine Analyse nach dem Fremdvergleichsgrundsatz erfordert im Allgemeinen Informationen über die an dem konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligten verbundenen Unternehmen, über die in Rede stehenden

Geschäftsvorfälle, über die wahrgenommenen Funktionen, Informationen von unabhängigen Unternehmen, die ähnliche Geschäftsvorfälle tätigen sowie andere Faktoren, die an anderer Stelle in diesen Leitlinien erörtert werden, wobei die Hinweise in Ziffer 5.4 zu berücksichtigen sind. Einige zusätzliche Informationen über den betreffenden konzerninternen Geschäftsvorfall können von Bedeutung sein. Zu diesen Informationen können etwa die Art des Geschäftsvorfalles und die Geschäftsbedingungen zählen, die wirtschaftlichen Verhältnisse und die bei den Geschäftsvorfällen eingesetzten Wirtschaftsgüter, der Weg, den die Produkte oder Dienstleistungen, die Gegenstand des betreffenden Geschäftsvorfalles sind, innerhalb der verbundenen Unternehmen nehmen, sowie geänderte Handelsbedingungen oder die Neuaushandlung bestehender Vereinbarungen. Zu diesen Informationen könnte auch eine Darstellung der Verhältnisse jener Geschäftsvorfälle zwischen dem Steuerpflichtigen und einem fremden Dritten gehören, die eine Ähnlichkeit mit einem Geschäftsvorfall aufweisen, an dem ein ausländisches verbundenes Unternehmen beteiligt ist, sowie alle Informationen, die für die Frage von Bedeutung sind, ob unabhängige Unternehmen, die unter vergleichbaren Verhältnissen Fremdgeschäfte tätigen, einen ähnlich gestalteten Geschäftsvorfall abgeschlossen hätten. Weitere nützliche Informationen können eine Liste bekannter vergleichbarer Gesellschaften, deren Geschäftsvorfälle eine Ähnlichkeit mit konzerninternen Geschäften aufweisen, einschließen.

5.18 In besonderen Verrechnungspreisfällen kann es vorteilhaft sein, sich auf Informationen über jedes verbundene Unternehmen, das an den geprüften konzerninternen Geschäftsvorfällen beteiligt ist, zu beziehen. Solche Informationen sind etwa:

- a) ein Überblick über den Geschäftsbetrieb,
- b) der Organisationsaufbau,
- c) die Beteiligungsverhältnisse innerhalb des multinationalen Konzerns,
- d) die Höhe des Umsatzes und die Ergebnisse aus der Geschäftstätigkeit der letzten dem Geschäftsvorfall vorangehenden Jahre,
- e) der Umfang der Geschäftsvorfälle, die der Steuerpflichtige mit ausländischen verbundenen Unternehmen tätigt, beispielsweise der Umsatz von Umlaufvermögen, die Erbringung von Dienstleistungen, die Vermietung und Verpachtung materieller Wirtschaftsgüter, die Nutzung und Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter sowie Darlehenszinsen.

5.19 Informationen über die Preisgestaltung, dazu zählen auch Geschäftsstrategien und besondere Verhältnisse, können ebenfalls nützlich sein. Diese Informationen können auch Faktoren umfassen, die die Preisfestsetzung oder die Festlegung einer Preisrichtlinie für den Steuerpflichtigen oder den gesamten multinationalen Konzern beeinflusst haben. Diese Richtlinie könnte

beispielsweise darin bestehen, dass auf die Herstellungskosten ein Kostenzuschlag verrechnet wird, dass von den Verkaufspreisen für die Endverbraucher am Markt damit im Zusammenhang stehende Kosten abgezogen werden, wenn die ausländischen verbundenen Unternehmen als Großhändler tätig sind, oder dass eine integrierte Preis- oder Kostenbeitragsrichtlinie auf der Grundlage des Gesamtkonzerns angewandt wird. Informationen über jene Faktoren, die zur Entwicklung einer solchen Richtlinie führen, können einem multinationalen Unternehmen durchaus dabei helfen, die Steuerverwaltungen davon zu überzeugen, dass seine Verrechnungspreisrichtlinie mit den Geschäftsbedingungen am freien Markt vereinbar ist. Eine Erläuterung über die Auswahl, die Anwendung und die Vereinbarkeit mit dem Fremdvergleichsgrundsatz der für die Bestimmung des Verrechnungspreises gewählten Verrechnungspreismethode kann ebenso nützlich sein. Zu beachten ist, dass es von der jeweils angewandten Methode abhängen wird, welche Informationen für die Ermittlung fremdvergleichskonformer Preise am nützlichsten sind.

5.20 Zu den besonderen Verhältnissen zählen auch Einzelheiten über aufzurechnende Geschäftsvorfälle, die sich auf die Ermittlung des Fremdvergleichspreises auswirken. In einem solchen Fall erweisen sich Unterlagen als nützlich, die helfen, den maßgeblichen Sachverhalt, den qualitativen Zusammenhang zwischen den Geschäftsvorfällen und die Quantifizierung des Vorteilsausgleichs darzulegen. Zeitnah erstellte Unterlagen tragen dazu bei, rückwirkende Beurteilungen des Sachverhalts auf Grund nachträglich gewonnener Erkenntnisse zu vermeiden. Wie in Kapitel III erörtert, kann es zu einem Vorteilsausgleich kommen, wenn der Verkäufer Waren zu einem niedrigeren Preis liefert, weil der Käufer für den Verkäufer kostenlos Dienstleistungen erbringt, wenn eine höhere Lizenzgebühr festgelegt wird, um einen bewusst niedrigeren Warenpreis auszugleichen, und wenn ein lizenzgebührenfreier Lizenz austausch über die Nutzung von gewerblichem Eigentum oder technischem Know-how vereinbart wird.

5.21 Die weiteren besonderen Verhältnisse können eine Managementstrategie oder die Art des Geschäfts umfassen. Beispiele hierfür wären Verhältnisse, unter denen das Gewerbe des Steuerpflichtigen mit der Absicht geführt wird, auf einem Markt einzusteigen, einen bestehenden Marktanteil zu erhöhen, neue Produkte auf den Markt zu bringen oder die zunehmende Konkurrenz abzuwehren.

5.22 Allgemeine kaufmännische und branchenübliche Bedingungen, die den Steuerpflichtigen betreffen, können ebenfalls von Bedeutung sein. Maßgebliche Informationen sind etwa solche über das aktuelle geschäftliche Umfeld und dessen prognostizierte Veränderungen sowie darüber, wie prognostizierte Ereignisse die Branche, die Marktgröße, die Wettbewerbsbedingungen, den regulativen Rahmen, den technologischen Fortschritt des Steuerpflichtigen und den Devisenmarkt beeinflussen.

5.23 Informationen über die wahrgenommenen Funktionen (unter Berücksichtigung der eingesetzten Wirtschaftsgüter und der übernommenen Risiken) können für die Funktionsanalyse nützlich sein, die üblicherweise vorgenommen wird, um den Fremdvergleichsgrundsatz anzuwenden. Diese Funktionen beinhalten die Herstellung, die Montage, das Verkaufs- und Produktmanagement, das Marketing, den Großhandel, die Lagerüberwachung, den Garantiebereich, die Werbung und die Marketingaktivitäten, den Transport und die Lagerung, die Kredit- und Zahlungsbedingungen, die Schulung und das Personal.

5.24 Zu den potenziellen Risiken, die bei der Funktionsanalyse zu berücksichtigen sind, zählen gegebenenfalls das Risiko einer Kosten-, Preis- oder Warenbestandsänderung, Risiken in Bezug auf Erfolg oder Misserfolg bei der Forschung und Entwicklung, finanzielle Risiken wie etwa Änderungen der Wechselkurse und der Zinssätze, Risiken bei den Kredit- und Zahlungsbedingungen, Risiken bei der Produkthaftung, das Unternehmerisiko in Bezug auf das Eigentum der Anlagegüter oder Einrichtungen.

5.25 Auch finanzwirtschaftliche Informationen können von Vorteil sein, wenn Gewinn und Verlust zwischen verbundenen Unternehmen verglichen werden soll, mit denen der Steuerpflichtige den Verrechnungspreisvorschriften unterliegende Geschäftsvorfälle tätigt. Diese Informationen können Unterlagen enthalten, die Aufschluss über Gewinn und Verlust geben, soweit dies für die Beurteilung der Angemessenheit der Verrechnungspreisrichtlinien innerhalb des multinationalen Konzerns erforderlich ist. Diese Informationen können auch Unterlagen über die von den ausländischen verbundenen Unternehmen getragenen Kosten enthalten, wie etwa Aufwendungen für die Absatzförderung oder Werbeaufwand.

5.26 Verschiedene finanzwirtschaftliche Informationen können sich auch in den Händen des ausländischen verbundenen Unternehmens befinden. Zu diesen Informationen können Berichte über die Herstellungskosten gehören, über die Forschungs- und Entwicklungskosten und/oder über die allgemeinen Kosten und die Verwaltungskosten.

5.27 Von Nutzen können auch Unterlagen sein, die Einblick in den Verhandlungsverlauf bei der Ermittlung oder Anpassung von Preisen bei konzerninternen Geschäftsvorfällen geben. Wenn die Steuerpflichtigen mit verbundenen Unternehmen verhandeln, um einen Preis festzusetzen oder anzupassen, können jene Unterlagen hilfreich sein, die den Gewinn und die von den ausländischen Tochtergesellschaften zu tragenden Verwaltungs- und Vertriebskosten prognostizieren, wie etwa Personalkosten, Abschreibungsaufwand, Marketingkosten, Vertriebs- oder Transportkosten, und die zeigen, wie die Verrechnungspreise ermittelt werden, beispielsweise dadurch, dass für Tochtergesellschaften von den geschätzten, den Endverbrauchern verrechneten Verkaufspreisen die Bruttogewinnspannen abgezogen werden.

D. Zusammenfassung der Empfehlungen für die Dokumentation

5.28 Steuerpflichtige sollten sich im Zeitpunkt der Ermittlung der Verrechnungspreise in ausreichendem Maß darum bemühen, festzustellen, ob die Verrechnungspreisgestaltung in Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz steuerlich angemessen ist. Steuerverwaltungen sollten das Recht haben, als Grundlage für die Überprüfung der Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes die Unterlagen, die zu diesem Zweck erstellt wurden oder auf die Bezug genommen wird, zu erhalten. In umfänglicher Hinsicht sollte dieses Verfahren allerdings von denselben Prinzipien einer ordentlichen gewissenhaften Geschäftsleitung bestimmt werden, die für kaufmännische Entscheidungen vergleichbarer Komplexität und Bedeutung gelten. Im Übrigen sollte der Bedarf an Unterlagen in einem ausgewogenen Verhältnis zu dem hierdurch verursachten Kosten- und Arbeitsaufwand stehen, insbesondere dann, wenn er die Anfertigung von Unterlagen erfordert, die sonst für außersteuerliche Belange nicht erstellt worden wären oder auf die sonst nicht Bezug genommen worden wäre. Dokumentationspflichten sollten dem Steuerpflichtigen keine unverhältnismäßigen Kosten oder Lasten auferlegen. Steuerpflichtige müssen aber gleichwohl einsehen, dass eine sachgerechte Aufbewahrungspraxis für Bücher und Aufzeichnungen sowie eine freiwillige Erstellung von Unterlagen die Prüfung und die Lösung von bestehenden Verrechnungspreisfragen erleichtern.

5.29 Sowohl die Steuerverwaltungen als auch die Steuerpflichtigen sollten sich im Zusammenhang mit Dokumentationsfragen zu vermehrter Zusammenarbeit verpflichten, indem sie für sachgerechte Informationen zur zuverlässigen Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes sorgen und hierdurch übermäßige Dokumentationspflichten vermeiden. Die Steuerpflichtigen sollten die in ihren Händen befindlichen maßgebenden Informationen nicht zurückhalten, und die Steuerverwaltungen sollten sich bewusst sein, dass sie in bestimmten Fällen auf die Artikel über den Informationsaustausch zurückgreifen können, so dass weniger Bedarf besteht, vom Steuerpflichtigen Auskünfte im Rahmen einer Prüfung zu verlangen. Der Ausschuss für Steuerfragen beabsichtigt, die Frage der Dokumentation weiter zu untersuchen, um zusätzliche Hinweise zu entwickeln, die den Steuerpflichtigen und den Steuerverwaltungen als Unterstützung auf diesem Gebiet zur Verfügung gestellt werden können.

Kapitel VI

Besondere Überlegungen für immaterielle Wirtschaftsgüter

A. Einleitung

6.1 Dieses Kapitel befasst sich mit besonderen Überlegungen bei der Untersuchung, ob die bei Geschäftsvorfällen mit immateriellen Wirtschaftsgütern zwischen verbundenen Unternehmen vereinbarten oder auferlegten Bedingungen dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Geschäftsvorfälle mit immateriellen Wirtschaftsgütern bedürfen besonderer Aufmerksamkeit, da sie steuerlich oft sehr schwierig zu beurteilen sind. Das Kapitel erörtert die Anwendung zweckmäßiger Methoden gemäß dem Fremdvergleichsgrundsatz zur Bestimmung von Verrechnungspreisen für Geschäftsvorfälle, die in kaufmännischen Tätigkeiten genutzte immaterielle Wirtschaftsgüter einschließen; dazu zählen auch Marketingaktivitäten. Ferner beschäftigt es sich mit bestimmten Schwierigkeiten, die auftreten, wenn die eine Marketingtätigkeit ausübenden Unternehmen nicht zivilrechtliche Eigentümer der immateriellen Marketingwerte – wie etwa Marken oder Firmennamen – sind. Kostenumlagevereinbarungen zwischen verbundenen Unternehmen für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen, die zur Schaffung von immateriellen Wirtschaftsgütern führen können, werden in Kapitel VIII behandelt.

6.2 Für die Zwecke dieses Kapitels umfasst der Ausdruck „immaterielle Wirtschaftsgüter“ Nutzungsrechte gewerblicher Wirtschaftsgüter wie Patente, Marken, Firmennamen, Muster oder Modelle. Er umfasst auch literarische und künstlerische Eigentumsrechte sowie geistiges Eigentum wie Know-how und Handelsgeheimnisse. Dieses Kapitel konzentriert sich auf gewerbliche Rechte, d.h. auf immaterielle Wirtschaftsgüter im Zusammenhang mit gewerblichen Aktivitäten; dazu zählen auch Marketingaktivitäten. Diese immateriellen Wirtschaftsgüter sind Vermögenswerte, die einen beträchtlichen Wert darstellen können, selbst wenn sie keinen Buchwert in der Bilanz der Gesell-

schaft aufweisen. Es können auch erhebliche Risiken mit ihnen verbunden sein (z.B. Vertrags- oder Produkthaftung und Umweltschäden).

B. Immaterielle gewerbliche Wirtschaftsgüter

B.1 Allgemeines

6.3 Zu den immateriellen gewerblichen Wirtschaftsgütern zählen Patente, Know-how, Muster und Modelle, die für die Herstellung einer Ware oder für die Erbringung einer Dienstleistung verwendet werden, sowie immaterielle Rechte, die für sich selbst betriebliche Wirtschaftsgüter darstellen, welche an Kunden übertragen oder im Rahmen der Geschäftstätigkeit verwendet werden (z.B. Computersoftware). Immaterielle Marketingwerte sind eine etwas unterschiedliche Sonderform der immateriellen gewerblichen Wirtschaftsgüter, auf die nachstehend eingegangen wird. Zur Vermeidung von Unklarheiten werden jene immateriellen gewerblichen Wirtschaftsgüter, bei denen es sich nicht um immaterielle Marketingwerte handelt, als betriebliche immaterielle Werte bezeichnet. Betriebliche immaterielle Werte werden oft durch risikoreiche und aufwendige Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten geschaffen, und der Entwickler versucht im Allgemeinen, die Aufwendungen für diese Tätigkeiten abzudecken und durch Produktverkäufe, Serviceverträge und Lizenzvereinbarungen eine Rendite zu erzielen. Der Entwickler kann die Forschungstätigkeit im eigenen Namen ausüben, d.h. mit der Absicht, rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer aller daraus resultierenden immateriellen Geschäftswerte zu sein; er kann dies zu Gunsten eines oder mehrerer anderer Unternehmen des Konzerns auf Grund einer Vereinbarung über Auftragsforschung tun, bei welcher der Nutzungsberechtigte oder die Nutzungsberechtigten rechtliche und wirtschaftliche Eigentümer des immateriellen Wirtschaftsguts sind; er kann dies aber auch auf eigene Rechnung und auf Rechnung eines oder mehrerer Unternehmen des Konzerns auf Grund einer Vereinbarung tun, bei der alle beteiligten Konzernunternehmen eine gemeinsame Tätigkeit ausüben und wirtschaftliche Eigentümer des immateriellen Wirtschaftsguts sind (dies wird auch in Kapitel VIII über Kostenumlagevereinbarungen erörtert). Auch eine gegenseitige Lizenzvergabe („cross-licensing“) ist nicht ungewöhnlich, und es können auch andere, noch kompliziertere Vereinbarungen vorkommen.

6.4 Zu den immateriellen Marketingwerten zählen Marken und Firmennamen, welche die gewerbliche Verwertung eines Produkts oder einer Dienstleistung unterstützen, Kundenlisten, Vertriebskanäle und einzigartige Namen, Symbole oder Bilder, die für das betreffende Produkt einen wichtigen verkaufsfördernden Wert haben. Einige immaterielle Marketingwerte (z.B. Marken) können durch das Gesetz des jeweiligen Staats geschützt sein und für die jeweiligen Produkte oder Dienstleistungen nur mit dem Einverständnis

des Eigentümers verwendet werden. Der Wert immaterieller Marketingwerte hängt von vielen Faktoren ab; zu diesen zählen der gute Ruf und die Glaubwürdigkeit des Firmennamens oder der Marke, gefördert durch die Qualität der in der Vergangenheit unter dem Namen oder der Marke gelieferten Waren und erbrachten Dienstleistungen, der Umfang der Qualitätskontrolle und die laufende Forschung und Entwicklung, der Vertrieb und die Verfügbarkeit der vermarkteten Waren oder Dienstleistungen, Umfang und Erfolg der Werbeaufwendungen, die entstanden sind, um potenzielle Kunden mit den Waren oder Dienstleistungen vertraut zu machen (insbesondere angefallene Werbe- und Marketingaufwendungen für den Aufbau eines Netzwerks unterstützender Beziehungen mit Vertriebshändlern, Handelsvertretern oder anderen einschlägigen Vertretungen), der Wert des Markts, zu dem die immateriellen Marketingwerte Zugang verschaffen, sowie die Art des an dem immateriellen Wirtschaftsgut begründeten Rechts.

6.5 Geistiges Eigentum wie Know-how und Handelsgeheimnisse können betriebliche immaterielle Wirtschaftsgüter oder immaterielle Marketingwerte darstellen. Bei Know-how und Handelsgeheimnissen handelt es sich um geschützte Informationen oder Kenntnisse, die eine Geschäftstätigkeit zwar unterstützen oder verbessern, jedoch nicht wie ein Patent oder eine Marke zum Schutz registriert sind. Der Ausdruck Know-how ist vielleicht ein wenig treffender Begriff. Ziffer 11 des Kommentars zu Artikel 12 des OECD-Musterabkommens bietet die folgende Definition: „Know-how entspricht gewöhnlich unveröffentlichten, aus früherer Erfahrung gewonnenen Kenntnissen gewerblicher, wirtschaftlicher oder wissenschaftlicher Natur, mit praktischer Anwendung im Betrieb eines Unternehmens und durch deren Offenlegung ein wirtschaftlicher Nutzen abgeleitet werden kann“. Know-how kann also geheime Verfahren oder Formeln oder sonstige geheime Informationen über gewerbliche, kaufmännische oder wissenschaftliche Erfahrungen umfassen, die nicht patentrechtlich geschützt sind. Jede Preisgabe von Know-how oder eines Handelsgeheimnisses könnte den Wert des Vermögens erheblich verringern. Know-how und Handelsgeheimnisse spielen bei der Geschäftstätigkeit multinationaler Konzerne häufig eine wichtige Rolle.

6.6 Bei der Beurteilung, ob oder ab wann ein betrieblicher immaterieller Wert oder ein immaterieller Marketingwert vorliegt, ist Sorgfalt geboten. So führen beispielsweise nicht alle Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen zum Entstehen eines wertvollen betrieblichen immateriellen Wirtschaftsguts, und nicht alle Marketingaktivitäten führen zum Entstehen eines immateriellen Marketingwerts. Es kann schwierig sein, festzustellen, inwieweit durch bestimmte Aufwendungen tatsächlich ein Wirtschaftsgut geschaffen worden ist, und zu ermitteln, welchen wirtschaftlichen Nutzen dieses Wirtschaftsgut für ein bestimmtes Jahr erbracht hat.

6.7 Zum Beispiel können Marketingaktivitäten eine ganze Reihe von Geschäftstätigkeiten umfassen, wie etwa Marktforschung, Entwurf und Planung von marktgerechten Produkten, Verkaufsstrategien, Public Relations, Absatz-, Service- und Qualitätskontrolle. Einige dieser Tätigkeiten wirken sich möglicherweise nur in dem Jahr aus, in dem sie ausgeübt werden, und sind daher richtigerweise als laufende Kosten zu behandeln und nicht als zu aktivierende Aufwendungen. Andere Aktivitäten können sowohl kurzfristige als auch langfristige Auswirkungen haben. Die Behandlung solcher Tätigkeiten wird bei einer Funktionsanalyse von Bedeutung sein, die zwecks Feststellung der Vergleichbarkeit einer Verrechnungspreisgestaltung durchgeführt wird. In einigen Fällen wird versucht werden, die Kosten für die Marketingaktivitäten und die bei den Geschäftsaktivitäten entstehenden Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen dadurch abzudecken, dass sie beim Preis für die entsprechenden Waren und Dienstleistungen mitverrechnet werden, während in anderen Fällen immaterielle Wirtschaftsgüter geschaffen worden sein können, für die eine gesonderte Lizenzgebühr verrechnet wird, oder es erfolgt eine Kombination der beiden Varianten.

B.2 Beispiele: Patente und Marken

6.8 Die Unterschiede zwischen betrieblichen immateriellen Werten und immateriellen Marketingwerten können durch einen Vergleich zwischen Patenten und Marken dargestellt werden. Patente betreffen grundsätzlich die Herstellung von Waren (die gegebenenfalls verkauft oder im Zusammenhang mit der Erbringung von Dienstleistungen verwendet werden), während Marken zur Förderung des Absatzes von Waren oder Dienstleistungen genutzt werden. Ein Patent verleiht seinem Eigentümer das ausschließliche Recht, eine bestimmte Erfindung über einen befristeten Zeitraum zu nutzen. Eine Marke dürfte zeitlich unbegrenzt fortbestehen; ihr Schutz erlischt nur unter ganz bestimmten Umständen (freiwilliger Verzicht, keine fristgerechte Verlängerung, Löschung oder Nichtigkeitserklärung durch gerichtliche Entscheidung usw.). Eine Marke ist ein einzigartiger Name, ein einzigartiges Symbol oder Bild, die der Eigentümer oder Lizenznehmer verwenden kann, um besondere Produkte oder Dienstleistungen eines bestimmten Herstellers oder Händlers zu identifizieren und um, als logische Folge, mit Hilfe des Schutzes durch das nationale und internationale Recht deren Verwendung durch andere Parteien für ähnliche Zwecke zu verbieten. Marken können den mit ihnen verbundenen Waren und Dienstleistungen eine wertvolle Marktposition verschaffen, und zwar unabhängig davon, ob diese Waren oder Dienstleistungen anderweitig einzigartig sind. Patente können für bestimmte Produkte oder Dienstleistungen ein Monopol schaffen, während Marken für sich alleine dies nicht tun, da Konkurrenten dieselben oder ähnliche Produkte ebenfalls verkaufen können, solange sie andere Erkennungszeichen verwenden.

6.9 Patente sind üblicherweise das Ergebnis risikoreicher und aufwendiger Forschung und Entwicklung, und der Entwickler wird versuchen, durch den Verkauf patentrechtlich geschützter Produkte, durch die Vergabe einer Lizenz an andere Personen, die Erfindung (oft ein Produkt oder Verfahren) zu verwerten, oder durch den Direktverkauf des Patents seine Kosten abzudecken (und eine Rendite zu erzielen). Die formalrechtliche Begründung einer neuen Marke (oder die neue Einführung einer Marke auf einem bestehenden Markt) verursacht meist keine hohen Kosten. Im Gegensatz dazu wird es sehr oft aufwendig sein, die Marke wertvoll zu machen und sicherzustellen, dass der Wert erhalten bleibt (oder erhöht wird). In der Regel sind intensive und aufwendige Werbekampagnen und andere Marketingaktivitäten erforderlich, aber auch Aufwendungen für die Qualitätskontrolle des Markenprodukts. Der Wert und alle Wertänderungen hängen bis zu einem gewissen Grad davon ab, wie wirksam für die Marke auf den Märkten, auf denen sie verwendet wird, Werbung betrieben wird. Der Wert hängt auch vom guten Ruf des Eigentümers für die Qualität bei der Produktion und der Erbringung von Dienstleistungen ab und davon, wie dieser gute Ruf aufrechterhalten wird. In bestimmten Fällen kann sich auf Grund der Anstrengungen und Aufwendungen des Lizenznehmers der Wert für den Lizenzgeber erhöhen. In gewissen Fällen können Patente wegen ihrer hervorragenden Qualität auch einen sehr großen Marketingnutzen haben, ähnlich wie eine Marke für sich allein, und Zahlungen für das Recht auf Nutzung solcher Patente müssen im Wesentlichen ähnlich behandelt werden wie Zahlungen für das Recht auf Nutzung einer Marke.

6.10 Marken können für Waren geschaffen werden, und zwar entweder für bestimmte Produkte oder für einen ganzen Produktbereich. Am bekanntesten sind sie vielleicht auf der Marktstufe des Konsumenten, aber sie dürften auf allen Marktstufen anzutreffen sein. Marken können auch für Dienstleistungen erlangt werden. Das Eigentum an einer Marke wird in der Regel von einer Person erworben, beispielsweise einer rechtlich selbstständigen Gesellschaft. Ein Firmenname (oft der Name eines Unternehmens) kann dieselbe Durchschlagskraft wie eine Marke haben und kann tatsächlich in der einen oder anderen bestimmten Ausgestaltung als Marke registriert werden. Die Namen gewisser multinationaler Unternehmen, beispielsweise in der Pharmazeutik- und Elektronikbranche, haben einen ausgezeichneten verkaufsfördernden Wert und können für das Marketing einer Vielzahl von Waren und Dienstleistungen verwendet werden. Auch die Namen bekannter Personen, Designer, Sportler, Schauspieler, Personen aus der Unterhaltungsbranche usw. können mit Firmennamen und Marken in Verbindung gebracht werden und haben sich oft als erfolgreiche Marketinginstrumente erwiesen.

6.11 Eine Marke kann verkauft, lizenziert oder anderweitig von einer Person auf eine andere übertragen werden. In der Praxis werden verschiedene

Arten von Lizenzverträgen abgeschlossen. Einem Vertriebsunternehmen könnte eingeräumt werden, beim Verkauf von Produkten, die vom Eigentümer der Marke hergestellt worden sind, eine Marke ohne Lizenzvertrag zu verwenden; allerdings ist die Lizenzierung von Marken ebenfalls üblich geworden, insbesondere im internationalen Handel. Der Eigentümer einer Marke kann somit die Marke einem anderen Unternehmen im Lizenzwege zur Verfügung stellen, das sie für selbst hergestellte oder aus anderen Quellen bezogene Waren verwendet (oder vom Lizenzgeber, wenn beispielsweise Waren oder Bestandteile ohne die Marke gewöhnlich in einer gesonderten Transaktion bezogen werden). Die Bedingungen der Lizenzvereinbarungen können in erheblichem Umfang voneinander abweichen.

6.12 Es ist gelegentlich schwierig, eine klare Unterscheidung zwischen Einkünften aus betrieblichen immateriellen Werten und immateriellen Marketingwerten vorzunehmen. Beispielsweise sind Marke und Firmenname in forschungsorientierten Branchen entscheidende Komponenten bei der Sicherung von Einkünften, die hoch genug sind, um die Forschung in der Vergangenheit abzugelten und neue Projekte durchzuführen, insbesondere deshalb, weil Patente befristet sind. Vertrauensbildung in Bezug auf Marken und die Anerkennung von Marken sind daher äußerst wichtig, um sicherzustellen, dass das Produkt nach Ablauf des Patents oder selbst ohne Patentierung wirtschaftlich lebensfähig bleibt. Siehe Abschnitt D, der fremdvergleichskonforme Vereinbarungen über immaterielle Marketingwerte beschreibt.

C. Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes

C.1 Allgemeines

6.13 Die in den Kapiteln I, II und III enthaltenen allgemeinen Leitlinien für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes betreffen ebenso die Bestimmung von Verrechnungspreisen für immaterielle Wirtschaftsgüter zwischen verbundenen Unternehmen. Die Anwendung dieses Grundsatzes auf konzerninterne Geschäftsvorfälle mit immateriellen Wirtschaftsgütern kann allerdings schwierig sein, da solche Wirtschaftsgüter besondere Merkmale aufweisen können, welche die Suche nach Vergleichswerten komplizierter gestalten und in einigen Fällen die Wertbestimmung im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles erschweren. Ferner können verbundene Unternehmen aus völlig legitimen geschäftlichen Gründen, die auf ihr Verhältnis untereinander zurückzuführen sind, einen Geschäftsvorfall gelegentlich so gestalten, wie dies unabhängige Unternehmen nicht erwägen würden (vgl. Ziffer 1.11 und 1.64).

6.14 Fremdvergleichspreise für immaterielle Wirtschaftsgüter müssen für Vergleichbarkeitszwecke sowohl die Sichtweise des Verkäufers als auch die Sichtweise des Käufers berücksichtigen. Aus der Sicht des Verkäufers

stellt der Fremdvergleichsgrundsatz auf jene Preise ab, zu denen ein vergleichbares unabhängiges Unternehmen bereit wäre, die Wirtschaftsgüter zu veräußern. Aus der Sicht des Käufers wird ein vergleichbares unabhängiges Unternehmen einen solchen Preis zahlen oder nicht, je nachdem welchen Wert und Nutzen die immateriellen Wirtschaftsgüter dem Unternehmen des Käufers erbringen. Der Käufer wird üblicherweise bereit sein, diese Lizenzgebühr zu zahlen, wenn der Vorteil, den er aus der Nutzung der immateriellen Wirtschaftsgüter erwartet, im Hinblick auf andere realistischere zur Verfügung stehende Alternativen zufriedenstellend ist. Muss der Lizenznehmer Investitionen tätigen oder fallen anderweitig Aufwendungen für die Lizenznutzung an, muss geprüft werden, ob ein unabhängiges Unternehmen bereit wäre, angesichts der erwarteten Vorteile aus den zusätzlichen Investitionen und der anderen vermutlich anfallenden Aufwendungen eine Lizenzgebühr in dieser Höhe zu zahlen.

6.15 Diese Analyse ist wichtig, um sicherzustellen, dass von einem verbundenen Unternehmen nicht verlangt wird, für den Kauf oder die Nutzung immaterieller Wirtschaftsgüter einen aus der bestmöglichen oder produktivsten Nutzung abgeleiteten Betrag zu zahlen, wenn das Wirtschaftsgut für das verbundene Unternehmen auf Grund der Art seiner Geschäftstätigkeit und anderer maßgeblicher Umstände von begrenztem Nutzwert ist. In einem solchen Fall muss die Nützlichkeit der Wirtschaftsgüter bei der Bestimmung der Vergleichbarkeit berücksichtigt werden. Diese Erörterung unterstreicht die Wichtigkeit, bei der Bestimmung der Vergleichbarkeit von Geschäftsbeziehungen alle Gegebenheiten und Umstände zu berücksichtigen.

C.2 *Die Identifizierung von Vereinbarungen, die für die Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter abgeschlossen werden*

6.16 Die bei der Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter vorliegenden Bedingungen können derart sein, dass es sich dabei um einen Verkauf des immateriellen Wirtschaftsguts handelt oder – geläufiger – um eine Lizenzgebühr auf Grund einer Vereinbarung über Rechte aus dem immateriellen Wirtschaftsgut. Bei einer Lizenzgebühr handelt es sich üblicherweise um eine wiederkehrende Zahlung, die von der Produktion, vom Umsatz oder, in einigen seltenen Fällen, vom Gewinn des Benutzers abhängig ist. Ist die Lizenzgebühr von der Produktion oder vom Umsatz des Lizenznehmers abhängig, kann deren Höhe je nach dem Umsatz des Lizenznehmers schwanken. Es kommen auch Fälle vor, in denen veränderte Gegebenheiten und Umstände (z.B. neue Muster, verstärkte Werbung für die Marke durch den Eigentümer) zu einer Änderung der Bedingungen für die Vergütung führen können.

6.17 Die Vergütung für die Nutzung immaterieller Wirtschaftsgüter kann in dem für Waren verrechneten Preis enthalten sein, wenn beispielsweise ein Unternehmen an ein anderes halbfertige Produkte verkauft und

gleichzeitig seine Erfahrungen für die Verarbeitung dieser Produkte zur Verfügung stellt. Inwieweit angenommen werden kann, dass der Verrechnungspreis für die Waren bereits eine Lizenzgebühr enthält und dass folglich jede zusätzliche Lizenzzahlung im Staat des Käufers nicht anerkannt wird, hängt weitgehend von den Umständen eines jeden einzelnen Geschäftsvorfalles ab, denn es dürfte hier keinen allgemein anwendbaren Grundsatz geben, außer dem, dass für die Überlassung von Technologie kein zweifacher Abzug erfolgen darf. Beim Verrechnungspreis kann es sich um einen Paketpreis handeln, d.h. einen Preis sowohl für die Waren als auch für die immateriellen Wirtschaftsgüter; in diesem Fall wird der Käufer, je nach den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalles, für die Überlassung von technischem Fachwissen keine zusätzliche Lizenzzahlung leisten müssen. In Staaten, die Quellensteuern auf Lizenzgebühren erheben, kann eine Aufgliederung der Preisgestaltung für dieses Leistungspaket erforderlich sein, um eine gesonderte fremdvergleichskonforme Lizenzgebühr zu ermitteln.

6.18 In einigen Fällen werden immaterielle Wirtschaftsgüter in einem Vertrag über ein Leistungspaket zusammengefasst, das Rechte auf Patente, Marken, Handelsgeheimnisse und Know-how beinhaltet. Ein Unternehmen kann beispielsweise eine Lizenz für alle in seinem Besitz befindlichen gewerblichen und geistigen Vermögenswerte vergeben. Die Untersuchung, ob der Geschäftsvorfall fremdvergleichskonform ist, kann es erforderlich machen, die einzelnen Teile des Leistungspakets gesondert zu betrachten (vgl. Ziffer 3.11). Es ist ferner wichtig, gegebenenfalls auch den Wert von Dienstleistungen mit zu berücksichtigen, die vom Entwickler im Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall erbracht werden, wie beispielsweise technische Hilfe und Mitarbeiterschulungen. Ähnlich kann es erforderlich sein, Vorteile zu berücksichtigen, die der Lizenznehmer dem Lizenzgeber durch Produkt- oder Verfahrensverbesserungen verschafft. Diese Dienstleistungen sind bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu beurteilen, wobei die in Kapitel VII beschriebenen besonderen Überlegungen zu Dienstleistungen zu berücksichtigen sind. In diesem Zusammenhang kann es wichtig sein, zwischen den verschiedenen Möglichkeiten zur Verfügungstellung von Know-how zu unterscheiden. Ziffer 11-11.6 des Kommentars zu Artikel 12 des OECD-Musterabkommens enthält Leitlinien hinsichtlich dieser Fragen.

6.19 Ein Know-how-Vertrag und ein Dienstleistungsvertrag können in einem bestimmten Staat je nach dessen innerstaatlicher Steuergesetzgebung oder den Doppelbesteuerungsabkommen, die dieser Staat mit anderen Staaten abgeschlossen hat, unterschiedlich behandelt werden. Dieser Aspekt wird von der Arbeitsgruppe 1 über Doppelbesteuerung und damit verbundene Fragen weiter untersucht werden. Ob beispielsweise Zahlungen an nichtansässige Personen einer Quellensteuer unterliegen, wird von der Beurteilung

des Vertrags abhängen. Wird die Zahlung als Dienstleistungsvergütung angesehen, so wird sie im Quellenstaat in der Regel nicht besteuert, es sei denn, das Unternehmen, welches die Zahlung erhält, übt seine Tätigkeit in diesem Staat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus und die Vergütung ist dieser Betriebsstätte zuzurechnen. Dagegen unterliegen Lizenzgebühren, die für die Nutzung immaterieller Wirtschaftsgüter gezahlt werden, in einigen Staaten einer Quellensteuer.

C.3 Berechnung einer fremdvergleichskonformen Vergütung

6.20 Bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf konzerninterne Geschäftsvorfälle mit immateriellen Wirtschaftsgütern sind einige besondere Faktoren zu berücksichtigen, die für die Vergleichbarkeit zwischen konzerninternen Geschäftsvorfällen und Fremdgeschäftsvorfällen von Bedeutung sind. Zu diesen Faktoren gehört der erwartete Vorteil aus den immateriellen Wirtschaftsgütern (möglicherweise durch eine Kapitalwertberechnung bestimmt). Weitere enthaltene Faktoren: geografische Beschränkungen für die Ausübung der Rechte, Exportbeschränkungen für Waren, die auf Grund der überlassenen Rechte erzeugt werden, der ausschließliche oder nichtausschließliche Charakter der überlassenen Rechte, Kapitalinvestitionen (für die Errichtung neuer Anlagen oder für den Kauf von Spezialmaschinen), Anlaufkosten und die auf dem Markt erforderliche Entwicklungsarbeit, die Möglichkeit der Vergabe von Sublizenzen, das Vertriebsnetz des Lizenznehmers sowie die Frage, ob der Lizenznehmer berechtigt ist, an der vom Lizenzgeber betriebenen Weiterentwicklung der Wirtschaftsgüter zu partizipieren.

6.21 Wenn das betroffene immaterielle Wirtschaftsgut ein Patent ist, dann sollte die Vergleichbarkeitsanalyse auch die Art des Patents (z.B. Produktpatent oder Verfahrenspatent) sowie das Ausmaß und die Dauer des Schutzes berücksichtigen, der auf Grund des Patentrechts der jeweiligen Staaten gewährt wird, wobei zu bedenken ist, dass die Entwicklung neuer Patente auf der Grundlage alter Patente rasch erfolgen kann, so dass sich die tatsächliche Schutzdauer des immateriellen Wirtschaftsguts möglicherweise erheblich verlängert. Wichtig ist daher nicht nur die Dauer des rechtlichen Schutzes, sondern auch der Zeitraum, für den die Patente vermutlich ihren wirtschaftlichen Wert beibehalten werden. Ein völlig neues Patent, mit dem ein deutlicher „Durchbruch“ erzielt wird, kann vorhandene Patente rasch nutzlos werden lassen und wird einen höheren Preis erforderlich machen als ein Patent, das der bloßen Verfahrensverbesserung für ein vorhandenes Patent dient, oder für das Ersatz ohne weiteres verfügbar ist.

6.22 Andere für Patente wesentliche Faktoren beinhalten das Produktionsverfahren, für das das Wirtschaftsgut verwendet wird, sowie die Wertsteigerung, die das Endprodukt durch das Verfahren erfährt. Betrifft bei-

spielsweise die patentierte Erfindung nur einen Bestandteil eines Geräts, dann wäre eine Berechnung der Lizenzgebühr für diese Erfindung ausgehend vom Verkaufspreis des gesamten Produkts nicht sachgerecht. In einem solchen Fall müsste eine Lizenzgebühr, die auf einem Teil des Verkaufspreises beruht, den relativen Wert des Bestandteils berücksichtigen, den dieser gegenüber den anderen Bestandteilen des Produkts hat. Bei der Analyse der für Geschäftsvorfälle mit immateriellen Wirtschaftsgütern wahrgenommenen Funktionen (unter Einschluss des Kapitaleinsatzes und der übernommenen Risiken) sollten die berücksichtigten Risiken auch die Produkt- und Umwelthaftung umfassen, die zunehmend wichtig geworden sind.

6.23 Bei der Festsetzung von Fremdvergleichspreisen im Fall eines Verkaufs oder einer Lizenzierung von immateriellen Wirtschaftsgütern ist die Anwendung der Preisvergleichsmethode möglich, wenn derselbe Eigentümer an unabhängige Unternehmen vergleichbare immaterielle Wirtschaftsgüter unter vergleichbaren Verhältnissen veräußert oder lizenziert hat. Die Höhe der bei vergleichbaren Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen in derselben Branche verrechneten Vergütung kann ebenfalls eine Richtschnur darstellen, wenn solche Informationen vorhanden sind; auch eine Bandbreite von Preisen kann angemessen sein. Angebote an unabhängige Unternehmen oder ernsthafte Angebote von konkurrierenden Lizenznehmern können ebenfalls berücksichtigt werden. Vergibt das verbundene Unternehmen für das immaterielle Wirtschaftsgut eine Unterlizenz an unabhängige Unternehmen, kann für die Analyse der Bedingungen des konzerninternen Geschäftsvorfalles durchaus eine Form der Wiederverkaufspreismethode angewendet werden.

6.24 Beim Verkauf von Waren, die immaterielle Wirtschaftsgüter enthalten, ist auch die Anwendung der Preisvergleichsmethode oder der Wiederverkaufspreismethode möglich, wobei die Grundsätze des Kapitels II zu befolgen sind. Wenn immaterielle Marketingwerte (z.B. eine Marke) betroffen sind, sollte die Vergleichbarkeitsanalyse den durch die Marke bedingten Mehrwert berücksichtigen; dabei sind auch die Akzeptanz durch den Konsumenten, die geografische Bedeutung, die Marktanteile, der Umsatz und andere maßgebliche Faktoren zu berücksichtigen. Sind betriebliche immaterielle Werte betroffen, sollte die Vergleichbarkeitsanalyse zudem den auf diese Wirtschaftsgüter (geschütztes Patent oder anderweitig exklusive immaterielle Wirtschaftsgüter) entfallenden Wert und die Bedeutung der laufenden Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten berücksichtigen.

6.25 So kann beispielsweise ein bei einem konzerninternen Geschäftsvorfall veräußerter Markensportschuh mit einem Sportschuh vergleichbar sein, der unter einer anderen Marke bei einem Fremdvergleichsgeschäftsvorfall veräußert wird, und zwar sowohl in Bezug auf die Qualität und die Eigenschaften des Schuhs selbst als auch in Bezug auf die Akzeptanz durch

den Konsumenten und andere Merkmale des Markennamens auf diesem Markt. Ist ein solcher Vergleich nicht möglich, so kann man sich auch dadurch helfen – sofern die entsprechenden Daten vorhanden sind –, dass man den Umsatz und die anzurechnenden Preise und erzielten Gewinne für Markenartikel mit den Daten für ähnliche Artikel vergleicht, die die Marke nicht tragen. Es kann deshalb möglich sein, Verkäufe von Nichtmarkenprodukten als vergleichbare Geschäftsvorfälle für Verkäufe von Markenprodukten heranzuziehen, die ansonsten vergleichbar sind, allerdings nur insoweit, als Berichtigungen vorgenommen werden können, die den durch die Marke bedingten Mehrwert berücksichtigen. Beispielsweise kann der Markensportschuh „A“ in jeder Hinsicht, abgesehen vom Markennamen selbst, mit einem Nichtmarkenschuh vergleichbar sein (nach Berichtigungen). In einem solchen Fall kann der durch die Marke bedingte Aufschlag dadurch ermittelt werden, dass man einen bei einem Fremdvergleichsgeschäftsvorfall veräußerten Nichtmarkenschuh, der unterschiedliche Merkmale aufweist, mit einem ebenfalls bei einem Fremdvergleichsgeschäftsvorfall veräußerten gleichwertigen Markenschuh vergleicht. Es kann sodann möglich sein, diese Informationen bei der Bestimmung des Preises für den Markenschuh „A“ als Hilfe heranzuziehen, obwohl wegen der Auswirkungen, die die unterschiedlichen Merkmale auf den Markenwert haben, Berichtigungen erforderlich sein können. Berichtigungen können jedoch dann besonders schwierig sein, wenn ein Markenprodukt eine vorherrschende Marktstellung einnimmt, so dass das nicht markengeschützte Produkt de facto auf einem anderen Markt gehandelt wird, insbesondere bei hochspezialisierten Produkten.

6.26 In Fällen hochwertiger immaterieller Wirtschaftsgüter kann es schwierig sein, vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle zu finden. Deshalb kann die Anwendung der Standardmethoden und der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode schwierig sein, insbesondere dann, wenn die beiden am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen über wertvolle immaterielle oder einzigartige Wirtschaftsgüter verfügen, die beim Geschäftsvorfall verwendet werden und die dieses von den Geschäftsvorfällen potenzieller Konkurrenten unterscheiden. In solchen Fällen kann die Gewinnaufteilungsmethode von Bedeutung sein, auch wenn es zu praktischen Problemen in der Anwendung kommen kann.

6.27 Bei der Beurteilung, ob die Bedingungen eines Geschäftsvorfalles mit immateriellen Wirtschaftsgütern einem fremdüblichen Geschäftsvorfall entsprechen, können Höhe, Art und Häufigkeit der Kosten, die bei der Entwicklung oder Erhaltung des immateriellen Wirtschaftsguts anfallen, untersucht und als Hilfe für die Bestimmung der Vergleichbarkeit oder des möglichen relativen Werts der Beiträge der einzelnen Beteiligten herangezogen werden, insbesondere dann, wenn eine Gewinnaufteilungsmethode ange-

wendet wird. Zwischen den Kosten und dem Wert besteht jedoch nicht unbedingt ein Zusammenhang. Insbesondere ist der tatsächliche Marktwert immaterieller Wirtschaftsgüter im Verhältnis zu den Kosten, die bei deren Entwicklung oder Erhaltung entstehen, oft nicht messbar. Ein Grund dafür liegt darin, dass immaterielle Wirtschaftsgüter wie Patente und Know-how das Ergebnis lang andauernder und aufwendiger Forschung und Entwicklung sein können. Die tatsächliche Höhe der Budgets für Forschung und Entwicklung hängt von sehr vielen Faktoren ab; dazu zählen die Geschäftspolitik der Konkurrenz oder der möglichen Konkurrenten, die erwartete Rentabilität der Forschungstätigkeit und die Gewinnentwicklung oder Überlegungen, die den Umsatz mitberücksichtigen, oder eine Beurteilung des Ertrags aus früherer Forschungs- und Entwicklungstätigkeit als Grundlage für die Festsetzung der Höhe zukünftiger Aufwendungen. Unter Umständen wird versucht, die Budgets für Forschung und Entwicklung durch den Absatz der Produkte zu decken, obwohl die betreffenden Produkte möglicherweise kein direktes oder vielleicht nicht einmal ein indirektes Ergebnis der Forschung und Entwicklung sind. Ein weiterer Grund besteht darin, dass immaterielle Wirtschaftsgüter eine laufende Forschung und Entwicklung erfordern können und eine Qualitätskontrolle, die für eine Palette von Produkten von Vorteil sein kann.

C.4 *Die Bestimmung von Fremdvergleichspreisen, wenn die Wertermittlung im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles höchst unsicher ist*¹

6.28 Wie bereits zu Beginn dieses Abschnitts angeführt, können immaterielle Wirtschaftsgüter besondere Merkmale aufweisen, was die Suche nach Vergleichswerten und in manchen Fällen deren Wertermittlung im Zeitpunkt eines konzerninternen Geschäftsvorfalles erschwert. Weist die Wertermittlung für immaterielle Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses eine hohe Unsicherheit auf, so stellt sich die Frage, wie die Bestimmung eines Fremdvergleichspreises zu erfolgen hat. Die Lösung dieser Frage sollte, sowohl durch den Steuerpflichtigen als auch durch die Steuerverwaltungen, unter Bezugnahme darauf erfolgen, wie unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen gehandelt hätten, um die Unsicherheiten in der Wertermittlung bei der Preisgestaltung des Geschäftsvorfalles zu berücksichtigen.

6.29 Abhängig von den Gegebenheiten und Umständen gibt es eine Vielfalt von Maßnahmen, die unabhängige Unternehmen unternehmen können,

1. Ein Beispiel für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf immaterielle Vermögenswerte mit höchst ungewissem Wertansatz findet sich im Anhang zu Kapitel VI.

um der hohen Unsicherheit in der Wertermittlung für die Preisbestimmung eines Geschäftsvorfalles zu begegnen. Eine Möglichkeit besteht darin, die voraussichtlichen Vorteile (unter Berücksichtigung aller maßgeblichen wirtschaftlichen Faktoren) als ein Mittel zur Begründung der Preisfindung zu Beginn des Geschäftsvorfalles heranzuziehen. Zur Bestimmung der voraussichtlichen Vorteile würden unabhängige Unternehmen berücksichtigen, inwieweit spätere Entwicklungen vorhersehbar und voraussagbar sind. In manchen Fällen können unabhängige Unternehmen eine solche Planung voraussichtlicher Vorteile als zuverlässig genug erachten, um von Anfang an den Preis für den Geschäftsvorfall auf der Grundlage dieser Planung festzusetzen, ohne sich dabei das Recht vorzubehalten, zukünftige Berichtigungen vorzunehmen.

6.30 In anderen Fällen können unabhängige Unternehmen der Auffassung sein, dass Preise, die ausschließlich auf voraussichtlichen Vorteilen beruhen, keinen ausreichenden Schutz vor den Risiken bieten, die sich aus der hohen Unsicherheit bei der Bewertung von immateriellen Wirtschaftsgütern ergeben. In solchen Fällen würden unabhängige Unternehmen kurzfristige Verträge abschließen oder Preisanpassungsklauseln in die Vereinbarung aufnehmen, um sich vor späteren, nicht voraussagbaren Entwicklungen zu schützen. Beispielsweise könnte ein Lizenzsatz festgesetzt werden, der bei steigenden Umsätzen des Lizenznehmers erhöht wird.

6.31 Unabhängige Unternehmen können aber auch entscheiden, das Risiko für unvorhersehbare künftige Entwicklungen bis zu einem gewissen Grad selbst zu tragen, allerdings unter dem gemeinsamen Verständnis, dass größere unvorhergesehene Entwicklungen, welche die maßgebenden ursprünglichen Annahmen für die Preisgestaltung ändern, zu einer einvernehmlichen Neuverhandlung der Preisvereinbarung führen. Beispielsweise könnte eine solche Neuverhandlung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz erfolgen, wenn sich der auf den Umsätzen für ein patentiertes Arzneimittel beruhende Lizenzsatz auf Grund der unerwarteten Entwicklung einer billigen Alternativbehandlung als weitgehend zu hoch erweist. Die zu hohe Lizenz könnte dazu führen, dass der Lizenznehmer das Interesse an der Herstellung des Arzneimittels überhaupt verliert; in diesem Fall könnte eine Neuverhandlung der Vereinbarung erfolgen (ob jedoch eine solche Neuverhandlung tatsächlich vorgenommen wird, hängt von allen Gegebenheiten und Umständen ab).

6.32 Beurteilen die Steuerverwaltungen die Preisfindung eines konzern-internen Geschäftsvorfalles mit immateriellen Wirtschaftsgütern, deren Wertermittlung von Anfang an einen hohen Unsicherheitsgrad aufweist, dann sollte solchen Vereinbarungen gefolgt werden, die unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen getroffen hätten. Hätten daher unabhängige Unternehmen die Preisfindung auf der Grundlage einer bestimmten Prognoserechnung durchgeführt, dann sollte die Steuerverwaltung bei der

Beurteilung der Preisfindung in gleicher Weise vorgehen. Die Steuerverwaltung könnte in einem solchen Fall beispielsweise untersuchen, ob die verbundenen Unternehmen entsprechende Prognosen angestellt und hierbei alle vernünftigerweise vorhersehbaren Entwicklungen berücksichtigt haben, ohne Verwendung von späterem besseren Wissen.

6.33 Es ist offenkundig, dass Steuerverwaltungen insbesondere bei mitwirkungsunwilligen Steuerpflichtigen nur sehr schwer feststellen werden können, welche Gewinne zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses vernünftigerweise vorhersehbar waren. So kann beispielsweise ein solcher Steuerpflichtiger in einem frühen Stadium immaterielle Wirtschaftsgüter einer Tochtergesellschaft gegen eine Lizenz überlassen, die aus steuerlicher und sonstiger Sicht nicht dem später dargestellten Wert des immateriellen Wirtschaftsguts entspricht, und später die Auffassung vertreten, es sei zum Zeitpunkt der Überlassung des immateriellen Wirtschaftsguts unmöglich gewesen, den späteren Erfolg des Produkts vorherzusehen. In einem solchen Fall könnten die nachfolgenden Entwicklungen die Steuerverwaltung veranlassen, zu untersuchen, wie sich unabhängige Unternehmen angesichts der zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses vernünftigerweise vorhandenen Informationen verhalten hätten. Im Besonderen wird darauf zu achten sein, ob die verbundenen Unternehmen Prognosen erstellen wollten und auch tatsächlich erstellt haben, wie sie unabhängige Unternehmen als sachgerecht angesehen hätten, ob hierbei die vernünftigerweise vorhersehbaren Entwicklungen und das Risiko nichtvorhersehbarer Entwicklungen berücksichtigt wurden und ob unabhängige Unternehmen darauf bestanden hätten, sich zusätzlich gegen das Risiko hoher Unsicherheiten in der Bewertung zu schützen.

6.34 Wenn unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen auf einer Preisanpassungsklausel bestehen würden, dann darf auch die Steuerverwaltung die Preisfindung auf der Grundlage einer solchen Klausel bestimmen. Wo unabhängige Unternehmen unvorhersehbare spätere Entwicklungen als so grundlegend beurteilen, dass ihr Eintreten zu einer Neuverhandlung der Preisfindung für einen Geschäftsvorfall führt, sollten derartige Entwicklungen in ähnlicher Weise auch zu einer Änderung der Preisfindung für einen vergleichbaren konzerninternen Geschäftsvorfall zwischen verbundenen Unternehmen führen.

6.35 Es wird allgemein anerkannt, dass die Steuerverwaltungen möglicherweise nicht in der Lage sind, die Steuererklärung eines Steuerpflichtigen vor Ablauf von mehreren Jahren nach deren Abgabe zu prüfen. In einem solchen Fall muss die Steuerverwaltung berechtigt sein, die Höhe der Lizenz für alle Jahre zu berichtigen, die zum Zeitpunkt der Prüfung noch offen sind, und zwar auf der Grundlage jener Informationen, die unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen für die Bestimmung der Preisgestaltung verwendet hätten.

D. Marketingaktivitäten von Unternehmen, die nicht Eigentümer von Marken oder Firmennamen sind

6.36 Schwierige Verrechnungspreisprobleme können dann entstehen, wenn Marketingaktivitäten von Unternehmen ausgeübt werden, die nicht Eigentümer jener Marken oder Firmennamen sind, für die sie werben (wie etwa ein Vertriebsunternehmen für Markenartikel). In einem solchen Fall ist es erforderlich zu bestimmen, wie das Marketingunternehmen für diese Tätigkeit vergütet werden soll. Hierbei geht es um die Frage, ob das Marketingunternehmen als Erbringer einer Dienstleistung (z.B. einer Werbeleistung) vergütet werden soll oder ob es auch Fälle gibt, in denen das Marketingunternehmen an einem zusätzlichen Ertrag aus den immateriellen Marketingwerten beteiligt werden soll. Eine damit zusammenhängende Frage ist, wie der den immateriellen Marketingwerten zuzuordnende Ertrag ermittelt werden kann.

6.37 Was die erste Frage betrifft – ob das Vertriebsunternehmen einen Anspruch auf einen Ertrag aus den immateriellen Marketingwerten, zusätzlich zu dem normalen Ertrag aus der Vermarktung, hat –, erfordert die Analyse eine Untersuchung der sich aus der Vereinbarung zwischen den Parteien ergebenden Rechte und Pflichten. Oft wird der sich aus der Vertriebstätigkeit ergebende Ertrag ausreichend und angemessen sein. Ein ziemlich eindeutiger Fall liegt vor, wenn das Vertriebsunternehmen bloß als Makler fungiert, dessen Werbeaufwendungen vom Eigentümer der immateriellen Marketingwerte ersetzt werden. In einem solchen Fall hätte das Vertriebsunternehmen lediglich Anspruch auf eine seine Vermittlungstätigkeit abgeltende Vergütung und hätte kein Anrecht auf eine Beteiligung an den dem immateriellen Marketingwert zuzurechnenden Erträgen.

6.38 Trägt das Vertriebsunternehmen aber tatsächlich die Kosten seiner Marketingtätigkeit (d.h. es gibt keine Vereinbarung, der zufolge der Eigentümer der immateriellen Marketingwerte einen Kostenersatz zu leisten hat), dann stellt sich die Frage, inwieweit das Vertriebsunternehmen die Möglichkeit besitzt, an den potenziellen Vorteilen dieser Tätigkeiten teilzuhaben. Bei Fremdvergleichsgeschäften wird die Fähigkeit einer Partei, die nicht der rechtliche Eigentümer dieser immateriellen Werte ist, an den künftigen Vorteilen von wertsteigernden Marketingaktivitäten teilzunehmen, grundsätzlich vom Inhalt der dieser Partei übertragenen Rechte abhängen. So etwa wird ein Vertriebsunternehmen, das einen langfristigen Alleinvertriebsvertrag für ein markengeschütztes Produkt hat, die Möglichkeit haben, aus seinen den Markenwert erhöhenden Investitionen einen Vorteil zu ziehen. In solchen Fällen wird der dem Vertriebsunternehmen zuzuweisende Anteil an solchen Vorteilen danach bestimmt werden, was ein unabhängiges Vertriebsunternehmen unter vergleichbaren Umständen erzielt hätte. Gelegentlich kann ein

Vertriebsunternehmen auch außergewöhnlich hohe Marketingaufwendungen tragen, die über den Rahmen dessen hinausgehen, was ein unabhängiges Vertriebsunternehmen mit ähnlichen Rechten im Interesse seiner eigenen Vertriebstätigkeiten auf sich nehmen würde. In einem solchen Fall wird ein unabhängiges Vertriebsunternehmen eine zusätzliche Abgeltung vom Markeneigentümer erhalten, beispielsweise durch eine Verminderung des Kaufpreises oder durch eine Herabsetzung des Lizenzsatzes.

6.39 Die andere Frage betrifft das Problem, wie der den Marketingtätigkeiten zuzurechnende Ertrag zu ermitteln ist. Ein immaterieller Marketingwert kann seinen Wert durch Werbeaufwendungen und andere für die Werterhaltung der Marke wichtige absatzfördernde Aufwendungen erhalten. Allerdings mag es schwierig zu beziffern sein, inwieweit diese Aufwendungen zum Produkterfolg beigetragen haben. So kann es problematisch sein, zu bestimmen, ob und inwieweit Werbe- und Marketingaufwendungen Produktion oder Einkünfte beeinflusst haben. Es ist auch durchaus möglich, dass eine neue Marke oder eine Marke, die auf einem bestimmten Markt neu eingeführt wird, auf diesem Markt keinen oder nur einen geringen Wert besitzt, und es kann sich der Markenwert im Lauf der Jahre ändern, wenn die Marke an Markteinfluss gewinnt (oder diesen Einfluss möglicherweise verliert). Ein beherrschender Marktanteil kann bis zu einem gewissen Grad auf die Marketinganstrengungen eines Vertriebsunternehmens zurückzuführen sein. Der Wert und etwaige Wertveränderungen hängen bis zu einem gewissen Umfang davon ab, wie wirksam die Vermarktung der Marke auf dem entsprechenden Markt erfolgt. Ganz grundsätzlich lässt sich sagen, dass in vielen Fällen ein höherer Ertrag, der sich aus dem Verkauf von Markenprodukten ergibt, in gleicher Weise auf die einzigartigen Eigenschaften des Produkts oder dessen hochwertige Qualität zurückzuführen ist, wie auf den Erfolg der Werbung und anderer verkaufsfördernder Aufwendungen. Bei der Beurteilung der Erträge aus Marketingtätigkeiten sollte dem tatsächlichen Verhalten der Beteiligten über einen Zeitraum von Jahren große Bedeutung beigemessen werden. Vgl. Ziffer 3.75-3.79 (Daten mehrerer Jahre).

Kapitel VII

Besondere Überlegungen zu konzerninternen Dienstleistungen

A. Einleitung

7.1 Dieses Kapitel befasst sich mit verrechnungspreisrelevanten Fragen bei der Feststellung, ob ein Unternehmen eines multinationalen Konzerns an andere Konzernunternehmen Dienstleistungen erbracht hat und wie gegebenenfalls für solche konzerninternen Dienstleistungen fremdübliche Preise festzusetzen sind. Das Kapitel befasst sich allenfalls zufällig mit der Frage, ob Dienstleistungen im Rahmen einer Kostenumlagevereinbarung erbracht werden und wie gegebenenfalls die angemessene Verrechnungspreisgestaltung auszusehen hat, also mit Fällen, in denen Unternehmen eines multinationalen Konzerns gemeinsam Waren, Dienstleistungen und/oder immaterielle Wirtschaftsgüter erwerben, erzeugen, liefern bzw. erbringen und die Kosten für diese Tätigkeit auf die am Vertrag teilnehmenden Konzernunternehmen verteilt werden. Kostenumlagevereinbarungen werden in Kapitel VIII behandelt.

7.2 Fast jeder multinationale Konzern muss seinen Unternehmen eine breite Palette von Dienstleistungen zur Verfügung stellen, insbesondere administrative und technische Dienstleistungen, Finanzdienstleistungen und kaufmännische Dienstleistungen. Zu diesen Dienstleistungen können auch Management-, Koordinierungs- und Kontrollfunktionen für den Gesamtkonzern gehören. Die Kosten für die Erbringung solcher Dienstleistungen können zunächst von der Muttergesellschaft, von einem eigens dafür bestimmten Konzernunternehmen („ein Dienstleistungszentrum des Konzerns“) oder von einem anderen Konzernunternehmen getragen werden. Ein unabhängiges Unternehmen, das eine Dienstleistung benötigt, kann sich diese von einem spezialisierten Dienstleistungsunternehmen beschaffen oder aber diese Dienstleistung selbst (d.h. betriebsintern) erbringen. Ähnlich kann ein

Unternehmen eines multinationalen Konzerns, das eine Dienstleistung benötigt, sich diese direkt oder indirekt von einem unabhängigen Unternehmen oder von einem oder mehreren verbundenen Unternehmen im selben Konzern (d.h. konzernintern) beschaffen oder aber die Dienstleistung selbst erbringen. Zu den konzerninternen Dienstleistungen zählen oft solche, die extern auch von unabhängigen Unternehmen angeboten werden (wie etwa juristische Dienstleistungen und Dienstleistungen im Bereich des Rechnungswesens), und zwar zusätzlich zu jenen Dienstleistungen, die in der Regel intern erbracht werden (beispielsweise von einem Unternehmen als Eigenleistung für sich selbst, wie etwa zentrales Rechnungswesen, Finanzierungsberatung oder Personalschulung).

7.3 Konzerninterne Vereinbarungen über die Erbringung von Dienstleistungen sind gelegentlich mit Vereinbarungen zur Übertragung von Waren oder immateriellen Wirtschaftsgütern (oder deren Lizenzierung) verbunden. In einigen Fällen, wie etwa bei Know-how-Verträgen, die ein Dienstleistungselement aufweisen, kann es sehr schwierig sein festzustellen, wo die Grenze zwischen der Übertragung oder Lizenzierung von Vermögenswerten und der Erbringung von Dienstleistungen genau verläuft. Nebenleistungen treten häufig im Zusammenhang mit dem Technologietransfer auf. Es kann deshalb notwendig sein, die in Kapitel III enthaltenen Leitlinien hinsichtlich der Zusammenfassung und Trennung von Geschäftsvorfällen zu berücksichtigen, wenn bei einem Geschäftsvorfall sowohl Dienstleistungen erbracht als auch Vermögenswerte übertragen werden.

7.4 Konzerninterne Dienstleistungen können zwischen den multinationalen Konzernen sehr unterschiedlich sein, und ebenso unterschiedlich ist der Vorteil oder der erwartete Vorteil, der durch diese Tätigkeiten einem oder mehreren Konzernunternehmen verschafft wird. Jeder einzelne Fall ist nach seinen individuellen Gegebenheiten und Umständen und nach den konzerninternen Vereinbarungen zu beurteilen. In einem dezentralisierten Konzern kann beispielsweise die Muttergesellschaft ihre konzerninterne Tätigkeit darauf beschränken, ihre Investitionen in die Tochtergesellschaften in ihrer Eigenschaft als Anteilseigner zu überwachen. Im Gegensatz dazu können bei einem zentralisierten oder integrierten Konzern der Aufsichts- oder Verwaltungsrat und das gehobene Management der Muttergesellschaft alle wichtigen geschäftlichen Entscheidungen ihrer Tochtergesellschaften treffen, und die Muttergesellschaft kann alle Marketing-, Schulungs- und Finanzdienstleistungsfunktionen ausüben.

B. Die wichtigsten Problembereiche

7.5 Bei der Analyse von Verrechnungspreisen für konzerninterne Dienstleistungen gibt es zwei Problembereiche. Zum einen geht es um die Frage, ob konzerninterne Dienstleistungen tatsächlich erbracht worden sind.

Zum anderen geht es darum, die konzerninterne Vergütung für solche Dienstleistungen in Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz für steuerliche Zwecke zu bestimmen. Beide Fragen werden nachstehend erörtert.

B.1 *Ermittlung, ob konzerninterne Dienstleistungen erbracht wurden*

7.6 Nach dem Fremdvergleichsgrundsatz sollte die Frage, ob eine konzerninterne Dienstleistung erbracht wird, wenn ein Konzernunternehmen für ein oder mehrere Konzernunternehmen eine Tätigkeit ausübt, davon abhängen, ob die Tätigkeit dem jeweiligen Konzernunternehmen einen wirtschaftlichen oder kommerziellen Wert verschafft, der seiner Geschäftsposition förderlich ist. Dies lässt sich feststellen, indem man prüft, ob ein unabhängiges Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen bereit gewesen wäre, diese Tätigkeit zu vergüten, wenn sie von einem unabhängigen Unternehmen ausgeübt worden wäre, oder ob es diese Tätigkeit im eigenen Unternehmen als Eigenleistung erbracht hätte. Wäre das unabhängige Unternehmen nicht bereit gewesen, diese Tätigkeit zu vergüten oder diese für sich selbst als Eigenleistung zu erbringen, dürfte diese Tätigkeit nach dem Fremdvergleichsgrundsatz üblicherweise nicht als konzerninterne Dienstleistung anzusehen sein.

7.7 Die oben beschriebene Analyse hängt klarerweise von den tatsächlichen Gegebenheiten und Umständen ab; es ist allgemein nicht möglich, kategorisch darzulegen, welche Tätigkeiten die Erbringung konzerninterner Dienstleistungen begründen und welche nicht. Allerdings können erläuternde Hinweise gegeben werden, wie diese Analyse auf Arten von Tätigkeiten anzuwenden ist, die in multinationalen Konzernen häufig durchgeführt werden.

7.8 Einige konzerninterne Dienstleistungen werden von einem Unternehmen eines multinationalen Konzerns erbracht, um einen festgestellten Bedarf eines oder mehrerer Konzernunternehmen zu decken. In einem solchen Fall wird es relativ einfach festzustellen sein, ob eine Dienstleistung erbracht worden ist. Denn üblicherweise wird ein unabhängiges Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen den festgestellten Dienstleistungsbedarf durch Erbringung einer entsprechenden Eigenleistung oder durch Bezug einer Fremdleistung befriedigen. In einem solchen Fall wird somit üblicherweise eine konzerninterne Dienstleistung zu bejahen sein. So etwa wird eine konzerninterne Dienstleistung in der Regel dann vorliegen, wenn ein verbundenes Unternehmen Produktionsanlagen eines anderen Unternehmens desselben Konzerns repariert.

7.9 Eine komplexere Analyse ist erforderlich, wenn ein verbundenes Unternehmen Tätigkeiten ausübt, die mehrere Unternehmen des Konzerns oder den Konzern als Ganzes betreffen. In einem kleinen Bereich solcher Fälle kann eine konzerninterne Tätigkeit in Bezug auf Konzernunternehmen ausgeführt werden, obwohl seitens dieser Konzernunternehmen kein Bedarf

danach besteht (und diese auch nicht bereit wären, hierfür ein Entgelt zu entrichten, wenn sie unabhängige Unternehmen wären). Dies könnte für eine Tätigkeit der Fall sein, die ein konzernzugehöriges Unternehmen (üblicherweise die Muttergesellschaft oder eine regionale Holdinggesellschaft) nur wegen seiner Beteiligungsinteressen ausführt, d.h. in seiner Eigenschaft als Anteilseigner, gegenüber einem oder mehreren Konzernunternehmen. Solche Aktivitäten rechtfertigen es nicht, den betroffenen Konzernunternehmen hierfür einen Preis zu verrechnen. Eine solche Tätigkeit kann als „shareholder activity“ („Anteilseignertätigkeit“) bezeichnet werden, die sich aber von dem im Bericht von 1979 verwendeten allgemeineren Ausdruck „stewardship activity“ („Kontrollfunktion der Muttergesellschaft als beherrschende Gesellschafterin“) unterscheidet. „Stewardship activities“ umfassen zahlreiche Aktivitäten eines Anteilseigners, zu denen auch die Erbringung von Dienstleistungen an andere Konzernunternehmen zählen können, wie beispielsweise die Dienstleistungen eines Koordinierungszentrums. Zu diesen letzteren Aktivitäten, die keine „shareholder activities“ darstellen, zählen etwa die Detailplanung für bestimmte Vorhaben, Leitungsaufgaben oder technische Beratung in Notfällen („trouble shooting“) und in einigen Fällen auch die Unterstützung bei der täglichen Geschäftsführung.

7.10 Die folgenden Beispiele (die im Bericht von 1984 beschrieben wurden) begründen, nach Maßgabe der in Ziffer 7.6 beschriebenen Kriterien, Anteilseignertätigkeiten:

- a) Kosten für Tätigkeiten, die sich auf die juristische Struktur der Muttergesellschaft selbst beziehen, z.B. auf die Gesellschafterversammlungen der Muttergesellschaft, die Ausgabe von Anteilen an der Muttergesellschaft und die Kosten des Aufsichtsrats (*supervisory board*);
- b) Kosten für Rechnungslegungspflichten der Muttergesellschaft einschließlich des konsolidierten Konzernberichts;
- c) Kosten der Geldbeschaffung zum Erwerb seiner Beteiligung.

Wenn im Gegensatz dazu beispielsweise eine Muttergesellschaft Geldmittel für ein anderes Unternehmen des Konzerns beschafft, welche dieses für den Erwerb einer neuen Gesellschaft verwendet, wird man üblicherweise davon ausgehen, dass die Muttergesellschaft eine Dienstleistung an das Konzernunternehmen erbringt. Der Bericht von 1984 erwähnt auch „Kosten für geschäftsführende und leitende (Controlling) Tätigkeiten, in Bezug auf die Unternehmensführung und Sicherung der Kapitalanlage in der Beteiligung als solche“. Ob diese Tätigkeiten unter den in diesen Leitlinien definierten Begriff „shareholder activities“ fallen, bestimmt sich danach, ob es sich unter vergleichbaren Gegebenheiten und Umstände um eine Tätigkeit handelt, für die ein unabhängiges Unternehmen bereit wäre, eine Vergütung zu entrichten, oder die es als Eigenleistung für sich selbst erbringen würde.

7.11 Im Allgemeinen wird man von keiner konzerninternen Dienstleistung sprechen können, wenn von einem Konzernunternehmen für ein anderes Konzernunternehmen Tätigkeiten erbracht werden, die lediglich eine Dienstleistung verdoppeln, die ein anderes Konzernunternehmen bereits als Eigenleistung erbracht hat oder von einem Dritten bezogen wurde. Eine Ausnahme mag es sein, wenn die Verdopplung der Dienstleistung nur vorübergehend ist, beispielsweise wenn ein Konzern eine Umstrukturierung zwecks Zentralisierung der Geschäftsführungstätigkeit vornimmt. Eine andere Ausnahme kann vorliegen, wenn die Verdopplung zur Verringerung des Risikos falscher Unternehmensentscheidungen durchgeführt wird (beispielsweise bei Einholung einer zweiten Rechtsmeinung in derselben Angelegenheit).

7.12 Es gibt einige Fälle, wo ein Konzernunternehmen, etwa ein Anteilseigner oder ein Koordinierungszentrum, eine konzerninterne Dienstleistung nur für einige Konzernunternehmen erbringt, dabei jedoch zufällig anderen Konzernunternehmen Vorteile verschafft werden. Als Beispiele könnten angeführt werden: die Analyse von Fragen betreffend die Umstrukturierung des Konzerns, den Erwerb neuer Konzernunternehmen und die Aufgabe eines Geschäftsbereichs. Diese Tätigkeiten können konzerninterne Dienstleistungen für die jeweils beteiligten Konzernunternehmen begründen, beispielsweise für jene Konzernunternehmen, die den Erwerb tätigen oder einen ihrer Geschäftsbereiche aufgeben; diese Tätigkeiten können aber auch für andere Konzernunternehmen einen wirtschaftlichen Vorteil darstellen, die nicht am Gegenstand der Entscheidung beteiligt sind, etwa durch eine Effizienzsteigerung, Größenvorteile oder durch andere Synergieeffekte. Diese zufällig entstehenden Vorteile würden gewöhnlich nicht bewirken, dass die anderen Konzernunternehmen so behandelt werden, als würde ihnen gegenüber eine konzerninterne Dienstleistung erbracht, da die Tätigkeiten, die die Vorteile verursachen, nicht der Art sind, für die ein unabhängiges Unternehmen bereit wäre, eine Vergütung zu entrichten.

7.13 Gleichermäßen sollte ein verbundenes Unternehmen nicht so betrachtet werden, als hätte es eine konzerninterne Dienstleistung empfangen, wenn ihm zufällige Vorteile lediglich deshalb zuzurechnen sind, weil es einem größeren Konzern angehört und nicht weil es eine bestimmte Tätigkeit ausgeübt hat. Beispielsweise wird keine Dienstleistung empfangen, wenn ein verbundenes Unternehmen einzig auf Grund seiner Zugehörigkeit zum Konzern eine höhere Kreditwürdigkeit aufweist als dies der Fall wäre, wenn es diese Zugehörigkeit nicht gäbe; jedoch wird eine konzerninterne Dienstleistung üblicherweise dann vorliegen, wenn die höhere Kreditwürdigkeit auf einer Garantie eines anderen Konzernunternehmens beruht oder wenn das Unternehmen vom guten Ruf des Konzerns profitiert, der vom weltweiten Marketing und von Public-Relations-Kampagnen herrührt. In dieser Hinsicht sollte man zwischen einer passiven Verbindung und der aktiven Werbung für die

Vorzüge des Konzerns unterscheiden, welche die gewinnbringenden Möglichkeiten bestimmter Unternehmen des Konzerns eindeutig erhöht. Jeder einzelne Fall ist nach seinen Gegebenheiten und Umständen zu entscheiden.

7.14 Andere Tätigkeiten, welche den Konzern in seiner Gesamtheit betreffen können, sind solche, die bei der Muttergesellschaft oder in einem Dienstleistungszentrum des Konzerns (etwa einer regionalen Verwaltungsgesellschaft) zentral ausgeübt und dem Konzern (oder mehreren Konzernunternehmen) zur Verfügung gestellt werden. Die zentral ausgeübten Tätigkeiten hängen von der Art der Geschäftstätigkeit und von der Organisationsstruktur des Konzerns ab; gewöhnlich können sie administrative Dienstleistungen wie Planung, Koordinierung, Budgetkontrolle, Finanzberatung, Rechnungswesen, Rechnungsprüfung, Rechtsberatung, Factoring und Computerdienstleistungen umfassen, ebenso Finanzdienstleistungen wie etwa die Überwachung von Zahlungsströmen und der Zahlungsfähigkeit, Kapitalerhöhungen, Darlehensverträge, die Verwaltung der Zins- und Wechselkursrisiken und die Refinanzierung, Unterstützung im Produktions-, Einkaufs-, Vertriebs- und Marketingbereich sowie Dienstleistungen in Personalangelegenheiten wie Einstellung und Schulung. Dienstleistungszentren des Konzerns betreiben oft auch Forschung und Entwicklung oder verwalten und sichern immaterielle Wirtschaftsgüter für den Gesamtkonzern oder für Teile davon. Bei diesen Tätigkeiten wird man in der Regel von konzerninternen Dienstleistungen ausgehen, da es sich dabei um solche handelt, für die unabhängige Unternehmen bereit gewesen wären, eine Vergütung zu entrichten, oder die sie als Eigenleistung für sich erbracht hätten.

7.15 Bei der Überlegung, ob für die Erbringung von Dienstleistungen zwischen unabhängigen Unternehmen ein Preis verlangt würde, ist auch wichtig zu berücksichtigen, wie eine fremdübliche Gegenleistung gestaltet würde, wenn der Geschäftsvorfall zwischen unabhängigen Unternehmen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz getätigt worden wäre. Beispielsweise bei Finanzdienstleistungen wie Darlehensgewährungen, Devisen- und Sicherungsgeschäften wäre die Vergütung bereits in der Marge enthalten, und es wäre in einem solchen Fall nicht angebracht, ein zusätzliches Dienstleistungsentgelt zu vergüten.

7.16 Ein weiteres Problem ergibt sich in Bezug auf jene Dienstleistungen, die „auf Abruf“ erbracht werden. Es stellt sich die Frage, ob die Verfügbarkeit solcher Dienstleistungen an sich eine gesonderte Dienstleistung darstellt, für die eine fremdübliche Vergütung (zusätzlich zu jeder Vergütung für tatsächlich erbrachte Dienstleistungen) bestimmt werden sollte. Eine Muttergesellschaft oder ein Dienstleistungszentrum des Konzerns kann jederzeit bereit sein, Dienstleistungen wie finanzielle, administrative, technische, rechtliche oder steuerrechtliche Beratung und Unterstützung für Unternehmen des Konzerns zu erbringen. In diesem Fall kann für verbundene Unternehmen

dadurch eine Dienstleistung erbracht werden, dass Personal, Ausrüstung usw. entsprechend zur Verfügung gehalten werden. Eine konzerninterne Dienstleistung liegt insoweit vor, als man vernünftigerweise erwarten kann, dass ein unabhängiges Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen ein Entgelt für diese „auf Abruf“ zur Verfügung stehenden Dienstleistungen übernehmen würde, um deren Verfügbarkeit im Bedarfsfall zu gewährleisten. So kann es beispielsweise vorkommen, dass ein unabhängiges Unternehmen an ein Anwaltsbüro eine jährliche Bereitstellungsgebühr zahlt und sich so den Anspruch auf Rechtsberatung und Prozessvertretung im Streitfall sichert. Ein weiteres Beispiel wäre ein Dienstleistungsvertrag für die bevorzugte Behandlung bei Reparaturen im Computernetz in Störfällen.

7.17 Diese Dienstleistungen können auf Abruf zur Verfügung stehen und betragsmäßig und hinsichtlich der Wichtigkeit jährlich variieren. Es ist aber unwahrscheinlich, dass ein unabhängiges Unternehmen eine Vergütung für auf Abruf zur Verfügung stehende Dienstleistungen entrichtet, wenn der mögliche Bedarf an der Dienstleistung fern liegt, wenn der Vorteil von Dienstleistungen auf Abruf unerheblich ist oder wenn die Dienstleistungen auf Abruf prompt und direkt von anderen Quellen bezogen werden können, ohne dass diesbezügliche Vereinbarungen notwendig wären. Daher sollten die einem Konzernunternehmen durch die Abrufdienstleistung vermittelten Vorteile berücksichtigt werden, etwa indem man prüft, inwieweit diese Dienstleistungen im Zeitraum von mehreren Jahren in Anspruch genommen wurden, anstatt nur auf das Jahr abzustellen, in dem eine Vergütung erfolgen soll, bevor man bestimmt, ob eine konzerninterne Dienstleistung erbracht wurde.

7.18 Die Tatsache, dass an ein verbundenes Unternehmen eine Zahlung für angebliche Dienstleistungen erfolgte, kann zweckdienlich sein, um zu bestimmen, ob tatsächlich Dienstleistungen erbracht wurden; allerdings ist eine bloße Zahlungsbezeichnung, wie beispielsweise „Verwaltungsgebühren“, nicht als Anscheinsbeweis dafür anzusehen, dass solche Dienstleistungen tatsächlich erbracht worden sind. Andererseits berechtigt aber das Fehlen von Zahlungen oder Vertragsvereinbarungen auch nicht automatisch zu dem Schluss, dass keine konzerninternen Dienstleistungen erbracht wurden.

B.2 Ermittlung einer fremdüblichen Vergütung

B.2.1 Allgemeines

7.19 Sobald bestimmt wurde, dass eine konzerninterne Dienstleistung erbracht wurde, ist es erforderlich, wie bei anderen konzerninternen Übertragungen, zu bestimmen, ob der Vergütungsbetrag, sofern ein solcher berechnet wurde, in Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz steht. Dies bedeutet, dass die Vergütung für konzerninterne Dienstleistungen der Vergütung entsprechen sollte, die zwischen unabhängigen Unternehmen

unter vergleichbaren Verhältnissen berechnet und akzeptiert worden wäre. Folglich sollten solche Geschäfte steuerlich nicht lediglich deshalb anders behandelt werden als vergleichbare Geschäftsvorfälle zwischen unabhängigen Unternehmen, weil es sich um Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen handelt.

B.2.2 Identifizierung tatsächlicher Vereinbarungen für die Vergütung konzerninterner Dienstleistungen

7.20 Um den Betrag zu ermitteln, der für Dienstleistungen gegebenenfalls tatsächlich berechnet worden ist, wird die Steuerverwaltung festzustellen haben, ob bzw. welche Vereinbarungen zwischen den verbundenen Unternehmen abgeschlossen worden sind, um die erfolgte Vergütung für die Erbringung von Dienstleistungen zwischen den verbundenen Unternehmen zu unterstützen. In bestimmten Fällen wird man problemlos die den Vergütungen für konzerninterne Dienstleistungen zu Grunde liegenden Vereinbarungen ermitteln können. Dabei handelt es sich um Fälle, bei denen der multinationale Konzern die Methode der direkten Preisverrechnung anwendet, d.h. wo den verbundenen Unternehmen bestimmte Dienstleistungen in Rechnung gestellt werden. Im Allgemeinen hat die Methode der direkten Preisverrechnung für die Steuerverwaltungen in der Praxis einen großen Vorteil, da sich mit ihrer Hilfe die erbrachte Dienstleistung und die Bemessungsgrundlage für die Zahlung eindeutig feststellen lassen. Die Methode der direkten Preisverrechnung erleichtert es somit zu bestimmen, ob die Vergütung in Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz steht.

7.21 Ein multinationaler Konzern wird häufig in der Lage sein, Vereinbarungen mit einer direkten Preisverrechnung abzuschließen, insbesondere dann, wenn für unabhängige Unternehmen ähnliche Dienstleistungen erbracht werden wie für verbundene Unternehmen. Wenn bestimmte Dienstleistungen nicht nur für verbundene, sondern auch für unabhängige Unternehmen in vergleichbarer Art und Weise und als ein wesentlicher Bestandteil der Geschäftstätigkeit des multinationalen Unternehmens erbracht werden, so kann vermutet werden, dass das multinationale Unternehmen die Möglichkeit besitzt, eine gesonderte Bemessungsgrundlage für die Vergütung darzulegen (beispielsweise durch Aufzeichnungen über die in Erfüllung seiner Verträge mit Dritten angefallenen Arbeitsleistungen und Kosten). Folglich wird den multinationalen Unternehmen in einem solchen Fall empfohlen, für ihre Geschäftsvorfälle mit verbundenen Unternehmen die Methode der direkten Preisverrechnung anzuwenden. Allerdings ist einzuräumen, dass dieser Ansatz nicht immer zweckmäßig ist, beispielsweise dann nicht, wenn die Dienstleistungen für unabhängige Unternehmen nur gelegentlich erbracht werden oder unbedeutend sind.

7.22 Die Methode der direkten Preisverrechnung bei konzerninternen Dienstleistungen stößt in der Praxis oft auf solche Schwierigkeiten, dass multinationale Konzerne andere Methoden für die Abrechnung von Dienstleistungen entwickelt haben, die von Muttergesellschaften oder Konzerndienstleistungszentren erbracht werden. In diesen Fällen sieht die Praxis der multinationalen Konzerne für die Abrechnung konzerninterner Dienstleistungen häufig so aus, dass sie Vereinbarungen treffen, die entweder *a)* ohne weiteres feststellbar sind, jedoch nicht auf der Methode der direkten Preisverrechnung beruhen oder die *b)* nicht ohne weiteres feststellbar sind und bei denen die Vergütung für die konzerninternen Dienstleistungen entweder in der Vergütung für andere Geschäftsvorfälle enthalten ist, auf die Konzernunternehmen nach einem gewissen Schlüssel aufgeteilt wird oder, in einigen Fällen, überhaupt nicht zwischen den Konzernunternehmen verteilt wird.

7.23 In solchen Fällen könnten multinationale Konzerne die Auffassung vertreten, dass ihnen kaum andere Möglichkeiten für eine den Leitlinien in Abschnitt B.2.3 folgende Bestimmung des Fremdvergleichspreises zur Verfügung stehen, als Kostenzuordnungs- und Kostenaufteilungsmethoden anzuwenden, die häufig ein gewisses Maß an Schätzung oder annähernder Berechnung notwendig machen. Solche Methoden werden allgemein als Methoden der indirekten Preisverrechnung bezeichnet und sollten zulässig sein, sofern der Wert der erbrachten Dienstleistungen für die Empfänger und der Umfang der zwischen unabhängigen Unternehmen erbrachten vergleichbaren Dienstleistungen ausreichend berücksichtigt werden. Diese Preisverrechnungsmethoden sind in der Regel jedoch nicht akzeptabel, wenn bestimmte Dienstleistungen, die zur Hauptgeschäftstätigkeit des Unternehmens gehören, nicht nur für verbundene Unternehmen, sondern auch für unabhängige Unternehmen erbracht werden. Obwohl jeder Versuch unternommen werden sollte, die erbrachte Dienstleistung angemessen zu vergüten, ist jede Preisverrechnung auf einen feststellbaren und vernünftigerweise vorhersehbaren Vorteil zu stützen. Jede indirekte Preisverrechnungsmethode muss die kaufmännischen Aspekte des Einzelfalls berücksichtigen (ob beispielsweise der Aufteilungsschlüssel unter den gegebenen Umständen sinnvoll ist), Schutzmechanismen gegen Manipulationen enthalten und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung folgen sowie imstande sein, Vergütungen oder Kostenverrechnungen zu ergeben, die den tatsächlichen oder vernünftigerweise zu erwartenden Vorteilen für den Empfänger der Dienstleistung entsprechen.

7.24 In einigen Fällen kann auf Grund der Art der erbrachten Dienstleistung eine indirekte Preisverrechnungsmethode notwendig sein. Ein Beispiel dafür ist der Fall, bei dem der anteilige Wert der an die verschiedenen maßgeblichen Unternehmen erbrachten Dienstleistungen nur auf der Grundlage eines Näherungs- oder Schätzwerts berechnet werden kann. Dieses

Problem kann beispielsweise auftreten, wenn zentral ausgeübte verkaufsfördernde Tätigkeiten (z.B. bei internationalen Messen, in der internationalen Presse oder mittels anderer zentralisierter Werbekampagnen) die Quantität der von einigen Tochtergesellschaften erzeugten oder verkauften Waren beeinflussen. Ein weiterer Fall liegt vor, wenn eine gesonderte Aufzeichnung und Analyse der maßgeblichen Dienstleistungen für jeden einzelnen Vorteilsempfänger zu einem im Verhältnis zu den eigentlichen Tätigkeiten unverhältnismäßig hohen Verwaltungsaufwand führen würde. In solchen Fällen könnte die Vergütung dadurch bestimmt werden, dass beispielsweise jene Kosten, die den tatsächlich Begünstigten der verschiedenen Dienstleistungen nicht genau zugeordnet werden können, auf alle potenziell Begünstigten umgelegt werden. Um dem Fremdvergleichsgrundsatz zu entsprechen, muss die gewählte Aufteilungsmethode zu einem Ergebnis führen, das mit jenem Ergebnis vereinbar ist, das vergleichbare unabhängige Unternehmen bereit gewesen wären zu akzeptieren. Vgl. Abschnitt B.2.3 weiter unten.

7.25 Die Aufteilung könnte auf der Grundlage des Umsatzes, des eingesetzten Personals oder auf einer anderen Grundlage erfolgen. Ob die Aufteilungsmethode angemessen ist, hängt von der Art und der Inanspruchnahme der Dienstleistung ab. Beispielsweise wird sich die Inanspruchnahme und Erbringung von lohnabhängigen Dienstleistungen (*payroll services*) eher auf die Anzahl der Beschäftigten als auf den Umsatz beziehen, während die Aufteilung der Bereitschaftskosten für vorrangige Reserverechenanlagen im Verhältnis der Aufwendungen der Konzernunternehmen für die Ausstattung mit Computern erfolgen könnte.

7.26 Die Vergütung für Dienstleistungen, die für ein verbundenes Unternehmen erbracht werden, kann im Preis für andere Geschäftsvorfälle enthalten sein. Beispielsweise kann die Lizenzgebühr für ein Patent oder für Know-how eine Zahlung für technische Hilfe oder zentrale Dienstleistungen, die für den Lizenznehmer erbracht werden, oder für unternehmerische Beratung beim Marketing der in Lizenz hergestellten Waren enthalten. In solchen Fällen müssen die Steuerverwaltung und die Steuerpflichtigen prüfen, dass kein zusätzliches Dienstleistungsentgelt verrechnet wird und kein doppelter Abzug erfolgt.

7.27 Wird die indirekte Preisverrechnungsmethode angewendet, kann der Zusammenhang zwischen der Vergütung und den erbrachten Dienstleistungen möglicherweise undurchsichtig sein, und es mag schwierig werden, den verschafften Vorteil zu beurteilen. Tatsächlich kann dies bedeuten, dass das Unternehmen, dem eine Dienstleistung berechnet wird, selbst keinen Zusammenhang zwischen der Vergütung und der Dienstleistung mehr herstellt. Damit erhöht sich die Gefahr einer Doppelbesteuerung, weil es möglicherweise schwieriger ist, die zu Gunsten von Konzerngesellschaften angefallenen abzugsfähigen Kosten zu bestimmen, wenn die Vergütung nicht ohne weiteres

ermittelt werden kann, oder weil der Empfänger der Dienstleistungen die Abzugsfähigkeit einer Zahlung nicht begründen kann, wenn ihm der Nachweis über tatsächlich erbrachte Leistungen nicht gelingt.

7.28 Bei der Untersuchung von Vereinbarungen über die Verrechnung einer Bereitstellungsgebühr für die Erbringung von Dienstleistungen „auf Abruf“ (wie in den Ziffern 7.16 und 7.17 erörtert) kann es erforderlich sein, die Bedingungen für die tatsächliche Inanspruchnahme der Dienstleistungen zu prüfen, da diese Bestimmungen enthalten können, wonach erst dann eine Vergütung für die tatsächliche Inanspruchnahme verrechnet wird, wenn diese einen im Voraus festgelegten Umfang überschreitet.

B.2.3 Berechnung der fremdvergleichskonformen Gegenleistung

7.29 Für die Bestimmung des Fremdvergleichspreises für konzerninterne Dienstleistungen ist sowohl die Sichtweise des Erbringers als auch die Sichtweise des Empfängers der Dienstleistung zu beachten. Entsprechend zu berücksichtigen sind dabei auch der Wert der Dienstleistung für den Empfänger, die Frage, inwieweit ein vergleichbares unabhängiges Unternehmen bereit wäre, für diese Dienstleistung unter vergleichbaren Verhältnissen zu zahlen, sowie die Kosten für den Erbringer der Dienstleistung.

7.30 Zum Beispiel können die Dienstleistungsanbieter aus der Sicht eines unabhängigen Unternehmens, das eine Dienstleistung in Anspruch nehmen will, auf dem jeweiligen Markt bereit oder in der Lage sein bzw. nicht bereit oder in der Lage sein, die Dienstleistung zu einem Preis zu erbringen, den das unabhängige Unternehmen zu zahlen bereit ist. Wenn die Dienstleistungsanbieter die gewünschte Dienstleistung innerhalb einer Bandbreite von Preisen erbringen können, die das unabhängige Unternehmen zu zahlen bereit ist, kommt es zum Geschäftsabschluss. Vom Standpunkt des Dienstleistungsanbieters sind der Preis, unter dem er die Dienstleistung nicht erbringen würde, und die entstehenden Kosten entsprechend zu berücksichtigen, allerdings sind sie nicht unbedingt in jedem Fall entscheidend für das Ergebnis.

7.31 Die für die Bestimmung von fremdvergleichskonformen Verrechnungspreisen für konzerninterne Leistungen anzuwendende Methode sollte nach den Leitlinien in den Kapiteln I, II und III bestimmt werden. Die Anwendung dieser Leitlinien wird oft zur Anwendung der Preisvergleichsmethode oder der Kostenaufschlagsmethode für die Preisgestaltung konzerninterner Dienstleistungen führen. Die Preisvergleichsmethode wird wahrscheinlich dann die zweckmäßigste Methode sein, wenn eine vergleichbare Dienstleistung zwischen unabhängigen Unternehmen auf dem Markt des Empfängers erbracht wird oder vom verbundenen Unternehmen, das die Dienstleistungen unter vergleichbaren Verhältnissen für ein unabhängiges

Unternehmen erbringt. Dies trifft beispielsweise dann zu, wenn Dienstleistungen im Bereich des Rechnungswesens und der Revision sowie juristische Dienstleistungen oder Computerdienstleistungen erbracht werden, vorausgesetzt die konzerninternen Geschäftsvorfälle und die Fremdg Geschäftsvorfälle sind vergleichbar. Die Kostenaufschlagsmethode ist in Ermangelung einer Preisvergleichsmethode wahrscheinlich dann die zweckmäßigste Methode, wenn die Art der Tätigkeit, der Kapitaleinsatz und die übernommenen Risiken mit denjenigen von unabhängigen Unternehmen vergleichbar sind. Wie in Kapitel II, Teil II angeführt, sollten bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode die berücksichtigten Kostenarten zwischen den konzerninternen Geschäftsvorfällen und den Fremdvergleichsgeschäftsvorfällen übereinstimmen. Geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethoden können dann angewendet werden, wenn sie unter den im Einzelfall gegebenen Umständen am zweckmäßigsten sind (vgl. Ziffer 2.1-2.11). In Ausnahmefällen, etwa wenn die Anwendung der Preisvergleichsmethode oder der Kostenaufschlagsmethode schwierig ist, kann es nützlich sein, für die zufriedenstellende Bestimmung von Fremdvergleichspreisen mehrere Methoden zu berücksichtigen (vgl. Ziffer 2.11).

7.32 Es kann nützlich sein, für die verschiedenen Unternehmen des Konzerns eine Funktionsanalyse durchzuführen, um eine Beziehung zwischen den maßgeblichen Dienstleistungen und den Tätigkeiten und Leistungen der Konzernunternehmen herzustellen. Ferner kann es erforderlich sein, nicht nur die unmittelbare Auswirkung einer Dienstleistung zu berücksichtigen, sondern auch deren langfristige Wirkung; dabei ist zu berücksichtigen, dass einige Kosten nie wirklich jene Vorteile verschaffen, die man zum Zeitpunkt ihres Entstehens vernünftigerweise erwartet hatte. Beispielsweise können Aufwendungen für die Vorbereitung einer Vertriebstätigkeit auf den ersten Blick zu hoch erscheinen, um von einem Konzernunternehmen auf Grund seiner gegenwärtigen wirtschaftlichen Möglichkeiten getragen zu werden; bei der Bestimmung, ob der Preis in einem solchen Fall fremdvergleichskonform ist, sollten die aus der Tätigkeit erwarteten Vorteile und die Möglichkeit berücksichtigt werden, dass Höhe und Zeitpunkt der Zahlung in einigen fremdvergleichskonformen Vereinbarungen vom Ergebnis der Tätigkeit abhängen können. Der Steuerpflichtige sollte in solchen Fällen bereit sein, die Angemessenheit seiner an verbundene Unternehmen verrechneten Preise darzulegen.

7.33 Je nachdem welche Methode zur Ermittlung eines Fremdvergleichspreises für konzerninterne Dienstleistungen angewendet wird, kann die Frage auftreten, ob es notwendig ist, den Preis so anzusetzen, dass er für den Dienstleistungsanbieter zu einem Gewinn führt. Bei einem fremdüblichen Geschäftsvorfall versucht ein unabhängiges Unternehmen üblicherweise, für Dienstleistungen einen Preis zu berechnen, bei dem ein Gewinn erzielt wird, und nicht bloß seine Selbstkosten zu decken. Die dem Dienstleistungs-

empfänger zur Verfügung stehenden wirtschaftlichen Alternativen sind bei der Bestimmung des Fremdvergleichspreises ebenfalls zu berücksichtigen. Es gibt allerdings Umstände (wie beispielsweise in Kapitel I bei der Behandlung der Geschäftsstrategien umrissen), unter denen ein unabhängiges Unternehmen auf Grund der Erbringung von Dienstleistungen allein möglicherweise keinen Gewinn erzielt, beispielsweise wenn die (erwarteten oder tatsächlichen) Kosten für die Erbringung der Dienstleistung höher sind als der Marktpreis, der Leistungserbringer sich jedoch bereit erklärt, die Dienstleistung zur Rentabilitätssteigerung zu erbringen, etwa durch eine Vervollständigung der Palette seiner Tätigkeiten. Deshalb muss es nicht immer zutreffen, dass ein Fremdvergleichspreis für ein verbundenes Unternehmen, das eine konzerninterne Dienstleistung erbringt, zu einem Gewinn führt.

7.34 So ist beispielsweise der Marktwert von konzerninternen Dienstleistungen möglicherweise nicht höher als die dem Dienstleistungserbringer entstandenen Kosten. Dies könnte beispielsweise eintreten, wenn es sich bei der Dienstleistung nicht um eine gewöhnliche oder wiederkehrende Tätigkeit des Dienstleistungserbringers handelt, sondern wenn sie zufällig als Annehmlichkeit für den Konzern angeboten wird. Bei der Beurteilung, ob die konzerninternen Dienstleistungen denselben Geldwert darstellen, der von einem unabhängigen Unternehmen erzielt werden könnte, wäre es für die Bewertung der Vergleichbarkeit der Geschäftsvorfälle wesentlich, die Funktionen und die erwarteten Vorteile einander gegenüberzustellen. Ein multinationaler Konzern kann dennoch aus vielerlei Gründen entscheiden, die Dienstleistung konzernintern zu erbringen, anstatt sich eines Dritten zu bedienen, vielleicht wegen anderer konzerninterner Vorteile (für die eine fremdvergleichskonforme Vergütung angebracht sein kann). In einem solchen Fall wäre es nicht zweckmäßig, den Preis für die Dienstleistung höher anzusetzen als den Preis, der sich auf Grund der Preisvergleichsmethode ergeben würde, nur um sicherzustellen, dass das verbundene Unternehmen einen Gewinn erzielt. Ein solches Ergebnis stünde im Widerspruch zum Fremdvergleichsgrundsatz. Allerdings ist es wichtig sicherzustellen, dass alle dem Empfänger verschafften Vorteile zutreffend berücksichtigt werden.

7.35 Stellt sich heraus, dass die Kostenaufschlagsmethode unter den gegebenen Umständen die zweckmäßigste Methode ist, erfordert die Analyse eine Untersuchung, ob die dem konzerninternen Dienstleistungserbringer entstandenen Kosten zum Teil berichtigt werden müssen, um einen verlässlichen Vergleich der konzerninternen Geschäftsvorfälle und der fremdüblichen Geschäftsvorfälle zu ermöglichen. Ist beispielsweise der Anteil der Gemeinkosten im Verhältnis zu den direkten Kosten bei einem konzerninternen Geschäftsvorfall größer als bei einem ansonsten vergleichbaren Geschäftsvorfall, dann wird die Anwendung des dort verrechneten Aufschlags keinen aussagekräftigen Vergleich ermöglichen, wenn die Kostenbemessungsgrund-

lage für das verbundene Unternehmen nicht entsprechend angepasst wird. In einigen Fällen können die Kosten, die der Empfänger zu tragen hätte, wenn er die Dienstleistung als Eigenleistung erbringen musste, Aufschluss über die Art der Vereinbarung geben, die ein Empfänger bei einem fremdüblichen Geschäftsvorfall für diese Dienstleistung einzugehen bereit wäre.

7.36 Fungiert ein verbundenes Unternehmen bei der Erbringung von Dienstleistungen nur als Vermittler oder Zwischenhändler, ist es bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode wichtig, dass die Rendite oder der Aufschlag für die Ausübung einer Vermittlerfunktion – und nicht für die Erbringung der eigentlichen Dienstleistungen – angemessen ist. In einem solchen Fall wird es nicht richtig sein, den Fremdvergleichspreis durch Gewinnaufschlag auf die Kosten der Dienstleistungen zu bestimmen, sondern durch Gewinnaufschlag für die Kosten der Vermittlerfunktion als solche, beziehungsweise müsste der Gewinnaufschlag auf die Kosten der Dienstleistungen je nach Beschaffenheit der verwendeten Vergleichsdaten niedriger sein als er für die Erbringung der eigentlichen Dienstleistungen angemessen wäre. Ein verbundenes Unternehmen kann beispielsweise die Kosten für die Anmietung von Werbeflächen für die Konzernunternehmen tragen, Kosten also, die den Konzernunternehmen unmittelbar entstanden wären, wenn sie unabhängige Unternehmen gewesen wären. In einem solchen Fall kann es durchaus angemessen sein, diese Kosten an die Empfänger innerhalb des Konzerns ohne Aufschlag weiterzuleiten und nur bei jenen Kosten einen Aufschlag vorzunehmen, die dem Zwischenhändler bei der Ausübung seiner Vermittlerfunktion entstanden sind.

7.37 Obwohl die Steuerverwaltungen und die Steuerpflichtigen grundsätzlich bemüht sein sollen, angemessene Fremdvergleichspreise zu bestimmen, darf doch nicht übersehen werden, dass praktische Gründe bestehen können, warum eine Steuerverwaltung im Rahmen ihres Ermessens ausnahmsweise bereit sein könnte, auf die Ermittlung und Besteuerung des Fremdvergleichspreises für die Durchführung einer Dienstleistung in manchen Fällen zu verzichten und dem Steuerpflichtigen unter geeigneten Umständen zu gestatten, lediglich die aus den Dienstleistungen resultierenden Kosten weiterzubelasten. Beispielsweise kann eine Kosten-Nutzen-Analyse ergeben, dass die zusätzlichen Steuereinnahmen die Kosten und den Verwaltungsaufwand für die Bestimmung eines etwaigen angemessenen Fremdvergleichspreises in einigen Fällen nicht rechtfertigen. In solchen Fällen kann die Verrechnung aller maßgeblichen Kosten anstelle eines Fremdvergleichspreises zu einem zufriedenstellenden Ergebnis für die multinationalen Unternehmen und Steuerverwaltungen führen. Steuerverwaltungen werden dieses Zugeständnis nicht machen können, wenn die Erbringung einer Dienstleistung eine Haupttätigkeit des verbundenen Unternehmens darstellt, wenn das Gewinnelement relativ wichtig ist oder wenn eine direkte Verrechnung als Grundlage für die Bestimmung des Fremdvergleichspreises möglich ist.

C. Einige Beispiele für konzerninterne Dienstleistungen

7.38 Dieser Abschnitt enthält einige Beispiele für Verrechnungspreisfragen bei der Erbringung konzerninterner Dienstleistungen. Diese Beispiele dienen nur der Illustration. Bei der Behandlung einzelner Fälle ist es notwendig, die tatsächlichen Gegebenheiten und Umstände zu erforschen, um die Anwendbarkeit jeglicher Verrechnungspreismethode zu beurteilen.

7.39 Ein Beispiel betrifft die Abtretung von Forderungen (*Factoring*), wenn ein multinationaler Konzern beschließt, aus wirtschaftlichen Gründen diese Aktivitäten zentral auszuüben. So kann es beispielsweise vernünftig sein, die Abtretung von Forderungen zentral durchzuführen, um das Währungs- und Kreditrisiko einzuschränken und den Verwaltungsaufwand zu vermindern. Eine Zentralstelle für die Abtretung von Forderungen, die diese Aufgabe übernimmt, übt konzerninterne Dienstleistungen aus, für die ein Fremdvergleichspreis zu verrechnen ist. Die Preisvergleichsmethode könnte in einem solchen Fall zweckmäßig sein.

7.40 Auftragsfertigung ist ein weiteres Beispiel für eine Tätigkeit, die konzerninterne Dienstleistungen umfassen kann. In solchen Fällen könnte der Produzent ausführliche Anweisungen erhalten, was er produzieren soll, in welchen Mengen und in welcher Qualität. Die Produktionsgesellschaft trägt ein geringes Risiko und kann die Zusicherung erhalten, dass ihre gesamte Produktion gekauft wird, vorausgesetzt die Qualitätsstandards werden erreicht. In einem solchen Fall könnte die Produktionsgesellschaft so betrachtet werden, als ob sie eine Dienstleistung ausübt; in diesem Fall könnte die Kostenaufschlagsmethode, gemäß den Leitlinien in Kapitel II, zweckmäßig sein.

7.41 Die Auftragsforschung ist ein Beispiel für eine konzerninterne Dienstleistung, bei der hochqualifiziertes Personal eingesetzt wird, welches häufig für den Erfolg des Konzerns entscheidend ist. Die tatsächlichen Vereinbarungen können äußerst unterschiedlich gestaltet sein: von der bloßen Durchführung detaillierter, vom Auftraggeber festgelegter Programme bis zu Vereinbarungen, bei denen die Forschungsgesellschaft innerhalb grob abgesteckter Vorgaben über ihre Arbeit frei entscheiden kann. Im letzteren Fall, der üblicherweise Grundlagenforschung einschließt, können zusätzliche Aufgaben, wie die Identifizierung wirtschaftlich wertvoller Bereiche und die Beurteilung des Risikos einer erfolglosen Forschung, für die Leistung des Gesamtkonzerns einen entscheidenden Faktor darstellen. Allerdings ist die Forschungsgesellschaft selbst oft vor einem finanziellen Risiko geschützt, da üblicherweise vereinbart wird, dass alle Aufwendungen erstattet werden, unabhängig davon, ob die Forschung erfolgreich war oder nicht. Ferner wird der Auftraggeber üblicherweise Eigentümer jener immateriellen Vermögenswerte, die aus der Forschungstätigkeit hervorgehen; somit werden Risiken, die mit der gewerblichen Nutzung dieser Vermögenswerte verbunden sind,

nicht von der Forschungsgesellschaft selbst übernommen. In einem solchen Fall kann die Kostenaufschlagsmethode, gemäß den Leitlinien in Kapitel II, zweckmäßig sein.

7.42 Ein weiteres Beispiel für konzerninterne Dienstleistungen stellt die Verwaltung von Lizenzen dar. Die Verwaltung und Durchsetzung von Rechten an immateriellen Vermögenswerten sollte von der Verwertung solcher Rechte unterschieden werden. Die Kontrolle über eine Lizenz könnte von einem Dienstleistungszentrum des Konzerns ausgeübt werden, das für die Überwachung von etwaigen Lizenzrechtsverletzungen und für die Durchsetzung von Lizenzrechten zuständig ist.

Kapitel VIII

Kostenumlagevereinbarungen

A. Einleitung

8.1 Dieses Kapitel befasst sich mit Kostenumlagevereinbarungen (KUV), die zwischen zwei oder mehreren verbundenen Unternehmen (möglicherweise auch zusammen mit unabhängigen Unternehmen) abgeschlossen werden. Es gibt viele Arten von KUV, und mit diesem Kapitel wird nicht bezweckt, die steuerlichen Folgen jeder einzelnen Gattung zu behandeln oder zu beschreiben. Vielmehr bezweckt dieses Kapitel, einige allgemeine Hinweise für die Beurteilung der Frage zu liefern, ob die zwischen verbundenen Unternehmen für eine KUV festgelegten Bedingungen mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar sind. Die steuerlichen Folgen einer KUV hängen davon ab, ob die Vereinbarung in Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz und entsprechend den Bestimmungen dieses Kapitels gestaltet wurde und angemessen dokumentiert ist. Dieses Kapitel enthält allerdings nicht für alle wichtigen Fragen der Anwendung und der steuerlichen Folgen von KUV eine Lösung. So können z.B. für die Bewertung von Beiträgen zu KUV weitere Hinweise nötig sein, insbesondere zur Frage, wann Kosten oder Marktpreise angemessen sind und welche Auswirkungen staatliche Subventionen oder Steuervergünstigungen haben können (vgl. Ziffer 8.15 und 8.17). Ebenso können weitere Untersuchungen über die steuerliche Qualifizierung von Beiträgen, Ausgleichszahlungen sowie Eintritts- und Austrittszahlungen nützlich sein (vgl. Ziffer 8.23, 8.25, 8.33 und 8.35). Sobald aus der praktischen Handhabung von KUV Erfahrungen gesammelt worden sind, werden erforderlichenfalls weitere Arbeiten unternommen, um dieses Kapitel zu aktualisieren und zu erweitern.

8.2 Abschnitt B enthält eine allgemeine Definition und einen Überblick über das Konzept von KUV. Abschnitt C beschreibt den Maßstab für die Beurteilung, ob eine KUV dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Die Erörterung beinhaltet Hinweise darüber, wie die einzelnen Beiträge für

diesen Zweck zu bemessen sind, ob Ausgleichszahlungen erforderlich sind (d.h. Zahlungen zwischen den Beteiligten, um ihre anteilmäßigen Beiträge aneinander anzupassen) und wie Beiträge und Ausgleichszahlungen steuerlich zu behandeln sind. Abschnitt C beschäftigt sich auch damit, wie die Beteiligten zu ermitteln und wie Zweckgesellschaften („special purpose companies“) zu behandeln sind. Abschnitt D befasst sich mit den vorzunehmenden Berichtigungen, wenn festgestellt wird, dass die Bedingungen einer KUV nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen; dazu zählen auch Berichtigungen der vertraglich vereinbarten anteiligen Quote an den Beiträgen. Abschnitt E beschäftigt sich mit Fragen, die den Eintritt in eine oder den Austritt aus einer KUV betreffen, nachdem die Vereinbarung bereits zu laufen begonnen hat. Abschnitt F befasst sich mit Vorschlägen für die Gestaltung und Dokumentation von KUV.

B. Begriff der Kostenumlagevereinbarung

B.1 Allgemeines

8.3 Bei einer KUV handelt es sich um einen zwischen Unternehmen vereinbarten Rahmen, durch den Kosten und Risiken für die Entwicklung, die Produktion oder den Erwerb von Wirtschaftsgütern, Dienstleistungen oder Rechten aufgeteilt sowie Art und Umfang der Beteiligung an diesen Wirtschaftsgütern, Dienstleistungen oder Rechten für jeden Beteiligten festgelegt werden. Eine KUV ist eine vertragliche Vereinbarung und nicht zwangsläufig eine selbstständige juristische Person oder eine Betriebsstätte der Beteiligten. Bei einer KUV muss sich der Anteil jedes Beteiligten an der Gesamtheit der Beiträge mit seinem Anteil an dem auf Grund der Vereinbarung erwarteten Gesamtnutzen decken, wobei aber zu beachten ist, dass die Verrechnungspreisgestaltung keine exakte Wissenschaft ist. Ferner muss jeder Beteiligte zur eigenständigen Nutzung der Ansprüche aus seiner Beteiligung an der KUV berechtigt sein, und zwar als deren wirtschaftlicher Eigentümer und nicht als Lizenznehmer; daher sind an die anderen Beteiligten für die Vorteile weder Lizenzgebühren noch andere Vergütungen zu leisten. Umgekehrt muss aber jeder fremde Dritte für eine teilweise oder gänzliche Nutzung der Vorteile eines Beteiligten diesem eine entsprechende Vergütung (z.B. eine Lizenzgebühr) zukommen lassen.

8.4 Einige Vorteile der KUV-Tätigkeit werden schon von vornherein bekannt sein, während andere Vorteile, z.B. das Ergebnis von Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten, ungewiss sind. Manche KUV-Tätigkeiten werden bereits kurzfristig Vorteile bringen, während andere einen längeren Zeitrahmen haben oder gar nicht erfolgreich sind. Dennoch liegt einer KUV immer ein erwarteter Vorteil zu Grunde, den jeder Beteiligte aus seinem Beitrag erstrebt; dazu zählt auch das Anrecht auf eine sachgerechte Durch-

führung der KUV. Der Anteil jedes Beteiligten am Ergebnis der KUV-Aktivitäten sollte bereits zu Beginn festgelegt werden, selbst dann, wenn der Vorteil mit dem anderer Beteiligter verknüpft ist, z.B. weil nur einem von ihnen das rechtliche Eigentum an den entwickelten immateriellen Wirtschaftsgütern übertragen wurde, während das wirtschaftliche Eigentum bei allen Vertragspartnern liegt.

B.2 *Verhältnis zu anderen Kapiteln*

8.5 In den Kapiteln VI und VII wird erläutert, wie eine fremdvergleichskonforme Vergütung für einen konzerninternen Geschäftsvorfall mit immateriellen Wirtschaftsgütern oder Dienstleistungen zu bestimmen ist. Ziel des vorliegenden Kapitels ist es, ergänzende Hinweise in Fällen zu geben, in denen Ressourcen und Fähigkeiten zusammengelegt werden und die hierfür erzielte Gegenleistung ganz oder teilweise in der berechtigten Erwartung gegenseitiger Vorteile liegt. Die Ausführungen der Kapitel VI und VII, aber auch jene aller anderen Kapitel der vorliegenden Leitlinien sind, soweit relevant, weiterhin anzuwenden, z.B. für die Bewertung im Rahmen der Ermittlung von angemessenen Beiträgen zu einer KUV. Die multinationalen Unternehmen werden ermutigt, die Hinweise dieses Kapitels zu befolgen, um sicherzustellen, dass ihre KUV mit dem Fremdvergleichsgrundsatz übereinstimmen.

B.3 *Arten von KUV*

8.6 Die vermutlich häufigste KUV ist ein Vertrag über die gemeinsame Entwicklung immaterieller Wirtschaftsgüter, bei dem jeder Beteiligte ein anteiliges Recht an den entwickelten Wirtschaftsgütern erhält. Bei einer solchen KUV werden jedem Beteiligten separate Rechte zur Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter eingeräumt, z.B. in bestimmten geografischen Gebieten oder für bestimmte Anwendungen. Allgemeiner ausgedrückt verwendet ein Beteiligter die immateriellen Wirtschaftsgüter eher für eigene Zwecke als für eine gemeinsame Aktivität mit anderen Beteiligten. Die erworbenen separaten Rechte können tatsächlich rechtliches Eigentum darstellen; umgekehrt kann es aber sein, dass bloß einer der Beteiligten der rechtliche Eigentümer der Wirtschaftsgüter ist, wirtschaftlich gesehen jedoch alle Beteiligten Miteigentümer sind. Hält ein Beteiligter als wirtschaftlicher Eigentümer einen Anteil an einem durch die KUV geschaffenen Wirtschaftsgut, dann besteht keine Notwendigkeit für die Zahlung einer Lizenzgebühr oder einer anderen Vergütung, soweit das Ausmaß der Nutzung dieses Wirtschaftsguts dem von dem Beteiligten erworbenen Vorteil entspricht.

8.7 Obwohl KUV für die Erforschung und Entwicklung immaterieller Wirtschaftsgüter vermutlich am häufigsten anzutreffen sind, müssen sich KUV nicht auf diese Aktivität beschränken. KUV können für jede gemein-

same Finanzierung und Aufteilung von Kosten und Risiken, für die Entwicklung oder den Erwerb von Wirtschaftsgütern oder für die Inanspruchnahme von Dienstleistungen bestehen. Unternehmen können z.B. Ressourcen für den Erwerb zentralisierter Managementdienstleistungen oder für gemeinsame Werbekampagnen auf den Märkten der Vertragspartner zusammenlegen.

C. Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes

C.1 *Allgemeines*

8.8 Damit die Bedingungen einer KUV dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, müssen die Beiträge eines Vertragspartners dem entsprechen, was ein unabhängiges Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen auf Grund der Vorteile, die es sich vernünftigerweise aus der Vereinbarung erwartet, zu leisten bereit gewesen wäre. Der Unterschied zwischen Beiträgen auf Grund einer KUV und einem gewöhnlichen konzerninternen Geschäftsvorfall mit Wirtschaftsgütern oder Dienstleistungen liegt darin, dass die angestrebte Gegenleistung der Vertragspartner ganz oder teilweise den Vorteilen entspricht, die jeder Einzelne aus der Zusammenlegung der Ressourcen und Fähigkeiten erwartet. Unabhängige Unternehmen schließen Verträge über die Aufteilung von Kosten und Risiken dann ab, wenn es gemeinsame Bedürfnisse gibt, aus denen die Unternehmen gegenseitig einen Vorteil ziehen können. Beispielsweise können unabhängige Unternehmen eine fremdvergleichskonforme Aufteilung der Risiken (z.B. in der Hochtechnologieforschung) anstreben, um das Verlustpotenzial aus einer Tätigkeit zu minimieren, oder sie können sich auf eine Kostenverteilung oder auf eine gemeinsame Entwicklung einigen, um vielleicht auf Grund von Synergieeffekten Einsparungen zu erzielen oder um die Effizienz und Produktivität zu verbessern, indem verschiedene individuelle Stärken und Fachkenntnisse vereinigt werden. Allgemeiner ausgedrückt sind solche Vereinbarungen dann anzutreffen, wenn eine Gruppe von Gesellschaften, die einen gemeinsamen Bedarf an bestimmten Tätigkeiten haben, beschließt, die Tätigkeiten in einer Weise zu zentralisieren oder gemeinsam zu übernehmen, dass die Kosten und Risiken für jeden Beteiligten minimiert werden.

8.9 Die Erwartung gegenseitiger Vorteile bildet die Grundlage dafür, dass unabhängige Unternehmen einer Vereinbarung zustimmen, die die Zusammenlegung von Ressourcen und Fähigkeiten ohne gesonderte Gegenleistung vorsieht. Unabhängige Unternehmen würden verlangen, dass sich bei jedem Beteiligten der Anteil an der tatsächlichen Gesamtsumme aller Beiträge mit seinem Anteil an den auf Grund der Vereinbarung insgesamt zu erwartenden Vorteilen deckt. Bei Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf eine KUV muss deshalb zunächst festgestellt werden, dass alle Beteiligten Vorteile aus der Vereinbarung erwarten, sodann ist für jeden

Beteiligten der Beitrag (sei es in Geld oder in Sachwerten) zu der gemeinsamen Tätigkeit zu bestimmen, und schließlich muss untersucht werden, ob die Aufteilung der KUV-Beiträge angemessen ist (unter Berücksichtigung etwaiger Ausgleichszahlungen zwischen den Beteiligten). Es ist aber einzuräumen, dass diese Feststellungen ein gewisses Maß an Unsicherheit haben. Es besteht die Möglichkeit, dass die Beiträge so zwischen den Beteiligten der KUV aufgeteilt werden, dass die steuerpflichtigen Gewinne infolge dieser Aufteilung – gemessen am Fremdvergleichsgrundsatz – in einigen Staaten zu hoch und in anderen zu niedrig ausgewiesen werden. Aus diesem Grund sollten die Steuerpflichtigen bereit sein, die Grundlagen ihres Anspruchs hinsichtlich der KUV nachzuweisen (vgl. Abschnitt F).

C.2 Bestimmung der Vertragsparteien

8.10 Weil die Idee wechselseitiger Vorteile für eine KUV wesentlich ist, folgt daraus, dass eine Person nicht als Beteiligter an einer KUV anzusehen ist, wenn sie nicht berechtigterweise erwarten kann, aus der KUV-Tätigkeit selbst Vorteile zu ziehen (und nicht bloß daraus, dass sie diese Tätigkeit ganz oder teilweise erbringt). Einem Beteiligten muss deshalb ein wirtschaftlicher Anspruch auf die Wirtschaftsgüter oder Dienstleistungen eingeräumt werden, die Gegenstand der KUV sind, und er muss berechtigterweise erwarten können, den ihm eingeräumten Anspruch unmittelbar oder mittelbar (z.B. durch Lizenzvergabe oder Verkäufe, sei es an verbundene oder an unabhängige Unternehmen) zu verwerten oder zu nutzen.

8.11 Das Erfordernis eines zu erwartenden Vorteils bedeutet nicht, dass die betreffende Tätigkeit auch tatsächlich erfolgreich sein muss. Zum Beispiel muss Forschung und Entwicklung nicht immer zur Herstellung wirtschaftlich wertvoller immaterieller Wirtschaftsgüter führen. Führt die Tätigkeit jedoch innerhalb eines Zeitraums, in dem man üblicherweise erwarten würde, dass die Tätigkeit Vorteile erzielt, zu keinem tatsächlichen Vorteil, dürften die Steuerverwaltungen in Frage stellen, ob die Vertragspartner ihre Beteiligung weitergeführt hätten, wenn sie unabhängige Unternehmen gewesen wären (vgl. die Abschnitte in Kapitel I über Geschäftsstrategien, insbesondere Ziffer 1.63, und Verluste, Ziffer 1.70-1.72).

8.12 In einigen Fällen können die Beteiligten einer KUV entscheiden, dass die betreffende Tätigkeit ganz oder teilweise von einer selbstständigen Gesellschaft ausgeführt wird, die nach dem Kriterium der obigen Ziffer 8.10 kein Beteiligter ist. Liegt ein solcher Fall von Auftragsforschung und/oder Auftragsproduktion vor, dann wäre eine fremdübliche Vergütung angemessen, um die Gesellschaft für Dienstleistungen zu entschädigen, die sie gegenüber den Beteiligten der KUV erbringt. Dies würde auch dann zutreffen, wenn es sich bei der Gesellschaft z.B. um eine Tochtergesellschaft einer oder mehrerer Beteiligten der KUV handelt, die deshalb gegründet worden ist, um im Fall

einer mit hohem Risiko verbundenen Forschungs- und Entwicklungstätigkeit die Haftung zu begrenzen. Die Ermittlung der fremdüblichen Vergütung für die Gesellschaft wäre nach den allgemeinen Grundsätzen des Kapitels I zu bestimmen, wobei u.a. die ausgeübten Funktionen, die eingesetzten Wirtschaftsgüter und die übernommenen Risiken sowie die besonderen Überlegungen, die eine fremdübliche Vergütung für Dienstleistungen beeinflussen, wie in Kapitel VII, insbesondere unter Ziffer 7.29-7.37, beschrieben, zu berücksichtigen sind.

C.3 Die Höhe des von jedem Beteiligten zu leistenden Beitrags

8.13 Um festzustellen, ob eine KUV dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, d.h. ob sich bei jedem Beteiligten der Anteil an der tatsächlichen Gesamtsumme aller Beiträge mit seinem Anteil an den auf Grund des Vertrags insgesamt zu erwartenden Vorteilen deckt, ist es notwendig, den Beitrag jedes einzelnen Beteiligten zu bewerten.

8.14 Nach dem Fremdvergleichsgrundsatz sollte der Wert des von jedem Beteiligten geleisteten Beitrags mit dem Wert übereinstimmen, den unabhängige Unternehmen diesem Beitrag unter vergleichbaren Verhältnissen beigemessen hätten. Bei der Ermittlung des Werts der auf Grund einer KUV geleisteten Beiträge sollten deshalb die Anwendungshinweise in den Kapiteln I bis VII der vorliegenden Leitlinien befolgt werden. Wie z.B. in Kapitel I der vorliegenden Leitlinien erläutert wird, sind für Zwecke des Fremdvergleichsgrundsatzes u.a. die in der KUV festgelegten Vertragsbedingungen und wirtschaftlichen Umstände, wie z.B. die Risiko- und Kostenaufteilung, zu berücksichtigen.

8.15 Es kann hier keine allgemeingültige Aussage getroffen werden, die Fragen müssen vielmehr einzelfallbezogen im Einklang mit der praktischen Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes gelöst werden. Die Staaten haben bei der Bewertung von Beiträgen an fremdvergleichskonforme KUV Erfahrung sowohl in Bezug auf die Heranziehung von Kosten als auch von Marktpreisen. Es ist aber unwahrscheinlich, dass der von jedem Beteiligten zu leistende Beitrag auf einfache Weise ermittelt werden kann, es sei denn, alle Beiträge bestehen in Barzahlungen, wie z.B. dann, wenn die Tätigkeit von einem externen Dienstleistungsanbieter ausgeübt wird und sich alle Beteiligten gemeinsam an den Kosten beteiligen.

8.16 Es ist wichtig, dass das Bewertungsverfahren alle Beiträge der Beteiligten im Rahmen des Vertrags würdigt; dazu zählen auch Vermögenswerte und Dienstleistungen, die teilweise bei der KUV-Tätigkeit und teilweise bei der eigenen Geschäftstätigkeit eines Beteiligten eingesetzt werden. Die Bewertung der Beiträge kann sich als schwierig erweisen, wenn diese gemeinsame Vermögenswerte oder Dienstleistungen betreffen, z.B. wenn

der Beitrag eines Beteiligten aus der teilweisen Überlassung von Anlagevermögen wie Gebäuden oder Maschinen besteht oder wenn er Überwachungs-, Büro- und administrative Funktionen sowohl für die KUV als auch für sein eigenes Unternehmen erbringt. Es wird erforderlich sein, den Anteil des Kapital- oder Dienstleistungseinsatzes, der mit der KUV-Tätigkeit in Zusammenhang steht, in wirtschaftlich begründeter Weise zu ermitteln, wobei die anerkannten Rechnungslegungsgrundsätze und die tatsächlichen Gegebenheiten zu berücksichtigen sind; ferner können Berichtigungen – sofern sie erheblich sind – erforderlich sein, um Übereinstimmung zu erzielen, wenn mehrere Staaten beteiligt sind. Steht das Verhältnis dieser Anteile fest, kann der einzelne Beitrag unter Beachtung der übrigen Grundsätze dieses Kapitels bewertet werden.

8.17 Bei der Bewertung der Beiträge eines Beteiligten kann sich ein Problem hinsichtlich der Einsparungen ergeben, die auf staatliche Subventionen oder Steuervergünstigungen (einschließlich der Kredite für Investitionen) zurückzuführen sind. Ob und inwieweit diese Einsparungen bei der Bemessung des Werts des von einem Beteiligten geleisteten Beitrags berücksichtigt werden sollten, hängt davon ab, ob dies unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen ebenso getan hätten.

8.18 Ausgleichszahlungen könnten erforderlich sein, um die Beitragsanteile von Beteiligten zu berichtigen. Eine Ausgleichszahlung erhöht den Wert der vom Zahler geleisteten Beiträge und vermindert den Wert der vom Zahlungsempfänger geleisteten Beiträge um den Zahlungsbetrag. Ausgleichszahlungen werden insoweit dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen müssen, als sich bei jedem Vertragspartner der Anteil an der tatsächlichen Gesamtsumme aller Beiträge mit seinem Anteil an den auf Grund des Vertrags insgesamt zu erwartenden Vorteilen deckt. Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Ausgleichszahlungen vgl. die nachstehende Ziffer 8.25.

C.4 Prüfung der Angemessenheit der Kostenverteilung

8.19 Es gibt keine allgemein anwendbare Regel für die Feststellung, ob sich bei jedem Beteiligten der Anteil an der tatsächlichen Gesamtsumme aller Beiträge in Bezug auf die KUV-Tätigkeit mit seinem Anteil an den auf Grund der Vereinbarung insgesamt zu erwartenden Vorteilen deckt. Ziel muss es sein, zunächst den von jedem einzelnen Beteiligten zu erwartenden Anteil an den KUV-Vorteilen zu bewerten und sodann die Anteile an den zu leistenden Beiträgen entsprechend festzulegen. Der Anteil an den erwarteten Vorteilen könnte auf Grund des vertraglich erwarteten Gewinnzuwachses oder der erzielbaren Kosteneinsparungen geschätzt werden. Für die Bewertung von Vorteilserwartungen können sich in manchen Fällen auch andere Methoden (z.B. die Heranziehung von Preisen, die bei Verkäufen vergleich-

barer Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen verrechnet werden) als hilfreich erweisen. Ein anderer in der Praxis häufig angewendeter Lösungsansatz sieht vor, dass die Anteile der Beteiligten an den erwarteten Vorteilen durch einen Aufteilungsschlüssel ermittelt werden. Zu den möglichen Aufteilungsschlüsseln zählen die Umsätze, die eingesetzten, hergestellten oder verkauften Einheiten, der Brutto- oder Betriebsgewinn, die Anzahl der Arbeitnehmer, das investierte Kapital usw. Ob sich ein bestimmter Aufteilungsschlüssel eignet, hängt von der im Rahmen der KUV ausgeübten Tätigkeit und vom Verhältnis zwischen dem Aufteilungsschlüssel und den erwarteten Vorteilen ab.

8.20 Soweit davon ausgegangen wird, dass ein erheblicher Teil oder alle Vorteile einer im Rahmen einer KUV ausgeübten Tätigkeit nicht laufend, sondern erst in der Zukunft realisiert werden, wird man bei der Kostenverteilung Prognoserechnungen über die Anteile der KUV-Parteien an diesen Vorteilen einbeziehen müssen. Die Heranziehung von Prognoserechnungen kann für die Steuerverwaltungen Probleme verursachen, bei der Überprüfung, ob solche Prognosen in gutem Glauben erstellt worden sind, und bei der Behandlung von Fällen, bei denen die Prognosen deutlich von den tatsächlichen Ergebnissen abweichen. Die Probleme können sich noch verschärfen, wenn die KUV-Tätigkeit mehrere Jahre, bevor die erwarteten Vorteile tatsächlich zum Tragen kommen, beendet wird. Es kann erforderlich sein, in einer KUV zur Berücksichtigung etwaiger Änderungen der Verhältnisse Berichtigungen der anteiligen Kostenbeiträge für die Laufzeit der KUV auf der Grundlage voraussichtlicher Entwicklungen vorzusehen, und zwar insbesondere dann, wenn die Vorteile erst in der Zukunft erzielt werden sollen. In Fällen, in denen die tatsächlichen Ergebnisse von den Prognosen deutlich abweichen, können sich die Steuerverwaltungen veranlasst sehen, zu prüfen, ob die erstellten Prognosen von unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen als akzeptabel angesehen worden wären, wobei alle Entwicklungen zu berücksichtigen sind, die für die Beteiligten vernünftigerweise vorhersehbar waren, ohne jedoch den Sachverhalt rückwirkend auf Grund nachträglich gewonnener Erkenntnisse zu beurteilen.

8.21 Ein von Unternehmen gelegentlich herangezogener Maßstab für die Schätzung der Vorteilserwartungen bei Forschung und Entwicklung im Produkt- und Verfahrensbereich stellt auf den voraussichtlichen Produktumsatz oder die voraussichtlichen Lizenzeinnahmen aus der Verfahrenslizenzierung ab. Dieses Beispiel dient allerdings nur der Veranschaulichung und soll nicht andeuten, dass die Heranziehung von Umsatzzahlen für einen bestimmten Fall vorzuziehen wäre. Wenn davon ausgegangen wird, dass Vorteile erst in der Zukunft realisiert werden, dann ist ganz unabhängig vom verwendeten Maßstab darauf zu achten, dass alle verwendeten gegenwärtigen Daten ein verlässlicher Indikator für die zukünftige Zusammensetzung der Vorteilsanteile sind.

8.22 Ungeachtet der angewendeten Aufteilungsmethode können Berichtigungen des herangezogenen Aufteilungsmaßstabs erforderlich sein, um Unterschiede in den von den Beteiligten erwarteten Vorteilen zu berücksichtigen, z.B. hinsichtlich des zeitlichen Eintritts der erwarteten Vorteile, hinsichtlich der Frage, ob es sich um Exklusivrechte handelt, oder wegen unterschiedlicher mit den Vorteilserwartungen verknüpfter Risiken usw. Der sachgerechteste Aufteilungsschlüssel für eine bestimmte KUV kann sich im Lauf der Zeit ändern. Bezieht sich eine Vereinbarung gleichzeitig auf mehrere Tätigkeiten, dann ist es wichtig, dies bei der Wahl der Aufteilungsmethode zu berücksichtigen, um sicherzustellen, dass die aufzuteilenden Beiträge in einem richtigen Verhältnis zu den Vorteilserwartungen der Beteiligten stehen. Eine Lösungsmöglichkeit hierfür (wenngleich nicht die einzige) wäre die Heranziehung mehrerer Aufteilungsschlüssel. Gibt es z.B. bei einer KUV fünf Beteiligte, von denen einer aus bestimmten KUV-Forschungstätigkeiten keinen Vorteil ziehen kann, dann könnten in Ermangelung eines Vorteilsausgleichs oder eines herabgesetzten Beitrags die mit diesen Tätigkeiten verbundenen Kosten nur auf die anderen vier Beteiligten verteilt werden. In diesem Fall könnten zur Umlage der Kosten zwei Aufteilungsschlüssel herangezogen werden. Der Informationsaustausch zwischen den Beteiligten, das Verständigungsverfahren und bilaterale oder multilaterale Advance Pricing Arrangements (APA) können ebenfalls helfen, eine Akzeptanz der Aufteilungsmethode zu erzielen.

C.5 Die steuerliche Behandlung von Beiträgen und Ausgleichszahlungen

8.23 Die von einem Beteiligten an einer KUV geleisteten Beiträge sollten steuerlich so behandelt werden, wie dies nach den allgemeinen für den Beteiligten maßgebenden Vorschriften des Steuersystems (der Steuersysteme) zu geschehen hätte, wenn diese Beiträge außerhalb einer KUV für die betreffende Tätigkeit gezahlt würden (z.B. um Forschung und Entwicklung zu betreiben oder Anteilsrechte an Vermögenswerten zu erlangen, die für die KUV-Tätigkeiten benötigt werden). Die Charakterisierung des Beitrags, z.B. als Aufwand für Forschung und Entwicklung, hängt von der Tätigkeit ab, die im Rahmen der KUV ausgeübt wird, und ist maßgebend für seine steuerliche Behandlung. Häufig werden die Beiträge auf der Grundlage solcher Kriterien als abzugsfähige Aufwendungen anerkannt. Kein Teil eines Beitrags an einer KUV stellt eine Lizenzgebühr für die Benutzung immaterieller Wirtschaftsgüter dar, es sei denn, der Beitrag vermittelt dem Zahlenden nur ein Recht auf Benutzung immaterieller Wirtschaftsgüter, die einem Beteiligten (oder einem Dritten) gehören, wobei der Leistende nicht auch ein Anrecht auf die immateriellen Wirtschaftsgüter selbst erhält.

8.24 Da der angemessene Beitrag eines Beteiligten im Rahmen einer KUV durch die erwarteten Vorteile, die aus der Vereinbarung erzielt werden

sollen, abzugelten ist und diese erwarteten Vorteile u.U. erst in einem späteren Zeitraum anfallen, kommt es im Zeitpunkt der Leistung des Beitrags im Allgemeinen zu keiner Erfassung von Einkünften beim Beitragsleistenden. Die vom Leistenden für seinen Beitrag erzielte Rendite schlägt sich entweder in Form von Kosteneinsparungen nieder (in diesem Fall kann es vorkommen, dass überhaupt keine Einkünfte unmittelbar auf Grund der im Rahmen der KUV ausgeübten Tätigkeit erzielt werden) oder wird insoweit realisiert, als die Ergebnisse der Tätigkeit für den Vertragspartner zu Einkünften (oder Verlusten) führen, z.B. im Fall von Forschung und Entwicklung. Natürlich können in einigen Fällen, wie etwa bei der Erbringung von Dienstleistungen, die aus der Vereinbarung resultierenden Vorteile im selben Zeitraum zufließen, in dem der Beitrag geleistet wird, und sind deshalb auch schon in diesem Zeitraum zu erfassen.

8.25 Eine Ausgleichszahlung sollte als Kostenerhöhung für den Leistenden und als Kostenersatz (und deshalb Kostenreduzierung) für den Empfänger angesehen werden. Eine Ausgleichszahlung stellt keine Lizenzgebühr für die Nutzung von immateriellen Wirtschaftsgütern dar, es sei denn, die Zahlung vermittelt dem Leistenden lediglich ein Recht auf Benutzung immaterieller Wirtschaftsgüter, die einem Beteiligten (oder einem Dritten) gehören, wobei der Zahlende nicht auch ein Anrecht auf die immateriellen Wirtschaftsgüter selbst erhält. In manchen Fällen könnte eine Ausgleichszahlung die nach innerstaatlichem Steuerrecht zum Abzug zugelassenen Aufwendungen oder Kosten des Empfängers übersteigen; in einem solchen Fall könnte der übersteigende Betrag als steuerpflichtiger Gewinn behandelt werden.

D. Die steuerlichen Folgen der Nichtübereinstimmung einer KUV mit dem Fremdvergleichsgrundsatz

8.26 Eine KUV gilt dann als mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar, wenn der Anteil jedes Beteiligten an der Summe der vertraglich geleisteten Beiträge, nach Berichtigung durch etwaige Ausgleichszahlungen, mit dem entsprechenden Anteil an der Summe der erwarteten Vorteile aus der KUV übereinstimmt. Trifft dies nicht zu, ist die von zumindest einem der Beteiligten für seinen Beitrag bezogene Gegenleistung zu niedrig und die von zumindest einem anderen Vertragspartner für seinen Beitrag bezogene Gegenleistung zu hoch, verglichen mit dem, was unabhängige Unternehmen erzielt hätten. In einem solchen Fall wird nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zu erwarten sein, dass eine Berichtigung vorzunehmen ist. Die Art der Berichtigung hängt von den Gegebenheiten und Umständen ab, am häufigsten wird jedoch eine Berichtigung des Nettobeitrags durch die Leistung oder Gutschrift einer Ausgleichszahlung erfolgen. Wenn die wirtschaftliche Realität einer Vereinbarung von den zwischen den Beteiligten angeblich vereinbarten Bedingungen abweicht, kann es nötig sein, einem

Teil oder allen Bedingungen der KUV die Anerkennung zu versagen. Diese Fälle werden nachstehend behandelt.

D.1 Berichtigung der Beiträge

8.27 Wenn der Anteil eines Beteiligten am Gesamtbeitrag zu einer KUV, korrigiert um etwaige Ausgleichszahlungen, nicht mit dem entsprechenden Anteil an den insgesamt zu erwartenden Vorteilen aus der Vereinbarung übereinstimmt, ist die Steuerverwaltung berechtigt, den Beitrag des Beteiligten zu berichtigen (wobei jedoch zu berücksichtigen ist, dass die Steuerverwaltungen bei der Vornahme von geringfügigen oder marginalen Berichtigungen zurückhaltend sein sollten). Vgl. Ziffer 2.10. Ein solcher Fall könnte dann eintreten, wenn der Wert von Sach- und Leistungsbeiträgen eines Beteiligten unzutreffend ermittelt worden ist oder wenn die von einem Beteiligten erwarteten Vorteile falsch beurteilt worden sind, z.B. wenn die Festlegung des Aufteilungsschlüssels oder dessen Anpassung an geänderte Verhältnisse nicht den anteilmäßig zu erwartenden Vorteilen entspricht. Vgl. Ziffer 8.19. Üblicherweise wird die Berichtigung in Form einer Ausgleichszahlung erfolgen, die von einem oder mehreren Beteiligten an einen anderen geleistet oder diesem zugerechnet wird.

8.28 Ist eine KUV ansonsten akzeptabel und wird sie unter Beachtung der Empfehlungen des Abschnitts F gewissenhaft erfüllt, sollten die Steuerverwaltungen grundsätzlich von der Vornahme einer Berichtigung auf der Grundlage eines einzigen Steuerjahrs Abstand nehmen. Es sollte vielmehr untersucht werden, ob der entsprechende Anteil jedes Beteiligten an der Summe der Beiträge mit dem entsprechenden Anteil an der Summe der erwarteten Vorteile aus der Vereinbarung über einen mehrjährigen Zeitraum hinweg übereinstimmt (vgl. Ziffer 3.75-3.79).

D.2 Die volle oder teilweise Nichtanerkennung der Bedingungen der KUV

8.29 In einigen Fällen können die Gegebenheiten und Umstände darauf hindeuten, dass das tatsächliche Erscheinungsbild einer Vereinbarung von den Bedingungen abweicht, welche die Beteiligten angeblich vereinbart haben. Ein solcher Fall liegt etwa dann vor, wenn einer oder mehrere der angeblichen Beteiligten vernünftigerweise keinen Vorteil aus der KUV-Tätigkeit erwarten können. Auch wenn der geringe Umfang des Anteils eines Beteiligten an den zu erwartenden Vorteilen in der Regel keinen Grund darstellt, diesen nicht zu akzeptieren, kann sich – falls ein Beteiligter, welcher die gesamte Vertragstätigkeit erbringt, nur einen kleinen Bruchteil von den insgesamt zu erwartenden Vorteilen erhält – die Frage stellen, ob dieser Beteiligte nach dem tatsächlichen Erscheinungsbild der Vereinbarungen noch an den gegenseitigen Vorteilen teil hat oder ob die äußere Erscheinungsform des Anteils

an den gegenseitigen Vorteilen gewählt wurde, um günstigere steuerliche Ergebnisse zu erzielen. In solchen Fällen kann die Steuerverwaltung die steuerlichen Folgen so festlegen, als seien die Bedingungen der Vereinbarungen mit jenen vereinbar gewesen wären, von denen man vernünftigerweise hätte ausgehen können, wenn in Übereinstimmung mit den Hinweisen in den Ziffern 1.64-1.69 unabhängige Unternehmen an den Vereinbarungen beteiligt gewesen wären.

8.30 Eine Steuerverwaltung kann auch dann die angeblichen Bedingungen einer KUV ganz oder teilweise außer Acht lassen, wenn zwischen dem Beitrag eines Beteiligten (nach einer etwaigen Berichtigung durch Ausgleichszahlungen) und seinem Anteil an den zu erwartenden Vorteilen über einen gewissen Zeitraum hinweg eine beträchtliche Diskrepanz vorliegt und wenn nach den wirtschaftlichen Verhältnissen der Beteiligte mit dem unverhältnismäßig hohen Beitrag einen Anspruch auf ein höheres Anteilsrecht am Ergebnis der KUV haben sollte. In einem solchen Fall könnte dieser Beteiligte einen Anspruch auf eine fremdvergleichskonforme Vergütung für die Nutzung dieses Anteilsrechts durch andere Partner haben. Liegen Umstände vor, die auf einen Missbrauch der für die KUV geltenden Regelungen hindeuten, dann kann es sachgerecht sein, wenn die Steuerverwaltung die KUV in ihrer Gesamtheit außer Acht lässt.

E. Eintritt, Austritt oder Kündigung bei KUV

8.31 Es kann vorkommen, dass ein Rechtsträger, der in eine bereits laufende KUV neu als Beteiligter eintritt, einen Anteil an allen Ergebnissen erhält, die aus früheren KUV-Tätigkeiten stammen, etwa an immateriellen Wirtschaftsgütern, die auf Grund der KUV bereits entwickelt worden sind, an angefangenen Arbeiten und an Kenntnissen, die durch KUV-Tätigkeiten in der Vergangenheit erworben wurden. In einem solchen Fall übertragen die ehemaligen Beteiligten einen Teil ihrer jeweiligen Anteile an den aus früheren KUV-Tätigkeiten stammenden Ergebnissen. Entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz hat für jede Übertragung bereits vorhandener Rechte auf einen neu eintretenden Partner eine Vergütung für den übertragenen Nutzungsanteil zu einem fremdvergleichskonformen Wert zu erfolgen. Diese Vergütung wird „Eintrittszahlung“ („buy-in payment“) genannt. Die jeweilige Terminologie ist in den einzelnen Staaten unterschiedlich, und so wird gelegentlich jeder Beitrag (oder jede Ausgleichszahlung), der für die Übertragung bereits vorhandener Vermögenswerte oder Rechte geleistet wird, als Eintrittszahlung bezeichnet, unabhängig davon, ob er von einer in die KUV neu eintretenden Partei geleistet wird oder nicht. Im Sinne dieses Kapitels beschränkt sich der Ausdruck Eintrittszahlung jedoch auf Zahlungen von Partnern, die in eine bereits laufende KUV neu eintreten, um einen Anteil an allen Ergebnissen zu erhalten, die aus früheren KUV-Tätigkeiten stammen.

Andere Beiträge, einschließlich Ausgleichszahlungen, werden in diesem Kapitel gesondert behandelt.

8.32 Die Höhe einer Eintrittszahlung sollte auf der Grundlage des fremdvergleichskonformen Werts jener Rechte ermittelt werden, welche der neu eintretende Beteiligte erwirbt, wobei der Anteil der neu eintretenden Partei an den insgesamt zu erwartenden Vorteilen aus der KUV berücksichtigt wird. Es ist möglich, dass die aus einer früheren KUV-Tätigkeit stammenden Ergebnisse keinen Wert aufweisen; in diesem Fall erfolgt keine Eintrittszahlung. Es kann auch Fälle geben, in denen ein neuer Beteiligter bereits vorhandene immaterielle Wirtschaftsgüter in die KUV einbringt und Ausgleichszahlungen der anderen Beteiligten als Vergütung für diesen Beitrag angebracht sind. In solchen Fällen könnten die Ausgleichszahlungen und die Eintrittszahlung saldiert werden; es sind jedoch für Zwecke der Steuerverwaltung adäquate Aufzeichnungen über die vollständigen Beträge der einzelnen Zahlungen zu führen.

8.33 Eine Eintrittszahlung sollte steuerlich so behandelt werden, wie dies auf Grund der für die jeweiligen Beteiligten allgemein geltenden Bestimmungen des Steuersystems bzw. der Steuersysteme (einschließlich der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung) erfolgen würde, nämlich genauso, als würde die Zahlung für den Erwerb des zu erhaltenden Anteils außerhalb einer KUV geleistet werden, z.B. für einen Anteil an immateriellen Wirtschaftsgütern, die auf Grund der KUV bereits entwickelt worden sind, für angefangene Arbeiten sowie für Kenntnisse, die durch KUV-Tätigkeiten in der Vergangenheit erworben wurden. Kein Teil einer Eintrittszahlung stellt eine Lizenzgebühr für die Benutzung immaterieller Wirtschaftsgüter dar, es sei denn, die Zahlung vermittelt dem Leistenden nur ein Recht auf Benutzung immaterieller Wirtschaftsgüter, die einem Beteiligten (oder einem Dritten) gehören, wobei der Leistende nicht auch ein Anrecht auf die immateriellen Wirtschaftsgüter selbst erhält.

8.34 Fragen ähnlicher Art wie jene im Zusammenhang mit einer Eintrittszahlung können sich dann ergeben, wenn ein Beteiligter aus einer KUV aussteigt. Insbesondere kann ein aus einer KUV aussteigender Partner seinen Anteil an den Ergebnissen, die aus früheren KUV-Tätigkeiten stammen (dazu zählen auch angefangene Arbeiten), an die anderen Beteiligten veräußern. Erfolgt zum Zeitpunkt des Austritts eines Partners tatsächlich eine Übertragung der Eigentumsrechte, sollte die Übertragung in Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vergütet werden. Diese Vergütung wird „Austrittszahlung“ („buy-out payment“) genannt.

8.35 In einigen Fällen kann es vorkommen, dass die Ergebnisse aus einer früheren KUV-Tätigkeit keinen Wert aufweisen; in diesem Fall erfolgt keine Austrittszahlung. Ferner sollte die Höhe der Austrittszahlung ent-

sprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz die Sichtweise der verbleibenden Beteiligten berücksichtigen. In einigen Fällen beispielsweise führt der Austritt eines Beteiligten zu einer feststellbaren und quantifizierbaren Minderung des Werts der laufenden Tätigkeiten im Rahmen der KUV. Ist jedoch der Wert des Anteils eines verbleibenden Beteiligten an den Ergebnissen aus einer früheren KUV-Tätigkeit infolge des Austritts nicht gestiegen, wäre eine Austrittszahlung durch diesen Partner nicht angemessen. Eine Austrittszahlung sollte steuerlich so behandelt werden, wie dies auf Grund der für die jeweiligen Beteiligten allgemein geltenden Bestimmungen des Steuersystems bzw. der Steuersysteme erfolgen würde (einschließlich Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung), nämlich genauso, als würde die Zahlung außerhalb einer KUV als Vergütung für die Veräußerung bereits vorhandener Rechte geleistet werden (z.B. für einen Anteil an immateriellen Wirtschaftsgütern, die auf Grund der KUV bereits entwickelt worden sind, für angefangene Arbeiten sowie für Kenntnisse, die durch vergangene Tätigkeiten erworben wurden, welche im Rahmen der KUV durchgeführt wurden). Kein Teil einer Austrittszahlung, die für eine KUV erfolgt, stellt eine Lizenzgebühr für die Benutzung immaterieller Wirtschaftsgüter dar, es sei denn, die Zahlung vermittelt dem Leistenden nur ein Recht auf Benutzung immaterieller Wirtschaftsgüter, die dem ausscheidenden Partner gehören, wobei der Leistende nicht auch ein Anrecht auf die immateriellen Wirtschaftsgüter selbst erhält.

8.36 Es kann Fälle geben, in denen das Fehlen von Eintrittszahlungen und Austrittszahlungen kein Problem darstellt. Diesbezügliche Bestimmungen wären beispielsweise dann nicht erforderlich, wenn der Vertrag ausschließlich die Erbringung von Dienstleistungen vorsieht, welche die Beteiligten gemeinsam erarbeiten und für die sie fortlaufend zahlen, und die Dienstleistungen nicht zur Schaffung von Wirtschaftsgütern oder Rechten führen.

8.37 Wenn eine Partei in eine KUV ein- oder aus dieser austritt, kann es auch erforderlich sein, die Beitragsanteile wegen der erhöhten oder reduzierten Anzahl von Beteiligten, die nach dem Ein- oder Austritt verbleiben, zu berichtigen (auf der Grundlage der Änderungen in Bezug auf die Anteile an den zu erwartenden Vorteilen).

8.38 Es kann Fälle geben, in denen die Beteiligten angemessene Eintritts- und Austrittszahlungen leisten und die Beitragsanteile berichtigen (und so den Änderungen in Bezug auf die Anteile an den zu erwartenden Vorteilen Rechnung tragen), wenn sich die Zahl der Parteien geändert hat, selbst wenn die KUV keine Bestimmungen enthält, die sich mit den Folgen von eintretenden oder austretenden Parteien befassen. Das Fehlen von ausdrücklichen Bestimmungen sollte kein Hindernis für die Schlussfolgerung darstellen, dass in Bezug auf frühere Tätigkeiten eine KUV vorliegt, wenn die Absicht und das Verhalten der beteiligten Parteien mit den in diesem Kapitel enthalte-

nen Leitlinien ansonsten übereinstimmen. Jedoch sollten solche Vereinbarungen wenn möglich abgeändert werden, um zukünftige Änderungen bei der Anzahl der Parteien ausdrücklich zu berücksichtigen.

8.39 Läuft eine Vereinbarung ab, sieht der Fremdvergleichsgrundsatz vor, dass jeder Beteiligte ein Anteilsrecht an den Ergebnissen der KUV-Tätigkeit erhält, das mit den Beiträgen übereinstimmt, welche der Beteiligte zur KUV während ihrer gesamten Laufzeit geleistet hat (wobei gegebenenfalls eine Berichtigung auf Grund tatsächlich erfolgter Ausgleichszahlungen vorzunehmen ist; zu diesen Zahlungen gehören auch jene, die mit der Kündigung zusammenhängen). Alternativ könnte einem Beteiligten von einer oder mehreren anderen Parteien eine fremdvergleichskonforme Vergütung für die Abtretung seines Anteils an den Ergebnissen aus der KUV-Tätigkeit geleistet werden.

F. Empfehlungen für die Ausgestaltung und Dokumentation von KUV

8.40 Eine KUV sollte so ausgestaltet sein, dass sie mit dem Fremdvergleichsgrundsatz übereinstimmt. Eine KUV, die mit dem Fremdvergleichsgrundsatz übereinstimmt, wird in der Regel die folgenden Bedingungen erfüllen:

- a) Als Beteiligte gelten nur solche Unternehmen, bei denen davon ausgegangen werden kann, dass sie aus der KUV-Tätigkeit selbst unmittelbar oder mittelbar gegenseitige Vorteile erzielen (und nicht nur auf Grund des Umstands, dass sie diese Tätigkeit ganz oder teilweise ausüben). Vgl. Ziffer 8.10;
- b) die Vereinbarung enthält genaue Angaben über Art und Umfang des Anteilsrechts, das die einzelnen Beteiligten an den Ergebnissen der KUV-Tätigkeit erhalten;
- c) mit Ausnahme der Beiträge zur KUV sowie angemessener Ausgleichs- und Eintrittszahlungen erfolgen keine Zahlungen für das durch die KUV erworbenen Anteilsrechts an Wirtschaftsgütern, Dienstleistungen oder Rechten;
- d) die Beiträge werden sachgerecht ermittelt, wobei eine Aufteilungsmethode angewendet wird, die auch die Verteilung der erwarteten Vorteile aus dem Vertrag berücksichtigt;
- e) die Vereinbarung sieht die Möglichkeit von Ausgleichszahlungen oder – nach Ablauf eines angemessenen Zeitraums – von künftigen Änderungen bei der Aufteilung der Beiträge vor, um etwaige Änderungen bezüglich der von den Parteien erwarteten Vorteile zu berücksichtigen; und

- f) Berichtigungen erfolgen je nach Bedarf (dazu zählen auch mögliche Eintritts- und Austrittszahlungen) bei Ein- oder Austritt einer Partei und bei Kündigung der KUV.

8.41 Wie in Kapitel V über die Dokumentation dargelegt wurde, ist davon auszugehen, dass die Anwendung der Grundsätze einer ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleitung die Beteiligten veranlasst, Aufzeichnungen zu erstellen oder zu beziehen, aus denen die Art der betreffenden Tätigkeit, die Vertragsbedingungen und deren Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz hervorgehen. Dies verlangt auch, dass jeder Beteiligte uneingeschränkter Zugang zu den Details der Tätigkeiten hat, die Gegenstand der KUV sind, zu den Prognoserechnungen, auf Grund deren die Beiträge zu leisten sind und die erwarteten Vorteile ermittelt werden, sowie zu den veranschlagten und tatsächlichen Aufwendungen für die KUV-Tätigkeit. Alle diese Informationen können für die Steuerverwaltungen im Zusammenhang mit einer KUV von Bedeutung und nützlich sein, und die Steuerpflichtigen sollten bereit sein, sie auf Verlangen zu erteilen. Die für eine bestimmte KUV maßgeblichen Informationen hängen von den Gegebenheiten und Umständen ab. Es ist hervorzuheben, dass es sich bei den in dieser Liste beschriebenen Informationen weder um Mindestanforderungen handelt noch um eine erschöpfende Liste jener Informationen, die von einer Steuerverwaltung allenfalls verlangt werden können.

8.42 Die nachstehenden Informationen wären hinsichtlich der Bedingungen zu Beginn der Vereinbarung von Bedeutung und nützlich:

- a) eine Liste der Beteiligten;
- b) eine Liste aller weiteren verbundenen Unternehmen, die in die KUV-Tätigkeit involviert sind oder bei denen davon ausgegangen werden kann, dass sie die Ergebnisse der KUV-Tätigkeit verwerten oder nutzen;
- c) der Umfang der Tätigkeiten und spezifischen Projekte, die Gegenstand der KUV sind;
- d) die Dauer der Vereinbarung;
- e) die Art und Weise, wie der Anteil der Beteiligten an den erwarteten Vorteilen zu bewerten ist, einschließlich aller hierbei angewandten Prognoserechnungen;
- f) die Art und Höhe der anfänglichen Beiträge der einzelnen Beteiligten sowie eine genaue Beschreibung, wie der Wert von anfänglichen und späteren Beiträgen ermittelt wird und wie die Buchführungsgrundsätze bei der Kostenermittlung und bei der Beitragsbewertung auf alle Beteiligten einheitlich angewendet werden;

- g) die zwischen den Beteiligten und anderen Unternehmen vorweg festgelegte Aufteilung der Verantwortungen und Aufgaben im Zusammenhang mit den KUV-Tätigkeiten;
- h) Verfahren und Rechtsfolge beim Ein- oder Austritt eines Beteiligten und bei Kündigung der KUV;
- i) alle Bestimmungen über Ausgleichszahlungen oder über die Anpassung der Bedingungen der Vereinbarung, um veränderte wirtschaftliche Umstände zu berücksichtigen.

8.43 Während der Dauer der KUV könnten die nachstehenden Informationen nützlich sein:

- a) jede Änderung der Vereinbarung (z.B. betreffend Bedingungen, Beteiligten, Tätigkeit) und die Rechtsfolgen einer solchen Änderung;
- b) ein Vergleich zwischen den Prognosen über die aus der KUV-Tätigkeit erwarteten Vorteile mit den tatsächlichen Ergebnissen (wobei jedoch Ziffer 3.74 beachtet werden sollte);
- c) die bei Ausübung der KUV-Tätigkeit jährlich angefallenen Aufwendungen, die Art und Höhe der von jedem Beteiligten während der Laufzeit der KUV geleisteten Beiträge sowie eine genaue Beschreibung, wie die Beiträge bewertet und wie die Buchführungsgrundsätze bei der Kostenermittlung und bei der Beitragsbewertung auf alle Beteiligten einheitlich angewendet werden.

Kapitel IX

Verrechnungspreisaspekte bei Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit

Einleitung

A. Geltungsbereich

A.1 Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit im Rahmen dieses Kapitels

9.1 Für den Begriff der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit gibt es keine gesetzlich verankerte oder allgemein anerkannte Definition. Im Sinnzusammenhang dieses Kapitels ist unter diesem Begriff eine grenzüberschreitende Verlagerung von Funktionen, Wirtschaftsgütern und/oder Risiken eines multinationalen Unternehmens zu verstehen. Eine Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit kann grenzüberschreitende Übertragungen wertvoller immaterieller Wirtschaftsgüter einschließen, wenn dies auch nicht immer der Fall ist. Sie kann auch mit einer Kündigung bzw. wesentlichen Neuverhandlung bestehender Vereinbarungen verbunden sein. Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit im Rahmen dieses Kapitels bestehen in erster Linie in einer internen Umverteilung von Funktionen, Wirtschaftsgütern und Risiken innerhalb eines multinationalen Unternehmens, wobei aber auch die Beziehungen zu fremden Dritten (z.B. Zulieferfirmen, Unterauftragnehmern, Kunden) ein Grund für die Umstrukturierung sein und/oder durch sie beeinflusst werden können.

9.2 Seit Mitte der 1990er Jahre beinhalten Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit häufig die Zentralisierung von immateriellen Wirtschaftsgütern und von Risiken einschließlich des damit verbundenen Gewinnpoten-

zials. Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit bestanden in der Regel aus Folgendem:

- Umstellung eines Eigenhändlers auf einen risikoarmen Vertreiber oder Kommissionär im Verhältnis zu einem verbundenen ausländischen Unternehmen, das als Prinzipal tätig sein kann.
- Umstellung eines Eigenproduzenten auf einen Auftragsfertiger oder Lohnfertiger im Verhältnis zu einem verbundenen ausländischen Unternehmen, das als Prinzipal tätig sein kann.
- Übertragung von Eigentumsrechten an immateriellen Wirtschaftsgütern auf eine zentrale Konzerneinheit (z.B. eine sogenannte „Patentverwertungsgesellschaft“).

9.3 Es gibt zudem Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit, durch die den Betriebseinheiten (Produktionsunternehmen oder Vertriebsunternehmen) mehr immaterielle Wirtschaftsgüter und/oder Risiken zugeteilt werden. Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit können auch in der Rationalisierung, Spezialisierung oder Entspezialisierung von Betriebsabläufen (Fertigungsstätten und/oder -verfahren, FuE-Aktivitäten, Verkauf, Dienstleistungen) bestehen, einschließlich der Reduzierung oder der Stilllegung von Geschäftsbereichen. Der Fremdvergleichsgrundsatz und die Leitlinien dieses Kapitels gelten gleichermaßen für alle Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit, die der Definition unter Ziffer 9.1 entsprechen, ungeachtet, ob sie zu einem stärker zentralisierten oder geringer zentralisierten Unternehmensmodell führen.

9.4 Die am OECD-Beratungsprozess 2005-2009 teilnehmenden Wirtschaftsvertreter erklärten, dass zu den Gründen, die Unternehmer dazu veranlassen, eine Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit vorzunehmen, u.a. der Wunsch gehöre, Synergieeffekte und Skalenvorteile zu maximieren, das Management der Geschäftsbereiche zu rationalisieren, die Effizienz der Wertschöpfungskette zu erhöhen und die Vorzüge der Verbreitung internet-basierter Technologien zu nutzen, die die Entstehung weltweit operierender Organisationen erleichtert hat. Sie führten zudem aus, dass Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit erforderlich sein können, um während eines Konjunkturabschwungs, z.B. in einer durch Überkapazitäten gekennzeichneten Situation, die Rentabilität zu wahren oder Verluste in Grenzen zu halten.

A.2 In diesem Kapitel behandelte Themen

9.5 Dieses Kapitel enthält eine Untersuchung der Verrechnungspreisaspekte von Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit, d.h. der Anwendung des Artikels 9 (Verbundene Unternehmen) des OECD-Musterabkommens und dieser Leitlinien auf Umstrukturierungen.

9.6 Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit werden in der Regel von einer Umverteilung der Gewinne zwischen den einzelnen Unternehmen eines multinationalen Konzerns begleitet, entweder unmittelbar nach der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit oder innerhalb weniger Jahre. Eines der Hauptziele dieses Kapitels im Verhältnis zu Artikel 9 ist die Untersuchung der Frage, in welchem Maße eine solche Gewinnumverteilung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar ist, und ganz allgemein, inwieweit dieser Grundsatz auf Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit anwendbar ist. Die Einführung integrierter Unternehmensmodelle und der Aufbau globaler Organisationen, soweit sie aus echten wirtschaftlichen Gründen erfolgen, betonen die Problematik der Argumentation im theoretischen Umfeld des Fremdvergleichs, in dem die einzelnen Unternehmen eines multinationalen Konzerns als voneinander unabhängig betrachtet werden. Diese konzeptionelle Problematik, den Fremdvergleichsgrundsatz in der Praxis anzuwenden, wird im Rahmen dieser Leitlinien anerkannt (vgl. Ziffer 1.10-1.11). Trotz dieses Problems spiegeln die Leitlinien die nachdrückliche Unterstützung der OECD-Mitgliedstaaten für den Fremdvergleichsgrundsatz und für alle Anstrengungen, seine Anwendung zu beschreiben und seine Funktionsweise in der Praxis zu verfeinern, wider (vgl. Ziffer 1.14-1.15). Bei der Erörterung der im Zusammenhang mit Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit auftretenden Fragen hat die OECD diese konzeptionelle Problematik bei dem Bestreben berücksichtigt, Ansätze zu entwickeln, die realistisch und in angemessener Weise pragmatisch sind.

9.7 Dieses Kapitel bezieht sich nur auf Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen im Kontext von Artikel 9 des OECD-Musterabkommens und spricht die Zuordnung von Gewinnen innerhalb eines einzelnen Unternehmens auf Grundlage von Artikel 7 des OECD-Musterabkommens nicht an, da dies Gegenstand des Berichts der Arbeitsgruppe 6 (WP6) über die Zuordnung von Gewinnen zu Betriebsstätten ist¹. Die in Artikel 9 enthaltenen Leitlinien wurden unabhängig vom Anerkannten-OECD-Ansatz („AOA“) formuliert, der für Artikel 7 entwickelt wurde.

9.8 Innerstaatliche Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung und zur Hinzurechnungsbesteuerung sind nicht Gegenstand dieses Kapitels. Die innerstaatliche steuerliche Behandlung einer Zahlung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz, einschließlich der Bestimmungen über die steuerliche Abzugsfähigkeit einer solchen Zahlung, sowie die Frage, wie innerstaatliche Bestimmungen über die Besteuerung von Kapitalerträgen auf eine dem

1. Vgl. *Bericht über die Zuordnung von Gewinnen zu Betriebsstätten*, vom Steuerausschuss am 24. Juni 2008 und vom Rat am 17. Juli 2008 zur Veröffentlichung freigegeben, und überarbeitete Fassung des *Berichts über die Zuordnung von Gewinnen zu Betriebsstätten* (2010), vom Steuerausschuss am 22. Juni 2010 und vom Rat am 22. Juli 2010 zur Veröffentlichung freigegeben.

Fremdvergleichsgrundsatz entsprechende Zahlung anwendbar sein können, sind ebenfalls nicht Gegenstand dieses Kapitels. Auch die Umsatzsteuer und indirekte Steuern bleiben in diesem Kapitel unberücksichtigt, obwohl sich im Zusammenhang mit Umstrukturierungen diesbezüglich wichtige Fragen stellen.

B. Anwendung von Artikel 9 des OECD-Musterabkommens und dieser Leitlinien bei Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit: theoretischer Rahmen

9.9 Dieses Kapitel geht von der Prämisse aus, dass der Fremdvergleichsgrundsatz und diese Leitlinien bei Geschäftsvorfällen anlässlich oder nach einer Umstrukturierung nicht anders angewendet werden und angewendet werden sollten als bei Geschäftsvorfällen, die von Anfang an entsprechend gestaltet waren. Die sich in Zusammenhang mit Artikel 9 des OECD-Musterabkommens und dem Fremdvergleichsgrundsatz stellende Frage lautet, ob für eine Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit Bedingungen vereinbart oder auferlegt werden, die sich von denen unterscheiden, die zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen vereinbart würden. Dies ist der theoretische Rahmen, innerhalb dessen sämtliche in diesem Kapitel enthaltenen Empfehlungen zu sehen sind. Das Kapitel gliedert sich in vier Teile, die im Zusammenhang gelesen werden sollten.

Teil I: Besondere Überlegungen im Hinblick auf Risiken

A. Einleitung

9.10 Risiken spielen bei Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit eine entscheidende Rolle. Eine Untersuchung der Risikoaufteilung zwischen verbundenen Unternehmen ist ein wesentlicher Bestandteil der Funktionsanalyse. Am freien Markt wird die Übernahme eines erhöhten Risikos üblicherweise auch durch eine höhere Ertragserwartung wettgemacht, obwohl sich der tatsächliche Ertrag, je nachdem in welchem Umfang das Risiko tatsächlich eintritt, erhöhen kann oder nicht (vgl. Ziffer 1.45). Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit führen oft dazu, dass örtliche Aktivitäten zu Aktivitäten mit geringem Risiko werden (z.B. „Vertriebsunternehmen mit geringem Risiko“ oder „Auftragsfertiger mit geringem Risiko“) und dass ihnen relativ geringe (aber in der Regel stabile) Erträge zugeteilt werden, weil das unternehmerische Risiko von einem anderen Unternehmen getragen wird, dem der Restgewinn zufließt. Für die Steuerverwaltungen ist es daher wichtig, die signifikanten Risiken des umstrukturierten Unternehmens vor einer Umstrukturierung und deren Umverteilung im Hinblick auf die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die Umstrukturierung als solche und auf die nach ihrer Durchführung getätigten Geschäftsvorfälle einzuschätzen. In diesem Teil wird die Risikoaufteilung zwischen verbundenen Unternehmen in einem Artikel 9 entsprechenden Umfeld, insbesondere die Interpretation und Anwendung von Ziffer 1.47-1.53 behandelt. Das Ziel besteht darin, allgemeine Empfehlungen im Hinblick auf Risiken zu formulieren, die in Bezug auf die an anderen Stellen dieses Kapitels angesprochenen spezifischen Fragen eine Rolle spielen, z.B. bei der Analyse der fremdvergleichskonformen Vergütung für die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit als solche (in Teil II), der Analyse der Vergütung der konzerninternen Geschäftsvorfälle nach der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit (in Teil III) und der Analyse der Anerkennung oder Nichtanerkennung der von einem Steuerpflichtigen dargelegten Geschäftsvorfälle (in Teil IV).

B. Vertragsbedingungen

9.11 Anders als bei dem für Artikel 7 konzipierten AOA beginnt die Untersuchung von Risiken in einem Umfeld gemäß Artikel 9 mit einer Überprüfung der zwischen den Unternehmen vereinbarten Vertragsbedin-

gungen, da diese in der Regel Aussagen darüber enthalten, wie die Risiken zwischen den Unternehmen verteilt sind. Vertragliche Vereinbarungen sind der Ausgangspunkt, um zu ermitteln, welcher Partner das mit dem Geschäftsvorfall verbundene Risiko trägt. Eine gute Praxis bestünde demzufolge darin, dass verbundene Unternehmen Entscheidungen, erhebliche Risiken zu teilen oder zu übertragen, vor der Abwicklung der Geschäfte, deren Risiken übernommen oder übertragen werden, schriftlich festhalten und auch die Bewertung der Folgen erheblicher Risikoumverteilungen im Hinblick auf das Gewinnpotenzial dokumentieren. Wie unter Ziffer 1.52 ausgeführt, können die Bedingungen eines Geschäftsvorfalles auch aus der Korrespondenz und den Kontakten zwischen den Vertragspartnern ersichtlich sein. Liegen die Bedingungen nicht in Schriftform vor, müssen sie aus dem Verhalten der Vertragspartner und aus den für die Beziehungen zwischen unabhängigen Unternehmen üblicherweise geltenden wirtschaftlichen Grundsätzen hergeleitet werden.

9.12 Wie jedoch unter Ziffer 1.47-1.53 ausgeführt, ist eine Steuerverwaltung berechtigt, die angebliche vertragliche Risikoaufteilung zwischen verbundenen Unternehmen in Frage zu stellen, wenn sie nicht mit dem wirtschaftlichen Gehalt eines Geschäftsvorfalles vereinbar ist. Bei der Untersuchung der Risikoaufteilung zwischen den verbundenen Unternehmen und ihrer Folgen im Hinblick auf die Verrechnungspreisgestaltung ist es daher wichtig, nicht nur die Vertragsbedingungen, sondern auch die folgenden zusätzlichen Fragen zu überprüfen:

- Entspricht das Verhalten der verbundenen Unternehmen der vertraglichen Risikoaufteilung (vgl. Abschnitt B.1)?
- Entspricht die Risikoaufteilung für den konzerninternen Geschäftsvorfall dem Fremdvergleichsgrundsatz (vgl. Abschnitt B.2)?
- Welche Folgen hat die Risikoaufteilung (vgl. Abschnitt B.3)?

B.1 Entspricht das Verhalten der verbundenen Unternehmen der vertraglichen Risikoaufteilung?

9.13 Bei Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen gewährleisten die unterschiedlich gelagerten Interessen der Unternehmen, dass diese üblicherweise gegenseitig auf die Einhaltung der Vertragsbedingungen achten, und in der Folge werden Vertragsbedingungen nur dann außer Acht gelassen oder abgeändert, wenn dies im Interesse beider Unternehmen liegt. Eine solche unterschiedliche Interessenlage kann bei verbundenen Unternehmen fehlen, so dass es wichtig ist zu überprüfen, ob das Verhalten der Unternehmen den Vertragsbedingungen entspricht oder ob es verdeutlicht, dass die Vertragsbedingungen nicht eingehalten wurden oder nur vorgetäuscht

sind. In diesen Fällen ist eine weitere Analyse erforderlich, um die wahren Bedingungen des Geschäftsvorfalles herauszufinden.

9.14 Das tatsächliche Verhalten der Beteiligten sollte allgemein als bester Anhaltspunkt für die wirkliche Risikoaufteilung dienen. Ziffer 1.48 enthält ein Beispiel für einen Fall, in dem ein Erzeuger Waren an ein verbundenes Vertriebsunternehmen in einem anderen Staat verkauft, wobei das Vertriebsunternehmen angeblich alle Wechselkursrisiken übernimmt, der Verrechnungspreis jedoch offensichtlich so angepasst wird, dass das Vertriebsunternehmen von den Auswirkungen der Wechselkursschwankungen abgesichert wird. In einem solchen Fall kann für Steuerverwaltungen der Bedarf entstehen, die angebliche Zurechnung des Wechselkursrisikos in Frage zu stellen.

9.15 Ein weiteres, für Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit relevantes Beispiel ist der Fall, in dem ein ausländisches verbundenes Unternehmen laut Vertrag sämtliche Lagerhaltungsrisiken übernimmt. Bei der Prüfung einer solchen Risikoaufteilung kann es beispielsweise zweckmäßig sein zu prüfen, wo die Abschreibungen auf den Lagerbestand erfolgen (d.h. ob der inländische Steuerpflichtige de facto Steuerabzüge für die Abschreibungen in Anspruch nimmt), und es können Nachweise dafür verlangt werden, dass das Verhalten der beteiligten Unternehmen für eine den Vertragsbedingungen entsprechende Risikoaufteilung spricht.

9.16 Ein drittes Beispiel bezieht sich auf die Feststellung, welches Unternehmen bei einer Vertriebsvereinbarung das Kreditrisiko trägt. Bei Eigenhändlerverträgen wird das Forderungsausfallrisiko (ungeachtet etwa bestehender Risikominderungs- oder Risikoübertragungsmechanismen) in der Regel vom Vertriebsunternehmen getragen, das den Verkaufserlös verbucht. Dieses Risiko wird sich in der Regel am Jahresende in der Bilanz widerspiegeln. Das Ausmaß des nach dem Fremdvergleichsgrundsatz vom Vertriebsunternehmen getragenen Risikos kann sich jedoch ändern, wenn das Vertriebsunternehmen von einem anderen Unternehmen (z.B. von einem Zulieferer) für uneinbringliche Forderungen eine Entschädigung erhält und/oder wenn sein Kaufpreis auf einer Wiederverkaufspreis- oder Kommissionsbasis festgelegt ist, die sich proportional zu den Bareinnahmen verhält und nicht den fakturierten Beträgen entspricht. Die Untersuchung der tatsächlichen Bedingungen der Vertragsabwicklung zwischen den Vertragspartnern, insbesondere die Untersuchung der Preisgestaltung und der Frage, inwieweit das Kreditrisiko eventuell Einfluss auf diese hat, kann Aufschluss darüber geben, wer tatsächlich das Forderungsausfallrisiko trägt, der Zulieferer oder das Vertriebsunternehmen (oder beide).

B.2 Prüfung, ob die Risikoaufteilung des konzerninternen Geschäftsvorfalls dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht

9.17 Maßgebliche Empfehlungen für die Untersuchung der Risiken im Rahmen der Funktionsanalyse finden sich in Ziffer 1.47-1.51.

B.2.1 Die Rolle vergleichbarer Geschäftsvorfälle

9.18 Ergibt sich aus dem Datenmaterial über vergleichbare, nicht konzerninterne Geschäftsvorfälle eine ähnliche Risikoaufteilung, so ist die zwischen den verbundenen Unternehmen vertraglich festgelegte Risikoaufteilung als dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechend zu betrachten. Vergleichbare Daten können in dieser Hinsicht entweder bei einem Geschäftsvorfall zwischen einem konzerninternen und einem unabhängigen Unternehmen („interner Vergleich“) oder bei einem Geschäftsvorfall zwischen zwei unabhängigen Unternehmen, von denen keines an dem konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligt ist („externer Vergleich“) gefunden werden. Die Suche nach vergleichbaren Geschäftsvorfällen zur Beurteilung der Vereinbarkeit einer Risikoaufteilung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz wird in der Regel nicht isoliert von der allgemeinen Vergleichbarkeitsanalyse der Geschäftsvorfälle, auf die sich das Risiko bezieht, durchgeführt. Die Daten vergleichbarer Geschäftsvorfälle werden genutzt, um die Vereinbarkeit des konzerninternen Geschäftsvorfalles, einschließlich der Aufteilung erheblicher Risiken, mit dem Fremdvergleichsgrundsatz zu beurteilen.

B.2.2 Fälle, in denen keine vergleichbaren Geschäftsvorfälle gefunden werden

9.19 Schwieriger und kontroverser ist die Situation, wenn keine vergleichbaren Geschäftsvorfälle zu ermitteln sind, um bei einem konzerninternen Geschäftsvorfall die Vereinbarkeit der Risikoaufteilung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz nachzuweisen. Nur weil eine Vereinbarung zwischen verbundenen Unternehmen nicht in Geschäftsbeziehungen zwischen unabhängigen Unternehmen festgestellt werden kann, kann diese Vereinbarung nicht zwangsläufig als nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechend angesehen werden. In Fällen, in denen keine vergleichbaren Geschäftsvorfälle feststellbar sind, die die zwischen den verbundenen Unternehmen vertraglich festgelegte Risikoaufteilung stützen, muss ermittelt werden, ob es sich um eine Risikoaufteilung handelt, die unter ähnlichen Umständen auch bei einem Geschäftsvorfall zwischen unabhängigen Partnern zu erwarten gewesen wäre.

9.20 Da eine derartige Feststellung naturgemäß subjektiver Art ist, ist es wünschenswert, Hinweise über die Art und Weise zu geben, wie eine entsprechende Feststellung getroffen werden kann, um die Unwägbarkeiten und Doppelbesteuerungsrisiken, zu denen sie führen könnte, so weit wie möglich

zu begrenzen. Ein wichtiger, wenn auch nicht entscheidender Faktor, der hierbei hilfreich sein kann, ist die Prüfung der Frage, welche(s) Unternehmen verhältnismäßig mehr Kontrolle über das Risiko haben (hat), wie nachstehend unter Ziffer 9.22-9.28 erörtert. Ein weiterer Faktor, der entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz die Bereitschaft eines unabhängigen Unternehmens zur Risikoübernahme beeinflussen kann, ist – wie unter Ziffer 9.29-9.32 erörtert – die finanzielle Fähigkeit, das Risiko zu tragen. Über die Identifizierung dieser beiden wichtigen Faktoren hinaus ist es nicht möglich, verbindliche Kriterien festzulegen, die in allen Situationen Sicherheit schaffen. Die Feststellung, dass die Risikoaufteilung für einen konzerninternen Geschäftsvorfall nicht die gleiche ist, wie sie zwischen unabhängigen Partnern vereinbart worden wäre, sollte daher mit großer Vorsicht, unter Berücksichtigung der Gegebenheiten und Umstände des Einzelfalls, getroffen werden.

9.21 Mit dem Verweis auf die Begriffe „Kontrolle über das Risiko“ und „finanzielle Fähigkeit, das Risiko zu tragen“ ist nicht beabsichtigt, für Artikel 9 des OECD-Musterabkommens einen Standard zu entwickeln, nach dem die Risiken stets den Kapital- oder Personalfunktionen folgen. Der analytische Rahmen nach Artikel 9 unterscheidet sich vom AOA, der für Artikel 7 des OECD-Musterabkommens entwickelt wurde.

B.2.2.1 Risikoaufteilung und Risikokontrolle

Die Relevanz des Begriffs „Kontrolle“

9.22 Die Frage des Verhältnisses zwischen Risikoaufteilung und Risikokontrolle als ein für den wirtschaftlichen Gehalt wichtiger Faktor wird in Ziffer 1.49 erörtert. Die Aussagen in dieser Ziffer stützen sich auf Erfahrungen. Mangels vergleichbarer Geschäftsvorfälle für den Nachweis der Vereinbarkeit der Risikoaufteilung eines konzerninternen Geschäftsvorfalles mit dem Fremdvergleichsgrundsatz kann die Untersuchung der Frage, welches Unternehmen mehr Kontrolle über das Risiko hat, ein wichtiger Faktor sein, der hilfreich für die Feststellung sein kann, ob eine gleichartige Risikoaufteilung unter vergleichbaren Umständen auch zwischen unabhängigen Unternehmen festgelegt worden wäre. In solchen Fällen kann die Steuerverwaltung, wenn die Risiken bei dem konzerninternen Geschäftsvorfall dem Unternehmen zugeordnet wurden, das verhältnismäßig weniger Kontrolle über sie hat, die Vereinbarkeit dieser Risikoaufteilung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz in Frage stellen.

Die Bedeutung des Begriffs „Kontrolle“ in diesem Zusammenhang

9.23 Im Zusammenhang mit Ziffer 1.49 sollte unter „Kontrolle“ die Fähigkeit verstanden werden, Entscheidungen über die Übernahme des Risikos zu treffen (d.h. zu entscheiden, das Kapital dem Risiko auszusetzen)

und Entscheidungen darüber zu treffen, ob und wie das Risiko verwaltet wird, intern oder mittels eines externen Leistungserbringers. Hierzu müsste das Unternehmen über Personen – Beschäftigte oder Geschäftsleiter – verfügen, die zur Ausübung dieser Kontrollfunktionen befugt sind und diese auch tatsächlich wahrnehmen. Trägt daher ein Unternehmen ein Risiko, so ist es nicht ausreichend, dass dieses Unternehmen ein anderes Unternehmen mit dem laufenden Risikomanagement beauftragt, um diesem anderen Unternehmen das Risiko zu übertragen.

9.24 Um Kontrolle über ein Risiko auszuüben, ist es zwar nicht erforderlich, die laufenden Aufsichts- und Verwaltungsaufgaben wahrzunehmen (denn es ist möglich, diese Funktionen auszulagern); um Kontrolle über ein Risiko auszuüben, ist jedoch die Fähigkeit notwendig, das Resultat der vom externen Leistungsanbieter laufend wahrgenommenen Aufsichts- und Verwaltungsfunktionen zu beurteilen (der erforderliche Grad an Kontrolle und die Art der Leistungsbewertung hängen dabei vom Charakter des Risikos ab). Dies lässt sich wie folgt veranschaulichen.

9.25 Angenommen, ein Anleger beauftragt einen Fondsmanager, auf seine Rechnung Kapital zu investieren. Je nach der Vereinbarung zwischen Anleger und Fondsmanager könnte letzterer befugt sein, laufend sämtliche Investitionsentscheidungen im Namen des Anlegers zu treffen, während das Risiko des Wertverlusts der Anlagen vom Anleger getragen wird. In diesem Fall übt der Anleger die Kontrolle über seine Risiken durch drei maßgebliche Entscheidungen aus: die Entscheidung, den besagten Fondsmanager zu beauftragen (oder den Vertrag mit ihm zu kündigen), die Entscheidung über den Umfang der dem Fondsmanager übertragenen Befugnisse und über die Ziele, die dieser erreichen soll, sowie die Entscheidung über die Höhe des Kapitals, das der Fondsmanager für ihn verwalten soll. Im Allgemeinen würde der Fondsmanager dem Anleger zudem regelmäßig Bericht erstatten, da dieser die Ergebnisse der Tätigkeit des Fondsmanagers beurteilen möchte. In einem solchen Fall erbringt der Fondsmanager eine Dienstleistung und trägt aus seiner eigenen Perspektive heraus ein Geschäftsrisiko (z.B. um seine Glaubwürdigkeit zu wahren). Das Geschäftsrisiko des Fondsmanagers, einschließlich der Möglichkeit, einen Kunden zu verlieren, unterscheidet sich vom Anlagerisiko seines Kunden. Dies zeigt, dass ein Anleger, der eine andere Person ermächtigt, alle laufend anfallenden Anlageentscheidungen zu treffen, nicht zwangsläufig das Anlagerisiko auf die Person, die diese laufenden Entscheidungen trifft, überträgt.

9.26 Ein weiteres Beispiel wäre der Fall, in dem ein Prinzipal einen Auftragsforscher einstellt, der für ihn Forschungsarbeiten durchführen soll. Angenommen, nach den Vertragsbedingungen trägt der Prinzipal das Risiko erfolgloser Forschungsarbeiten und ist im Falle erfolgreicher Forschung Eigentümer der Ergebnisse, während der beauftragte Forscher unabhängig

von Erfolg oder Misserfolg der Aktivitäten ein garantiertes Honorar erhält, jedoch keinen Anspruch auf Eigentum an den Forschungsergebnissen hat. Die laufende Forschung würde zwar vom wissenschaftlichen Personal des Auftragsforschers wahrgenommen, doch wäre davon auszugehen, dass der Prinzipal eine Reihe maßgeblicher Entscheidungen trifft, mit denen er Kontrolle über sein Risiko ausübt, wie z.B.: die Entscheidung, den besagten Forscher zu beauftragen (oder den Vertrag mit ihm zu kündigen), die Entscheidung über die Art der wahrzunehmenden Forschungsaktivitäten und die mit ihnen verfolgten Ziele sowie die Entscheidung über das Budget, über das der Auftragsforscher verfügen kann. Im Allgemeinen müsste der Auftragsforscher zudem dem Prinzipal regelmäßig Bericht erstatten, z.B. bei Erreichen zuvor festgelegter Meilensteine. Vom Prinzipal wäre ferner zu erwarten, dass er in der Lage ist, das Ergebnis der Forschungsaktivitäten zu beurteilen. Das Geschäftsrisiko des Auftragsforschers, z.B. das Risiko, einen Kunden zu verlieren oder im Fall der Fahrlässigkeit eine Konventionalstrafe zahlen zu müssen, unterscheidet sich von dem Risiko des Misserfolgs, das der Prinzipal trägt.

9.27 Als drittes Beispiel sei unterstellt, dass ein Prinzipal einen Auftragsfertiger beauftragt, für ihn Produkte herzustellen und dabei Technologie einzusetzen, die dem Prinzipal selbst gehört. Nach den Vertragsbedingungen garantiert der Prinzipal dem Auftragsfertiger die 100%ige Abnahme der Produkte, die nach den vom Prinzipal bereitgestellten technischen Spezifikationen und Plänen und einem Produktionsplan zu fertigen sind, in dem die Liefermengen und -termine angegeben sind, wofür der Auftragsfertiger eine garantierte Vergütung erhält, deren Höhe davon unabhängig ist, ob und zu welchem Preis der Prinzipal die Produkte auf dem Markt absetzen kann. Die laufende Fertigung würde zwar vom Personal des Auftragsfertigers durchgeführt, doch kann davon ausgegangen werden, dass der Auftraggeber eine Reihe maßgeblicher Entscheidungen trifft, mit denen er Einfluss auf sein Markt- und Lagerhaltungsrisiko ausübt, wie z.B.: die Entscheidung, den besagten Auftragsfertiger zu beauftragen (oder den Vertrag mit ihm zu kündigen), die Entscheidung über die Art der herzustellenden Produkte einschließlich ihrer technischen Spezifikationen und die Entscheidung über die vom Auftragsfertiger zu fertigenden Mengen und die Liefertermine. Es wäre davon auszugehen, dass der Prinzipal in der Lage ist, das Ergebnis der Fertigungsaktivitäten zu beurteilen, einschließlich der Qualitätskontrolle in Bezug auf den Fertigungsprozess und die hergestellten Produkte. Das Geschäftsrisiko des Auftragsfertigers, z.B. das Risiko, einen Kunden zu verlieren oder im Falle von Fahrlässigkeit oder Nichteinhaltung der Qualitäts- und sonstigen Anforderungen des Prinzipals eine Konventionalstrafe zahlen zu müssen, unterscheidet sich von den Markt- und Lagerhaltungsrisiken, die der Prinzipal trägt.

9.28 Zu berücksichtigen ist auch die Tatsache, dass es, wie unter Ziffer 1.49 anerkannt, Risiken gibt, über die keiner der Vertragspartner eine

wesentliche Kontrolle hat. Es gibt Risiken, die sich normalerweise dem Einfluss der Vertragspartner entziehen (wie z.B. wirtschaftliche Verhältnisse, Geld- und Aktienmarktbedingungen, politisches Umfeld, soziale Muster und Trends, Wettbewerb und Verfügbarkeit von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen und Arbeitskräften), doch können die Vertragspartner entscheiden, ob sie sich diesen Risiken aussetzen wollen oder nicht, und falls ja, ob und wie sie diese Risiken abmildern. Soweit es um Risiken geht, über die kein Vertragspartner wesentliche Kontrolle hat, würde das Kriterium der „Kontrolle“ nicht dabei helfen festzustellen, ob die Risikoaufteilung zwischen den Vertragspartnern dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

B.2.2.2 Die finanzielle Fähigkeit zur Übernahme des Risikos

9.29 Ein weiteres wichtiges, wenn auch nicht entscheidendes Kriterium, das bei der Feststellung hilfreich sein kann, ob die Risikoaufteilung eines konzerninternen Geschäftsvorfalles der Aufteilung entspricht, die zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen vereinbart worden wäre, ist die Frage, ob das das Risiko tragende Unternehmen zu dem Zeitpunkt, zu dem ihm das Risiko übertragen wurde, die finanzielle Fähigkeit besitzt, es zu tragen.

9.30 Wenn das Risiko vertraglich einem Unternehmen übertragen wurde (nachstehend „das übernehmende Unternehmen“), das zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nicht die finanzielle Fähigkeit hatte, es zu übernehmen, weil z.B. zu erwarten war, dass es nicht in der Lage sein würde, für die Folgen des Risikos aufzukommen, falls es eintreten sollte, und auch dass es keine Vorkehrungen treffen würde, um das Risiko abzudecken, können Zweifel entstehen, ob die Risikoaufteilung in diesem Fall dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. In der Tat müsste das Risiko in diesem Fall effektiv – je nach den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalles – von dem Unternehmen, sei es das Mutterunternehmen, ein Gläubiger oder eine andere Vertragspartei, das das Risiko übertragen hatte, getragen werden, unabhängig von den Vertragsbedingungen, denen zufolge es angeblich von dem übernehmenden Unternehmen zu tragen war.

9.31 Dies lässt sich folgendermaßen veranschaulichen. So sei angenommen, dass die Gesellschaft A die Produkthaftung gegenüber ihren Kunden trägt und einen Vertrag mit der Gesellschaft B schließt, dem zufolge letztere der Gesellschaft A die Kosten erstattet, die durch Schadensersatzforderungen im Rahmen der Produkthaftung entstehen. Das Risiko wird vertraglich von A auf B übertragen. Angenommen, Gesellschaft B besitzt bei Vertragsbeginn nicht die finanzielle Fähigkeit, das Risiko zu tragen, d.h. es steht zu erwarten, dass B nicht die Fähigkeit besitzt, A die Kosten zu vergüten, falls ein Schadensersatzanspruch geltend gemacht wird, und B trifft auch keine Vorkehrungen, um das Risiko abzudecken, falls es eintreten sollte.

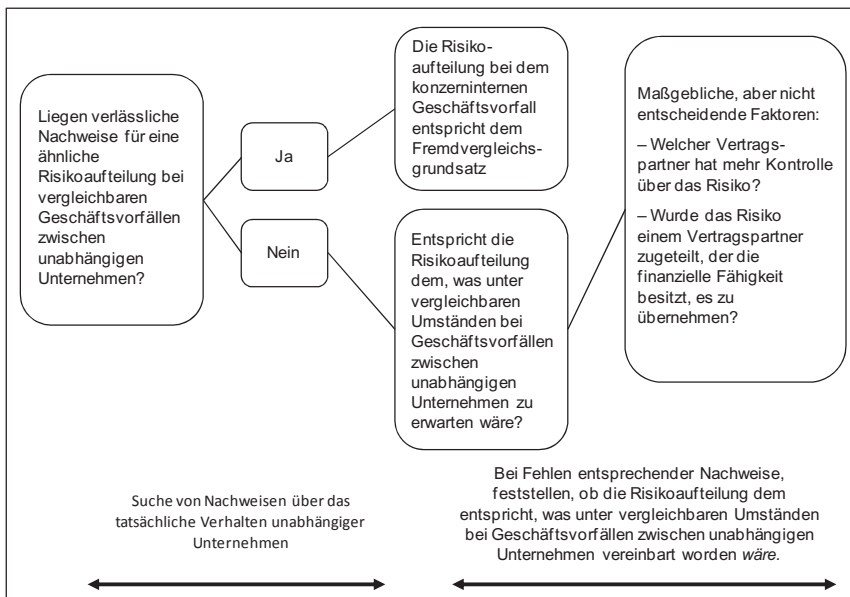
Je nach den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls könnte dies A dazu veranlassen, tatsächlich die Kosten zu tragen, wenn das Produkt haftungsrisiko eintritt, so dass die Risikoübertragung von A auf B in diesem Fall nicht wirksam wäre. Andererseits kann aber auch der Fall eintreten, dass das Mutterunternehmen der Gesellschaft B oder eine andere Vertragspartei für die Forderungen aufkommt, die A gegen B hat, wodurch die Risikoübertragung von A auf eine andere Vertragspartei wirksam würde (obwohl die Forderung nicht von B erstattet würde).

9.32 Die finanzielle Fähigkeit, das Risiko zu übernehmen, ist nicht zwangsläufig identisch mit der finanziellen Fähigkeit, für sämtliche Folgen des eingetretenen Risikos aufzukommen, denn es kann auch auf die Fähigkeit des das Risiko tragenden Unternehmens ankommen, sich vor den Folgen des Risikoeintritts zu schützen. Ferner bedeutet auch ein hoher Kapitalisierungsgrad als solcher nicht, dass die über einen hohen Kapitalisierungsgrad verfügende Vertragspartei das Risiko trägt.

B.2.2.3 Illustration

9.33 Das Gesamtverfahren, um festzustellen, ob die Risikoaufteilung bei einem konzerninternen Geschäft dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, lässt sich anhand der nachstehenden Abbildung veranschaulichen.

Feststellung, ob die Risikoaufteilung bei einem konzerninternen Geschäftsvorfall dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht



B.2.3 Unterschied zwischen der Durchführung einer Anpassungsrechnung zur Herstellung der Vergleichbarkeit und der Nichtanerkennung der Risikoaufteilung bei einem konzerninternen Geschäftsvorfall²

9.34 Der Unterschied zwischen der Durchführung einer Anpassungsrechnung zur Herstellung der Vergleichbarkeit und der Nichtanerkennung der Risikoaufteilung bei einem konzerninternen Geschäft lässt sich anhand des folgenden Beispiels veranschaulichen, das mit dem Beispiel unter Ziffer 1.69 übereinstimmt. Angenommen, ein Produktionsunternehmen in Land A hat verbundene Vertriebsunternehmen in Land B. Angenommen, die Steuerverwaltung in Land A prüft die konzerninternen Geschäftsvorfälle des Produktionsunternehmens, insbesondere die Aufteilung des Risikos übermäßiger Lagerbestände zwischen dem Produktionsunternehmen und seinen verbundenen Vertriebsunternehmen in Land B. Es wird unterstellt, dass das Risiko übermäßiger Lagerbestände in diesem besonderen Fall hoch und insofern eine detaillierte Verrechnungspreisanalyse gerechtfertigt ist. Zunächst einmal würde die Steuerverwaltung die Vertragsbedingungen zwischen den Unternehmen prüfen und der Frage nachgehen, ob die Bedingungen wirtschaftlichen Gehalt haben, was vom Verhalten der Vertragsparteien abzuleiten ist, und ob die Bedingungen dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Angenommen, im gegebenen Fall bestünde kein Zweifel daran, dass das tatsächliche Verhalten der Unternehmen mit den Vertragsbedingungen übereinstimmt, d.h. das Produktionsunternehmen trägt bei seinen konzerninternen Geschäftsvorfällen mit den verbundenen Vertriebsunternehmen tatsächlich das Risiko übermäßiger Lagerbestände.

9.35 Bei der Untersuchung, ob die vertragliche Risikoaufteilung dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, würde die Steuerverwaltung prüfen, ob Nachweise für vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle existieren, die die bei den konzerninternen Geschäftsvorfällen des Produktionsunternehmens gegebene Risikoaufteilung stützen. Existieren entsprechende Nachweise, seien es interne oder externe Vergleichsgeschäftsvorfälle, so gibt es keinen Grund, die Risikoaufteilung für die konzerninternen Geschäftsvorfälle des Steuerpflichtigen in Frage zu stellen.

9.36 Unterstellen wir nun, es gäbe keine Belege für vergleichbare interne oder externe Fremdgeschäftsvorfälle, die die Risikoaufteilung für die konzerninternen Geschäftsvorfälle des Produktionsunternehmens stützen. Wie unter Ziffer 1.69 ausgeführt, reicht die Tatsache, dass unabhängige Unternehmen das Risiko nicht auf dieselbe Art und Weise aufteilen wie der Steuerpflichtige bei seinen konzerninternen Geschäftsvorfällen, allein nicht aus, um die Anerkennung der Risikoaufteilung bei den konzerninternen Geschäftsvorfällen abzulehnen, die Tatsache könnte aber ein Grund sein, die wirtschaftliche

2. Gegenstand dieses Abschnitts ist die Beziehung zwischen den Hinweisen unter Ziffer 1.49 und denen unter Ziffer 1.64-1.69.

Logik der konzerninternen Vertriebsvereinbarungen genauer zu untersuchen. In diesem Fall müsste ermittelt werden, ob die vertragliche Risikoaufteilung für die konzerninternen Geschäftsvorfälle auch bei Fremdg Geschäftsvorfällen hätte vereinbart werden können. Ein Faktor, der hierbei hilfreich sein kann, ist die Prüfung der Frage, welche Vertragspartei(en) mehr Kontrolle über das Risiko übermäßiger Lagerbestände hat (haben) (vgl. Ziffer 1.49 und 9.22-9.28). Wie unter Ziffer 9.20 ausgeführt, ist bei Fremdg Geschäftsvorfällen die Frage, inwieweit ein unabhängiges Unternehmen zum Zeitpunkt der Risikoaufteilung in der Lage ist, das Risiko zu übernehmen, ein weiterer Faktor, der den ihm zugewiesenen Risikoanteil beeinflussen kann.

9.37 Es kann sein, dass trotz eines Mangels an vergleichbaren Fremdg Geschäftsvorfällen, die für dieselbe Risikoaufteilung wie bei dem konzerninternen Geschäftsvorfall des Steuerpflichtigen sprechen würden, festgestellt wird, dass die Risikoaufteilung wirtschaftlichen Gehalt hat und wirtschaftlich gesehen vernünftig ist, z.B. weil das Produktionsunternehmen im Verhältnis mehr Kontrolle über die Risiken übermäßiger Lagerhaltung hat, da es über die Menge der von dem Vertriebsunternehmen abgenommenen Produkte entscheidet. In einem solchen Fall würde die Risikoaufteilung anerkannt werden, und eine Anpassungsrechnung zur Herstellung der Vergleichbarkeit könnte erforderlich sein, um die Effekte eines etwaigen wesentlichen Unterschieds zwischen den konzerninternen Geschäftsvorfällen und den Fremdg Geschäftsvorfällen auszuschalten.

9.38 Angenommen, die Steuerbehörde ist der Auffassung, dass die vom Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit seinen konzerninternen Geschäftsvorfällen getroffenen Vereinbarungen, insbesondere über die Aufteilung des dem Produktionsunternehmen durch übermäßige Lagerbestände entstehenden Risikos, von jenen abweichen, die unabhängige Unternehmen in wirtschaftlich vernünftiger Weise unter vergleichbaren Umständen getroffen hätten, und dass ein Produktionsunternehmen bei einem Fremdg Geschäftsvorfall nicht akzeptieren würde, ein erhebliches, durch übermäßige Lagerbestände bedingtes Risiko zu übernehmen, indem es sich z.B. bereit erklärt, den Vertriebsunternehmen etwaige nicht verkaufte Bestände zum vollen Preis wieder abzunehmen. In diesem Fall würde die Steuerbehörde versuchen, durch eine Preisanpassung zu einer vernünftigen Lösung zu gelangen. In den außergewöhnlichen Umständen, in denen allerdings eine vernünftige Lösung nicht durch eine Preisanpassung zu erreichen ist, könnte die Steuerbehörde jedoch die Rechtsfolgen und Wirkungen aus der Risikoaufteilung, den Hinweisen unter Ziffer 1.47-1.50 folgend, wieder den verbundenen Vertriebsunternehmen zuordnen (z.B. indem sie die Verpflichtung des Produktionsunternehmens in Frage stellt, die nicht verkauften Lagerbestände zum vollen Preis zurückzunehmen), wenn die Zuordnung dieses Risikos einer der Vergleichbarkeitsfaktoren ist, der den konzerninternen Geschäftsvorfall beeinflusst.

B.3 Folgen der Risikoaufteilung

B.3.1 Auswirkungen einer für Steuerzwecke anerkannten Risikoaufteilung

9.39 Gewöhnlich bestehen die Wirkungen für eine Vertragspartei, der das mit dem konzerninternen Geschäft verbundene Risiko zugewiesen wurde, und soweit diese Risikoaufteilung als mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar befunden wird, darin, dass sie:

- a) etwaige Kosten für die Verwaltung des Risikos (intern oder durch Einschaltung verbundener oder unabhängiger Leistungserbringer) oder für dessen Minderung (z.B. Kosten auf Grund von Sicherungsgeschäften, Versicherungsprämien usw.) trägt,
- b) Kosten trägt, die im Falle des Eintritts des Risikos entstehen können. Hierzu gehören gegebenenfalls auch antizipierte Effekte aus der Bewertung von Wirtschaftsgütern (z.B. Bewertung der Lagerbestände) und/oder die Verbuchung von Rückstellungen, die nach den jeweiligen inländischen Rechnungslegungsgrundsätzen und Steuervorschriften zu bilden sind, und
- c) gewöhnlich durch eine Steigerung der zu erwartenden Erträge vergütet wird (vgl. Ziffer 1.45).

9.40 Die Neuverteilung von Risiken zwischen verbundenen Unternehmen kann sowohl für das verlagernde als auch für das übernehmende Unternehmen positive wie negative Effekte haben: Zum einen können infolge der Übertragung potenzielle Verluste und mögliche Verbindlichkeiten auf das übernehmende Unternehmen übergehen; zum anderen könnte der mit dem übertragenen Risiko verbundene zu erwartende Ertrag anstatt vom verlagernden Unternehmen vom übernehmenden Unternehmen realisiert werden.

9.41 Ein wichtiger Punkt besteht darin festzustellen, ob ein Risiko wirtschaftlich erheblich ist, d.h. ob es mit wesentlichem Gewinnpotenzial verbunden ist und folglich, ob die Neuverteilung dieses Risikos eine wesentliche Neuverteilung des Gewinnpotenzials erklären könnte. Die Erheblichkeit eines Risikos ist von seinem Ausmaß, der Wahrscheinlichkeit seines Eintretens und seiner Vorhersagbarkeit sowie von der Möglichkeit abhängig, es zu verringern. Wird ein Risiko für wirtschaftlich unerheblich befunden, würde die Übernahme dieses Risikos oder seine Neuverteilung üblicherweise kein beträchtliches Gewinnpotenzial des betreffenden Unternehmens oder eine Verringerung dieses Gewinnpotenzials erklären. Nach dem Fremdvergleichsgrundsatz wäre nicht zu erwarten, dass ein Unternehmen eine wesentliche Herabsetzung seines Gewinnpotenzials in Kauf nimmt, wenn es ein Risiko überträgt, das für wirtschaftlich unerheblich gehalten wird.

9.42 Wenn z.B. ein Eigenhändler/Vertragshändler (*buy-sell distributor*) zu einem Kommissionär umgewandelt wird und er das Eigentum am Lagerbestand auf einen ausländischen Prinzipal überträgt und wenn diese Übertragung zu einer Übertragung des Lagerbestandsrisikos führt, wäre die Steuerverwaltung daran interessiert zu prüfen, ob das übertragene Lagerbestandsrisiko wirtschaftlich erheblich ist. Sie wird dann wahrscheinlich fragen,

- wie hoch die Investitionen in den Lagerbestand sind,
- wie die historische Entwicklung bei der Veralterung des Lagerbestands war,
- wie hoch die Versicherungskosten sind und
- welche historische Entwicklung die Transportschäden (bei nichtversicherter Ware) genommen haben.

9.43 Rechnungslegungsunterlagen können nützliche Informationen über die Wahrscheinlichkeit des Eintretens bestimmter Risiken und ihren Umfang liefern (z.B. Risiken bezüglich fauler Kredite), aber es gibt auch wirtschaftlich erhebliche Risiken, die als solche nicht unbedingt in der Rechnungslegung erfasst sind (z.B. Marktrisiken).

B.3.2 Kann die Anwendung einer Verrechnungspreismethode für ein Umfeld mit geringem Risiko sorgen?

9.44 Die Frage des Verhältnisses zwischen der Wahl einer bestimmten Verrechnungspreismethode und dem Ausmaß des Risikos, das bei dem Unternehmen verbleibt, das im Rahmen der Anwendung dieser Methode eine Vergütung erhält, spielt im Kontext von Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit eine wichtige Rolle. Es wird recht häufig behauptet, dass auf Grund der Tatsache, dass die Vergütung für eine Vereinbarung durch Anwendung der Kostenaufschlagsmethode oder der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode erfolgt, die einer der Vertragsparteien eine gewisse Höhe des Brutto- oder Nettogewinns garantiert, diese Vertragspartei in einem Umfeld mit geringem Risiko operiert. In dieser Hinsicht sollte unterschieden werden zwischen: einerseits der Vereinbarung über die Preisgestaltung, der zufolge die Preise und andere finanzielle Bedingungen eines Geschäftsvorfalles vertraglich festgelegt werden, und andererseits der Verrechnungspreismethode, die dazu verwendet wird zu prüfen, ob der Preis, die Marge oder der Gewinn bei einem Geschäftsvorfall dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

9.45 Im erstgenannten Fall können die Bedingungen, zu denen eine Vertragspartei bei einem Geschäftsvorfall entschädigt wird, bei der Beurteilung des von ihr getragenen Risikos nicht unberücksichtigt bleiben. Die Vereinbarung über die Preisgestaltung kann die Verteilung bestimmter Risiken zwischen den Partnern unmittelbar beeinflussen und in manchen Fällen zu

einem Umfeld mit geringem Risiko führen. Zum Beispiel kann ein Produktionsunternehmen gegenüber dem Risiko von Schwankungen der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffpreise abgesichert sein, wenn es auf einer Kostenaufschlagsbasis vergütet wird, die seinen tatsächlichen Kosten Rechnung trägt. Andererseits kann es auch eine Reihe von Risiken geben, deren Aufteilung nicht aus der Vereinbarung über die Preisgestaltung herzuleiten ist. Zum Beispiel hat die Tatsache, dass eine Produktionstätigkeit auf Kostenaufschlagsbasis vergütet wird, als solche keinen Einfluss auf die Zuordnung des Risikos einer Kündigung der von den Vertragspartnern getroffenen Produktionsvereinbarung.

9.46 Was die Verrechnungspreismethode betrifft, die verwendet wird, um die Preise, Margen oder Gewinne eines Geschäftsvorfalles zu überprüfen, so sollte dies die am besten geeignete Verrechnungspreismethode unter den Umständen des Einzelfalles sein (vgl. Ziffer 2.2). Sie sollte insbesondere mit der Zuordnung der Risiken zwischen den Vertragspartnern übereinstimmen (soweit diese dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht), da die Zuordnung der Risiken ein wichtiger Teil der für den Geschäftsvorfall durchzuführenden Funktionsanalyse ist. Daher ist es das mit geringen (oder hohen) Risiken verbundene Wesen der Geschäftstätigkeit, das die Wahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode bestimmt, und nicht umgekehrt. Vgl. Teil III dieses Kapitels wegen einer Erörterung einer dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechenden Vergütung für Vereinbarungen im Anschluss an eine Umstrukturierung.

C. Fragen der Befolgung und Mitwirkung (*Compliance*)

9.47 Eine gute Praxis von Seiten des Steuerpflichtigen bestünde darin, ein Verfahren für die Festsetzung, die Überwachung und die Überprüfung seiner Verrechnungspreise zu schaffen, das dem Umfang der Geschäftsvorfälle, ihrer Komplexität, dem Grad der betroffenen Risiken sowie der Frage Rechnung trägt, ob die Geschäftsvorfälle in einem stabilen oder in einem sich verändernden Umfeld ausgeführt werden (vgl. Ziffer 3.80-3.83). Der Prozess der Beurteilung der Vereinbarkeit der Risikoverteilung eines Steuerpflichtigen mit dem Fremdvergleichsgrundsatz kann beschwerlich und kostenaufwendig sein. Es kann vernünftigerweise davon ausgegangen werden, dass Umfang und Gründlichkeit der Analyse abhängen von:

- der Wesentlichkeit des Risikos, insbesondere von der Frage, ob mit dem Risiko ein erhebliches Gewinnpotenzial verbunden ist, und
- der Frage, ob erhebliche Veränderungen in der Risikoverteilung eingetreten sind, z.B. nach einer wesentlichen Veränderung des Risikoprofils infolge einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit.

Teil II: Fremdvergleichskonforme Vergütung für die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit als solche

A. Einleitung

9.48 Eine Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit kann mit der grenzüberschreitenden Übertragung von etwas Werthaltigem, z.B. von wertvollen immateriellen Wirtschaftsgütern, einhergehen, auch wenn dies nicht immer der Fall ist. Sie kann ebenso oder wahlweise auch die Kündigung oder wesentliche Neuverhandlung bestehender Vereinbarungen beinhalten, z.B. von Herstellungs-, Vertriebs-, Lizenz- oder Dienstleistungsvereinbarungen usw. Die Folgen der Übertragung von etwas Werthaltigem für die Verrechnungspreisgestaltung werden in Abschnitt D dieses Teils besprochen, während die Folgen der Kündigung oder wesentlichen Neuverhandlung bestehender Vereinbarungen für die Verrechnungspreisgestaltung in Abschnitt E erörtert werden.

9.49 Wenn die besonderen Bedingungen, die im Rahmen einer Übertragung von Funktionen, Wirtschaftsgütern und/oder Risiken bzw. einer Kündigung oder Neuverhandlung einer Vertragsbeziehung zwischen in unterschiedlichen Staaten ansässigen verbundenen Unternehmen vereinbart oder auferlegt wurden, von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, gilt gemäß Artikel 9 des OECD-Musterabkommens, dass die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden dürfen.

B. Zum Verständnis der Umstrukturierung als solcher

9.50 Die Entscheidung darüber, ob die im Rahmen einer Umstrukturierung zwischen Unternehmen vereinbarten oder auferlegten Bedingungen mit dem Fremdvergleichsgrundsatz im Einklang stehen, gründet sich im Allgemeinen auf eine Vergleichbarkeitsanalyse sowie insbesondere eine Prüfung der von den Vertragsparteien ausgeübten Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Risiken wie auch der Vertragsbedingungen, der wirtschaftlichen Verhältnisse und der verfolgten Geschäftsstrategien.

9.51 Wenn Geschäftsvorfälle zwischen unabhängigen Unternehmen identifiziert werden, die möglicherweise mit den im Rahmen der Umstrukturierung stattfindenden Geschäftsvorfällen vergleichbar sind, zielt die Vergleichbarkeitsanalyse auch auf die Beurteilung der Zuverlässigkeit des Vergleichs sowie, falls nötig und möglich, auf die Bestimmung hinreichend genauer Anpassungen zur Herstellung der Vergleichbarkeit ab, um erhebliche Auswirkungen etwaiger Unterschiede zu beseitigen, die zwischen den verglichenen Fällen bestehen können.

9.52 Es ist möglich, dass sich keine Geschäftsvorfälle zwischen unabhängigen Unternehmen identifizieren lassen, die mit den im Rahmen der Umstrukturierung zwischen verbundenen Unternehmen stattfindenden Geschäftsvorfällen vergleichbar wären. Dies bedeutet nicht von vornherein, dass die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit nicht mit dem Fremdvergleichsgrundsatz in Einklang steht, eine Beurteilung der Fremdvergleichskonformität ist aber dennoch unerlässlich³. In solchen Fällen kann es sinnvoll sein, die Entscheidung darüber, ob von unabhängigen Unternehmen zu erwarten wäre, dass sie unter vergleichbaren Verhältnissen die gleichen Bedingungen vereinbart hätten, auf eine Prüfung folgender Elemente zu stützen:

- Geschäftsvorfälle, die die Umstrukturierung ausmachen, sowie die Funktionen, Wirtschaftsgüter und Risiken vor und nach der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit (vgl. Abschnitt B.2);
- geschäftliche Gründe der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit und die von ihr erwarteten Vorteile, einschließlich der Rolle von Synergieeffekten (vgl. Abschnitt B.1),
- Alternativen, die den Beteiligten realistischerweise zur Verfügung stehen (vgl. Abschnitt B.3).

B.1 Identifizierung der Geschäftsvorfälle, die die Umstrukturierung ausmachen: Funktionen, Wirtschaftsgüter und Risiken vor und nach der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit

9.53 Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit können eine Vielzahl verschiedener Formen annehmen und können lediglich zwei aber auch mehr als zwei Unternehmen eines multinationalen Konzerns betreffen. Beispielsweise kann vor der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit eine einfache Vereinbarung zwischen einem Eigenproduzenten, der Produkte herstellt, und einem verbundenen Eigenhändler bestanden haben, an den ersterer die hergestellten Produkte verkauft, damit letzterer sie auf dem Markt vertreibt. Die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit kann mit einer Veränderung dieser zweiseitigen Vereinbarung verbunden sein, durch die der Eigenhändler in

3. Vgl. Ziffer 1.11.

einen risikoarmen Vertreiber oder einen Kommissionär umstrukturiert wird, was zur Folge hat, dass die zuvor vom Eigenhändler getragenen Risiken vom Produzenten übernommen werden (vgl. die Erörterung zu den Risiken in Teil I dieses Kapitels). Häufig sind Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit mit wesentlich komplexeren Vorgängen verbunden, wobei die von einer oder von beiden Vertragsparteien der vor der Umstrukturierung bestehenden Vereinbarung ausgeübten Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgüter und/oder übernommenen Risiken im Zuge der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit auf eines oder mehrere andere Unternehmen des Konzerns übergehen.

9.54 Um die fremdvergleichskonforme Vergütung zu bestimmen, die bei einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit an ein umstrukturiertes Unternehmen eines multinationalen Konzerns zu zahlen ist, und um festzulegen, welches Konzernunternehmen für diese Vergütung aufkommen muss, ist es wichtig, die zwischen dem umstrukturierten Konzernunternehmen und einem oder mehreren anderen Konzernunternehmen stattfindenden Geschäftsvorfälle zu identifizieren. Die dazu durchgeführte Analyse wird in der Regel eine Identifizierung der Funktionen, Wirtschaftsgüter und Risiken vor und nach der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit beinhalten. Dabei kann es wichtig sein, die Rechte und Pflichten des umstrukturierten Konzernunternehmens gemäß der vor der Umstrukturierung bestehenden Vereinbarung (gegebenenfalls auch unter Berücksichtigung der aus vertrags- und handelsrechtlichen Bestimmungen resultierenden Rechte und Pflichten) zu evaluieren und zu beurteilen, wie und in welchem Umfang sich diese Rechte und Pflichten infolge der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit verändern.

9.55 Offensichtlich muss sich jede Beurteilung der Rechte und Pflichten des umstrukturierten Unternehmens auf das Erfordernis gründen, dass diese Rechte und Pflichten den wirtschaftlichen Grundsätzen entsprechen, die im Allgemeinen für Beziehungen zwischen unabhängigen Unternehmen gelten (vgl. Ziffer 1.52 und 1.53). Beispielsweise kann die vertragliche Vereinbarung mit dem umstrukturierten Unternehmen im Zeitpunkt der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit rechtlich gesehen kurzfristiger Natur oder beliebig änderbar sein. Das tatsächliche Verhalten des Unternehmens in den Jahren oder Jahrzehnten vor der Umstrukturierung kann jedoch auf eine längerfristige Bindung und folglich auf umfangreichere Rechte schließen lassen als diejenigen, die sich aus der vertraglichen Vereinbarung ergeben.

9.56 Liegen keine Informationen vor, die als Nachweis über in vergleichbaren Situationen bestehende Rechte und Pflichten dienen können, kann es erforderlich sein festzustellen, welche Rechte und Pflichten vereinbart worden wären, wenn es sich bei den Geschäftsvorfällen zwischen den beiden verbundenen Unternehmen um Geschäftsvorfälle zwischen unabhängi-

gen Unternehmen gehandelt hätte. Dabei muss darauf geachtet werden, dass der Sachverhalt nicht auf Grund nachträglich gewonnener Erkenntnisse beurteilt wird (vgl. Ziffer 3.74).

B.2 *Zum Verständnis der geschäftlichen Gründe der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit und der von ihr erwarteten Vorteile, einschließlich der Rolle von Synergieeffekten*

9.57 Am Konsultationsprozess der OECD beteiligte Vertreter der Wirtschaft haben erläutert, dass es für multinationale Unternehmen, unabhängig davon, welche Produkte sie herstellen und in welchen Branchen sie tätig sind, zunehmend nötig ist, ihre Unternehmensstrukturen zu verändern, um eine stärker zentralisierte Kontrolle und Steuerung ihrer Produktions-, Forschungs- und Vertriebsfunktionen zu gewährleisten. Der in einer globalisierten Wirtschaft bestehende Wettbewerbsdruck, die durch Größenvorteile erzielbaren Einsparungen sowie die Notwendigkeit, sich zu spezialisieren, die Effizienz zu steigern und Kosten zu senken, wurden als wichtige Gründe für Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit genannt. Wenn der Steuerpflichtige erwartete Synergieeffekte als wichtige geschäftliche Gründe für eine Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit anführt, empfiehlt es sich für ihn, im Zeitpunkt der Entscheidung über die Umstrukturierung oder im Zeitpunkt ihrer Durchführung zu belegen, um welche Art von Synergieeffekten es sich handelt und auf Grundlage welcher Annahmen mit ihnen gerechnet wird. Dabei handelt es sich um Unterlagen, die auf Konzernebene vermutlich auch für nichtsteuerliche Zwecke zusammengestellt werden, um die Entscheidung über die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit zu erleichtern. Für die Zwecke von Artikel 9 würde es sich für den Steuerpflichtigen empfehlen, zu belegen, wie sich die erhofften Synergien auf Ebene der Konzernunternehmen bei Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auswirken. Darüber hinaus muss beachtet werden, dass die erhofften Synergieeffekte für das Verständnis einer Umstrukturierung zwischen Unternehmen zwar wichtig sind, dass aber eine rückwirkende Beurteilung auf Grund nachträglicher Erkenntnisse und Ex-post-Analysen zu vermeiden ist (vgl. Ziffer 3.74).

9.58 Dass eine Umstrukturierung zwischen Unternehmen durch erwartete Synergieeffekte begründet ist, bedeutet nicht zwangsläufig, dass die Gewinne des multinationalen Konzerns nach der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit tatsächlich steigen werden. Es kann sein, dass es dem multinationalen Konzern durch die verstärkten Synergien möglich ist, zusätzliche Gewinne zu erzielen – verglichen mit den zukünftig erzielbaren Gewinnen, wenn die Umstrukturierung nicht durchgeführt worden wäre –, dass aber nicht unbedingt zusätzliche Gewinne im Vergleich zur Situation vor der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit erwirtschaftet werden; dies kann z.B. der Fall sein, wenn die Umstrukturierung zur Wahrung und nicht zur Erhöhung der

Wettbewerbsfähigkeit notwendig war. Zudem konkretisieren sich erwartete Synergieeffekte nicht immer – es kann Fälle geben, in denen die Umsetzung eines globalen Geschäftsmodells, das auf die Erzielung größerer Synergien innerhalb des Konzerns abzielt, in Wirklichkeit zu zusätzlichen Kosten und Effizienzeinbußen führt.

B.3 Den Beteiligten realistischerweise zur Verfügung stehende Alternativen

9.59 Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes stützt sich auf den Gedanken, dass unabhängige Unternehmen bei der Beurteilung der Bedingungen eines potenziellen Geschäftsvorfalles diesen mit den Alternativen vergleichen, die ihnen realistischerweise zur Verfügung stehen, und das fragliche Geschäft nur dann abschließen, wenn sie keine eindeutig attraktivere Alternative sehen. Anders ausgedrückt würden unabhängige Unternehmen einen Geschäftsvorfall nur dann tätigen, wenn sie dadurch nicht schlechter gestellt sind als mit ihrer nächstbesten Alternativmöglichkeit. Für eine Vergleichbarkeitsanalyse kann es daher sinnvoll sein, die realistischerweise zur Verfügung stehenden Alternativen zu untersuchen, um die jeweilige Sichtweise der verschiedenen Vertragsparteien zu verstehen.

9.60 Bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes beurteilt die Steuerverwaltung daher jeden Geschäftsvorfall in der Form, in der er vom Steuerpflichtigen gestaltet ist, es sei denn, der fragliche Geschäftsvorfall wird in Übereinstimmung mit den Hinweisen in Ziffer 1.65 nicht anerkannt. Allerdings werden die realistischerweise zur Verfügung stehenden Alternativen zur Beurteilung der Frage herangezogen, ob die Bedingungen des konzerninternen Geschäftsvorfalles (insbesondere die Preise) für einen konzernfremden Steuerpflichtigen annehmbar wären, dem sich dieselben Alternativen bieten und der unter vergleichbaren Verhältnissen agiert. Wenn es möglich gewesen wäre, eine profitablere Struktur zu wählen, der wirtschaftliche Gehalt der Struktur des Steuerpflichtigen aber nicht von ihrer Form abweicht und die Struktur in wirtschaftlicher Hinsicht nicht derart irrational ist, dass sie der Steuerverwaltung im Ergebnis die Möglichkeit nimmt, einen angemessenen Verrechnungspreis zu bestimmen, wird der fragliche Geschäftsvorfall trotzdem anerkannt. Die Gegenleistung im konzerninternen Geschäftsvorfall muss jedoch möglicherweise unter Bezugnahme auf die Gewinne angepasst werden, die mit der alternativen Struktur hätten erzielt werden können, weil unabhängige Unternehmen ein bestimmtes Geschäft nur dann abschließen, wenn sie keine eindeutig attraktivere Alternative sehen.

9.61 Unter fremden Dritten kann es Situationen geben, in denen sich einem Unternehmen realistischerweise eine oder mehrere Alternativen bieten, die eindeutig attraktiver sind, als die Bedingungen der Umstrukturie-

rung der Geschäftstätigkeit zu akzeptieren (unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Bedingungen, einschließlich der Wirtschaftslage und der Marktbedingungen in der näheren Zukunft, des mit den verschiedenen Alternativen verbundenen Gewinnpotenzials sowie sämtlicher Vergütungen und Entschädigungen für die Umstrukturierung), möglicherweise einschließlich der Alternative, die Umstrukturierung nicht durchzuführen. In solchen Fällen würde ein unabhängiges Unternehmen möglicherweise den Bedingungen der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit nicht zustimmen.

9.62 Unter fremden Dritten gibt es auch Situationen, in denen sich dem umstrukturierten Unternehmen realistischerweise keine eindeutig attraktivere Alternative bieten würde, als die Bedingungen der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit zu akzeptieren, z.B. eine Vertragsauflösung – mit oder ohne Entschädigung, wie nachstehend in Abschnitt E erörtert. Bei längerfristigen Verträgen kann eine solche Vertragsbeendigung durch Inanspruchnahme einer Ausstiegsklausel erfolgen, die es einer der Vertragsparteien ermöglicht, den Vertrag in begründeten Fällen vorzeitig aufzukündigen. In Verträgen, die es der einen oder anderen Partei gestatten, aus dem Vertrag auszusteigen, kann die Vertragspartei, die den Vertrag aufkündigt, dies z.B. tun, weil sie zu dem Schluss gekommen ist, dass es für sie – je nach den Bedingungen der Ausstiegsklausel – günstiger ist, die von der anderen Vertragspartei wahrgenommene Funktion nicht mehr zu nutzen oder sie selbst wahrzunehmen oder damit einen anderen, billigeren oder leistungsfähigeren Anbieter (Abnehmer) zu betrauen oder ertragreichere Möglichkeiten (Anbieter) zu suchen. Falls das umstrukturierte Unternehmen Rechte oder sonstige Wirtschaftsgüter oder Aktivitäten an eine andere Vertragspartei überträgt, kann es dafür aber, wie nachfolgend in Abschnitt D erörtert, zu entschädigen sein.

9.63 Der Fremdvergleichsgrundsatz verlangt, dass die zwischen verbundenen Unternehmen vereinbarten oder auferlegten Bedingungen einer Beurteilung auf Ebene der einzelnen Unternehmen unterzogen werden. Aus dem Umstand, dass die grenzüberschreitende Verlagerung von Funktionen, Wirtschaftsgütern und/oder Risiken durch vernünftige wirtschaftliche Gründe auf Ebene des multinationalen Konzerns begründet ist, z.B. das Bestreben, Synergien auf Konzernebene zu erzielen, kann nicht geschlossen werden, dass dies auch aus Sicht der einzelnen umstrukturierten Unternehmen dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

9.64 Der Verweis auf das Konzept der realistischerweise zur Verfügung stehenden Alternativen zielt nicht darauf ab, für den Steuerpflichtigen das Erfordernis zu schaffen, alle möglichen Hypothesen über realistischerweise zur Verfügung stehende Alternativen zu dokumentieren. Wie unter Ziffer 3.81 erwähnt, besteht bei der Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse kein Erfordernis, alle möglicherweise zweckdienlichen Informationsquellen

zu untersuchen. Vielmehr geht es darum, darauf hinzuweisen, dass eine eindeutig attraktivere Alternative, falls eine solche realistischerweise zur Verfügung gestanden hätte, bei der Analyse der Bedingungen der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit berücksichtigt werden sollte.

C. Verlagerung von Gewinnpotenzial infolge einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit

C.1 Gewinnpotenzial

9.65 Ein unabhängiges Unternehmen erhält nicht zwangsläufig eine Entschädigung, wenn eine Veränderung der Unternehmensstrukturen zu einer Verringerung seines Gewinnpotenzials bzw. seiner erwarteten zukünftigen Gewinne führt. Der Fremdvergleichsgrundsatz verlangt nicht, dass für eine bloße Verringerung der erwarteten künftigen Gewinne eine Entschädigung zu zahlen ist. Bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit stellt sich die Frage, ob die Umstrukturierung mit der Übertragung von etwas Werthaltigem (Rechten oder sonstigen Wirtschaftsgütern) oder der Kündigung bzw. wesentlichen Neuverhandlung bestehender Vereinbarungen einhergeht und ob diese Übertragung, Kündigung oder wesentliche Neuverhandlung zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen zur Zahlung einer Entschädigung Anlass geben würde. Diese beiden Situationen sind nachstehend in Abschnitt D und E erörtert.

9.66 In diesen Leitlinien steht „Gewinnpotenzial“ für „erwartete künftige Gewinne“. In einigen Fällen kann dies auch „Verluste“ beinhalten. Das Konzept des „Gewinnpotenzials“ wird häufig für Zwecke der Wertermittlung eingesetzt, zur Bestimmung einer fremdvergleichskonformen Vergütung für die Übertragung eines immateriellen Wirtschaftsguts oder einer Geschäftstätigkeit oder zur Bestimmung einer fremdvergleichskonformen Entschädigung für die Kündigung bzw. wesentliche Neuverhandlung bestehender Vereinbarungen, wenn festgestellt wurde, dass zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen eine solche Vergütung oder Entschädigung erfolgt wäre.

9.67 Im Kontext von Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit sollte das Gewinnpotenzial nicht einfach als die Gewinne bzw. die Verluste interpretiert werden, die entstehen würden, wenn die vor der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit bestehenden Vereinbarungen über eine unbestimmte Zeit hinweg fortgesetzt würden. Zum einen gilt, dass ein Unternehmen, wenn es im Zeitpunkt der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit über keine erkennbaren Rechte und/oder sonstigen Wirtschaftsgüter verfügt, auch kein Gewinnpotenzial besitzt, für das Anspruch auf Entschädigung bestehen

könnte. Zum anderen gilt, dass ein Unternehmen, das zum Zeitpunkt der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit über erhebliche Rechte und/oder sonstige Wirtschaftsgüter verfügt, ein erhebliches Gewinnpotenzial besitzen kann, das jedenfalls angemessen vergütet werden muss, damit die Aufgabe dieses Gewinnpotenzials gerechtfertigt ist.

9.68 Um zu bestimmen, ob die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit als solche unter fremden Dritten zu einer Form der Vergütung Anlass gegeben hätte, ist es von entscheidender Bedeutung, diese Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit zu analysieren, einschließlich der eingetretenen Veränderungen, wie sich diese auf die Funktionsanalysen der Unternehmen ausgewirkt haben, welches die geschäftlichen Gründe für die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit waren, welche Vorteile von ihr erwartet wurden und welche Alternativen den Vertragsparteien realistischweise zur Verfügung gestanden hätten, wie dies in Abschnitt B erörtert ist.

C.2 Verlagerung von Risiken und Gewinnpotenzial

9.69 Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit beinhalten häufig Veränderungen im jeweiligen Risikoprofil der verbundenen Unternehmen. Zu einer Verlagerung von Risiken kann es infolge einer Übertragung von etwas Werthaltigem, wie vorstehend in Abschnitt D erörtert, und/oder der Kündigung bzw. wesentlichen Neuverhandlung bestehender Vereinbarungen, wie in Abschnitt E erläutert, kommen. Allgemeine Hinweise zu den verrechnungspreisbezogenen Aspekten von Risiken finden sich in Teil I dieses Kapitels.

9.70 Als Beispiel soll die Umstrukturierung eines Eigenproduzenten in ein auf Auftragsbasis tätiges Produktionsunternehmen dienen. In einem solchen Fall kann eine Vergütung nach der Kostenaufschlagsmethode zwar eine fremdvergleichskonforme Vergütung für die Erledigung der Auftragsproduktion nach der Umstrukturierung darstellen, eine andere Frage ist jedoch, ob nach dem Fremdvergleichsgrundsatz eine Entschädigung für die Änderung der bestehenden Vereinbarung gezahlt werden muss, deren Resultat ist, dass das risikoträchtigere Gewinnpotenzial vom produzierenden Unternehmen aufgegeben wird, wobei dessen Rechte und sonstige Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen sind.

9.71 Als weiteres Beispiel kann der Fall eines Vertriebsunternehmens herangezogen werden, das auf eigenes Risiko im Rahmen einer langfristigen vertraglichen Vereinbarung eine bestimmte Art von Geschäftsvorfällen erledigt. Angenommen, dieses Unternehmen hat auf Grund der Rechte, über die es gemäß der langfristigen Vereinbarung in Bezug auf diese Geschäftsvorfälle verfügt, die realistische Möglichkeit, die Umstrukturierung in einen im Auftrag eines verbundenen ausländischen Unternehmens tätigen risikoarmen Vertreibers anzunehmen oder zu verweigern, und angenommen die fremdvergleichskonforme jährliche Vergütung für eine derartige weniger

riskante Vertriebstätigkeit würde konstant bei 2% liegen, während das darüber hinausgehende, mit den Risiken verbundene Gewinnpotenzial auf das ausländische verbundene Unternehmen übergehen würde. Für die Zwecke dieses Beispiels soll ferner unterstellt werden, dass diese Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit nur über eine Neuverhandlung bestehender vertraglicher Vereinbarungen erfolgt und es nicht zu einer Übertragung von Wirtschaftsgütern kommt. Aus der Sicht des Vertriebsunternehmens stellt sich die Frage, ob es durch die neue Vereinbarung (unter Berücksichtigung sowohl der Vergütung für die nach der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit getätigten Geschäftsvorfälle als auch aller etwaigen Ausgleichszahlungen für die Umstrukturierung selbst) gleich oder besser gestellt ist als mit den realistischen – wenngleich risikoreicheren – Alternativmöglichkeiten. Ist dies nicht der Fall, bedeutet das, dass für die Vereinbarung nach der Umstrukturierung kein sachgerechter Preis angesetzt wurde oder dass eine zusätzliche Vergütung erforderlich ist, um das Vertriebsunternehmen angemessen für die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit zu entschädigen. Aus der Sicht des ausländischen verbundenen Unternehmens stellt sich die Frage, ob und falls ja inwieweit es, dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechend, zur Übernahme der Risiken in Situationen bereit wäre, in denen das Vertriebsunternehmen dieselbe Geschäftstätigkeit unter neuen rechtlichen Rahmenbedingungen erledigt.

9.72 Nach dem Fremdvergleichsgrundsatz dürfte die Antwort auf diese Frage von den Rechten und sonstigen Wirtschaftsgütern der Vertragsparteien, vom Gewinnpotenzial des Vertriebsunternehmens und des mit ihm verbundenen Unternehmens unter Bezugnahme auf beide Geschäftsmodelle (Eigenhändler oder risikoarmer Vertreiber) sowie der voraussichtlichen Dauer der neuen Vereinbarung abhängen. Die Sichtweise des Vertriebsunternehmens kann anhand des folgenden Beispiels dargestellt werden.

9.73 In Fall Nr. 1 gibt das Vertriebsunternehmen ein mit erheblichen Unsicherheiten behaftetes Gewinnpotenzial auf und erhält dafür im Gegenzug einen relativ niedrigen, aber konstanten Gewinn. Ob ein unabhängiges Unternehmen bereit wäre, dies zu tun, hängt von seinem erwarteten Gewinn in beiden Szenarien, seiner eigenen Risikobereitschaft, den ihm realistisch zur Verfügung stehenden Alternativen und von einer möglichen Vergütung für die Umstrukturierung als solche ab. In Fall Nr. 2 ist es unwahrscheinlich, dass sich unabhängige Unternehmen, die sich in der Situation des Vertriebsunternehmens befinden, ohne zusätzliche Vergütung mit der Verlagerung der Risiken und des mit ihnen verbundenen Gewinnpotenzials einverstanden erklären würden, wenn sie die Möglichkeit hätten, dies nicht zu tun. Fall Nr. 3 verdeutlicht, dass die Analyse das zukünftige Gewinnpotenzial berücksichtigen sollte und dass es im Fall einer erheblichen Veränderung im geschäftlichen oder wirtschaftlichen Umfeld nicht ausreicht, ausschließlich Vergangenheitsdaten heranzuziehen.

Anmerkung: Dieses Beispiel dient nur der Veranschaulichung. Mit ihm sollen keine Aussagen zur Wahl der am besten geeigneten Verrechnungsmethode, zur Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen oder zu den fremdvergleichskonformen Vergütungssätzen von Vertriebsaktivitäten getroffen werden. In diesem Beispiel wird unterstellt, dass die Veränderung der vom Vertriebsunternehmen getragenen Risiken die Folge der Neuverhandlung der bestehenden Vertriebsvereinbarung ist, die in einer Verlagerung der Risiken resultiert. Dieses Beispiel soll die Situation aus der Sicht des Vertriebsunternehmens verdeutlichen. Die Sichtweise des ausländischen verbundenen Unternehmens (Prinzipal) wird dabei außer Acht gelassen, obgleich bei der Verrechnungspreisanalyse die Sichtweise beider Beteiligten berücksichtigt werden muss.

Gewinne des Vertriebsunternehmens vor der Umstrukturierung: Vergangenheitsdaten aus den letzten fünf Jahren (Tätigkeit mit vollem Risiko) (Nettogewinnspanne/ Umsatz)	Zukünftige Gewinnerwartungen des Vertriebsunternehmens für die nächsten fünf Jahre (Wenn es weiter sämtliche Risiken tragen würde, unter der Annahme, dass ihm dies realistischerweise möglich wäre) (Nettogewinnspanne/ Umsatz)	Gewinne des Vertriebsunternehmens nach der Umstrukturierung (Tätigkeit mit geringem Risiko) (Nettogewinnspanne/ Umsatz)
Fall Nr. 1 Jahr 1: (-2%) Jahr 2: +4% Jahr 3: +2% Jahr 4: 0 Jahr 5: +6%	[-2% bis +6%] Mit erheblicher Unsicherheit innerhalb der Bandbreite	Garantierter konstanter Gewinn von +2% jährlich
Fall Nr. 2 Jahr 1: +5% Jahr 2: +10% Jahr 3: +5% Jahr 4: +5% Jahr 5: +10%	[-5% bis +10%] Mit erheblicher Unsicherheit innerhalb der Bandbreite	Garantierter konstanter Gewinn von +2% jährlich
Fall Nr. 3 Jahr 1: +5% Jahr 2: +7% Jahr 3: +10% Jahr 4: +8% Jahr 5: +6%	[0% bis +4%] Mit erheblicher Unsicherheit innerhalb der Bandbreite (u.a. auf Grund von neuem Wettbewerbsdruck)	Garantierter konstanter Gewinn von +2% jährlich

D. Übertragung von etwas Werthaltigem (z.B. eines Wirtschaftsguts oder einer Geschäftstätigkeit)

9.74 In den nachstehenden Abschnitten D.1 bis D.3 werden einige typische Formen von Übertragungen erörtert, zu denen es im Rahmen von Umstrukturierungen zwischen Unternehmen kommen kann: Übertragungen materieller Wirtschaftsgüter, Übertragungen immaterieller Wirtschaftsgüter und Übertragungen von Geschäftstätigkeiten („ongoing concern“).

D.1 Materielle Wirtschaftsgüter

9.75 Umstrukturierungen zwischen Unternehmen können mit der Übertragung materieller Wirtschaftsgüter (z.B. Maschinen) von einem umstrukturierten Unternehmen auf ein ausländisches verbundenes Unternehmen einhergehen. Auch wenn allgemein davon ausgegangen wird, dass die Übertragung materieller Wirtschaftsgüter keine nennenswerten Schwierigkeiten für die Bestimmung der Verrechnungspreise aufwirft, stellt sich doch häufig die Frage der Bewertung der Lagerbestände, die im Rahmen einer Umstrukturierung von einem umstrukturierten Produktions- oder Vertriebsunternehmen auf ein ausländisches verbundenes Unternehmen (Prinzipal) übergehen, wenn letzteres mit der Umsetzung des neuen Geschäftsmodells und der neuen Liefervereinbarungen Eigentümer dieser Lagerbestände wird.

Beispiel

Anmerkung: Das folgende Beispiel dient allein der Veranschaulichung der Frage der Bewertung übertragener Lagerbestände. Mit ihm sollen keine Aussagen dazu getroffen werden, ob eine bestimmte Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit von der Steuerverwaltung anerkannt werden sollte oder ob sie dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, noch soll damit der Eindruck erweckt werden, dass eine bestimmte Verrechnungspreismethode im Fall von Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit grundsätzlich geeignet ist.

9.76 Angenommen, ein Steuerpflichtiger, der einem multinationalen Konzern angehört, war bislang als Eigenproduzent und Eigenhändler tätig. Gemäß dem vor der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit bestehenden Geschäftsmodell kaufte dieser Steuerpflichtige Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, stellte daraus Endprodukte unter Verwendung materieller und immaterieller Vermögenswerte her, die sich in seinem Eigentum befanden oder die er auf Grund von Miet-/Lizenzverträgen nutzen konnte, übte Marketing- und Vertriebsfunktionen aus und verkaufte die Endprodukte an fremde Dritte. Dabei trug der Steuerpflichtige eine Reihe von Risiken wie z.B. Lagerhaltungsrisiken, Forderungsausfallrisiken und Absatzrisiken.

9.77 Angenommen, dieses Geschäftsmodell wird umgestellt und der Steuerpflichtige wird nun als sogenannter „Lohnfertiger“ und risikoarmer Vertreiber tätig. Im Rahmen der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit wird ein ausländisches verbundenes Unternehmen gegründet, das verschiedene betriebliche immaterielle Werte und Marketingwerte von verschiedenen Tochtergesellschaften erwirbt, zu denen auch der Steuerpflichtige gehört. Nach der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit sollen die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe von dem ausländischen verbundenen Unternehmen eingekauft und auf dem Unternehmensgelände des Steuerpflichtigen zur Verarbeitung in Kommission genommen werden, wobei letzterer für die Verarbeitung ein Fertigungsentgelt erhält. Die Lagerbestände an Endprodukten befinden sich im Eigentum des ausländischen verbundenen Unternehmens und sollen vom Steuerpflichtigen zum Zweck des unmittelbaren Weiterverkaufs an fremde Dritte erworben werden (d.h. der Steuerpflichtige erwirbt die Endprodukte erst, wenn er einen entsprechenden Verkaufsvertrag mit einem Kunden abgeschlossen hat). Gemäß diesem neuen Geschäftsmodell übernimmt das ausländische verbundene Unternehmen die Lagerhaltungsrisiken, die zuvor vom Steuerpflichtigen getragen wurden.

9.78 Angenommen, die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie die Endprodukte, die im Zeitpunkt der Umsetzung der neuen Vereinbarung beim Steuerpflichtigen bilanziert sind, werden mit der Umstellung von der bisherigen zur neuen Vereinbarung dem ausländischen verbundenen Unternehmen übertragen. Dabei stellt sich die Frage, wie der fremdvergleichskonforme Preis für die Lagerbestände bei der Umstrukturierung bestimmt werden soll. Dies ist eine Frage, die sich üblicherweise bei einer Umstellung von einem Geschäftsmodell auf ein anderes stellt. Der Fremdvergleichsgrundsatz gilt für Übertragungen von Lagerbeständen zwischen verbundenen Unternehmen, die in verschiedenen Staaten ansässig sind. Die Entscheidung über die am besten geeignete Verrechnungspreismethode hängt von der Vergleichbarkeitsanalyse der Vertragsparteien (die auch eine Funktionsanalyse beinhaltet) ab. Die Funktionsanalyse dürfte eine Übergangsperiode abzudecken haben, während der die Übertragung erfolgt. Bezogen auf das obige Beispiel ergeben sich z.B. folgende Möglichkeiten:

- Eine Möglichkeit besteht darin, den fremdvergleichskonformen Preis für die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie die Endprodukte unter Bezugnahme auf die Preise zu bestimmen, die bei vergleichbaren Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen gezahlt werden, soweit diese Preise den Vergleichbarkeitsanforderungen entsprechen, was bedeutet, dass die Bedingungen der fraglichen Geschäftsvorfälle zwischen unabhängigen Unternehmen mit den Bedingungen der Übertragung vergleichbar sein müssen, zu der es im Kontext der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit kommt.

- Eine andere Möglichkeit wäre, den Verrechnungspreis für die Endprodukte anhand des Verkaufspreises an die Kunden abzüglich einer fremdvergleichskonformen Vergütung für die Marketing- und Vertriebsfunktionen, die weiter wahrgenommen werden müssen, zu bestimmen.
- Eine dritte Möglichkeit besteht darin, die Herstellungskosten als Ausgangspunkt zu nehmen und darauf einen fremdvergleichskonformen Aufschlag anzurechnen, mit dem die vom Produzenten in Bezug auf die Lagerbestände wahrgenommenen Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgüter und getragenen Risiken vergütet werden. Es gibt allerdings Fälle, in denen der Marktwert der Lagerbestände zu gering ist, als dass es nach dem Fremdvergleichsgrundsatz möglich wäre, die Kostenerstattung um ein Gewinnelement zu ergänzen.

9.79 Die Wahl der geeigneten Verrechnungspreismethode hängt teilweise davon ab, welcher Teil des Geschäftsvorfalles weniger komplex ist und mit größerer Sicherheit beurteilt werden kann (die vom Produzenten wahrgenommenen Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Risiken oder die weiterhin auszuübenden Marketing- und Vertriebsfunktionen unter Berücksichtigung der zur Wahrnehmung dieser Funktionen einzusetzenden Wirtschaftsgüter und zu übernehmenden Risiken). Vgl. Ziffer 3.18-3.19 zur Wahl des untersuchten Unternehmens.

D.2 Immaterielle Wirtschaftsgüter

9.80 Übertragungen von immateriellen Wirtschaftsgütern werfen schwierige Fragen sowohl in Bezug auf die Identifizierung der übertragenen Güter als auch auf deren Bewertung auf. Die Identifizierung kann Schwierigkeiten bereiten, weil nicht alle immateriellen Wirtschaftsgüter gesetzlich geschützt und eingetragen sind und nicht alle wertvollen immateriellen Wirtschaftsgüter in den Geschäftsbüchern der Unternehmen verzeichnet sind. Zu den relevanten immateriellen Wirtschaftsgütern können Rechte auf Benutzung gewerblicher Wirtschaftsgüter wie Patente, Marken, Firmennamen, Muster oder Modelle sowie Urheberrechte an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Arbeiten (einschließlich Software) und geistiges Eigentum wie Know-how und Handelsgeheimnisse gehören. Sie können ferner auch Kundenlisten, Vertriebskanäle, einzigartige Namen, Symbole oder Bilder umfassen. Ein unverzichtbarer Bestandteil der Analyse einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit ist die Identifizierung der wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter, die übertragen wurden (falls eine solche Übertragung stattfand), sowie die Beantwortung der Frage, ob unabhängige Unternehmen diese Übertragung vergütet hätten und welches der dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechende Wert der übertragenen Güter ist.

9.81 Bei der Bestimmung des fremdvergleichskonformen Preises für die Übertragung eines immateriellen Vermögenswerts sollte sowohl die Sichtweise des verlagernden Unternehmens als auch die des übernehmenden Unternehmens berücksichtigt werden (vgl. Ziffer 6.14). Dieser Preis wird durch eine Reihe von Faktoren beeinflusst, dazu gehören die Höhe, die Dauer und der Risikogehalt der erwarteten Vorteile aus der Nutzung der immateriellen Vermögenswerte, die Art des Eigentumsrechts und der möglicherweise daran geknüpften Beschränkungen (Beschränkungen in Bezug auf die Art, den Ort oder den Zeitraum der Nutzung bzw. Verwertung), der Umfang und die noch verbleibende Dauer des rechtlichen Schutzes (sofern vorhanden) sowie etwaige Ausschließlichkeitsklauseln, die mit dem Recht verbunden sein können. Die Bewertung immaterieller Wirtschaftsgüter kann vielschichtig und ungewiss sein. Die allgemeinen Leitlinien zu immateriellen Wirtschaftsgütern und zu Kostenumlagevereinbarungen in Kapitel VI und VIII können im Kontext von Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit Anwendung finden.

D.2.1 Übertragung immaterieller Rechte durch ein inländisches Unternehmen an ein zentrales ausländisches verbundenes Unternehmen

9.82 Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit sind manchmal mit der Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter, die sich zuvor im Eigentum eines oder mehrerer inländischer Unternehmen befanden und von diesen verwaltet wurden, an ein zentrales, in einem anderen Staat ansässiges Unternehmen verbunden (z.B. ein verbundenes ausländisches Unternehmen, das als Prinzipal oder als sogenannte Patentverwertungsgesellschaft auftritt). Die übertragenen immateriellen Wirtschaftsgüter können für das verlagernde Unternehmen und/oder den multinationalen Konzern insgesamt von Wert sein oder auch nicht. In manchen Fällen wird das übertragene immaterielle Wirtschaftsgut vom verlagernden Unternehmen weiter genutzt, allerdings unter anderen rechtlichen Bedingungen (z.B. als Lizenznehmer des übernehmenden Unternehmens oder im Rahmen eines Vertrags, der begrenzte Rechte an dem immateriellen Wirtschaftsgut zusichert, z.B. ein Vertrag über eine Auftragsproduktion, der die Nutzung der übertragenen Patente gestattet, oder ein Handelsvertretungsvertrag, der sich auf ein übertragenes Markenzeichen stützt); in anderen Fällen werden die übertragenen Rechte vom verlagernden Unternehmen nicht mehr genutzt.

9.83 Multinationale Konzerne können vernünftige geschäftliche Gründe dafür haben, die Eigentumsrechte an immateriellen Wirtschaftsgütern und deren Verwaltung zu zentralisieren. Ein Beispiel hierfür im Kontext von Umstrukturierungen zwischen Unternehmen ist die Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter, die mit der Spezialisierung verschiedener Produktionsstätten innerhalb eines multinationalen Konzerns einhergeht. Vor einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit könnte jedes Produktionsunternehmen Eigentümer und Verwalter einer Reihe von Patenten gewesen sein, z.B. weil die

Produktionsstätten in der Vergangenheit zusammen mit den immateriellen Vermögenswerten von Dritten erworben wurden. In einem globalen Geschäftsmodell kann statt einer Spezialisierung auf bestimmte Patente eine Spezialisierung der verschiedenen Produktionsstätten auf eine bestimmte Art von Produktionsverfahren oder auf eine bestimmte Region vorgesehen sein. Eine dahingehende Umstrukturierung kann zur Folge haben, dass der multinationale Konzern sämtliche Patente, die sich bislang in dezentralem Eigentum befanden und dezentral verwaltet wurden, an ein zentrales verbundenes Unternehmen übertragen lässt, das im Gegenzug allen Produktionsstätten des Konzerns (über Lizenzen oder Produktionsvereinbarungen) vertragliche Rechte zur Herstellung der in ihren neuen Zuständigkeitsbereich fallenden Produkte zusichert, unter Nutzung von Patenten, die sich ursprünglich in ihrem Eigentum oder im Eigentum eines anderen Unternehmens des Konzerns befanden.

9.84 Der Fremdvergleichsgrundsatz verlangt, dass die zwischen verbundenen Unternehmen vereinbarten oder auferlegten Bedingungen einer Beurteilung auf Ebene der einzelnen Unternehmen unterzogen werden. Aus dem Umstand, dass die Zentralisierung der Rechte an immateriellen Vermögenswerten durch vernünftige wirtschaftliche Argumente auf Ebene des multinationalen Konzerns begründet ist, kann nicht geschlossen werden, dass die Übertragung auch aus Sicht des verlagernden Unternehmens und des übernehmenden Unternehmens dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

9.85 Auch in dem Fall, dass ein inländisches Unternehmen seine Rechte an immateriellen Vermögenswerten an ein ausländisches Unternehmen überträgt und sie nach der Übertragung weiter nutzt, allerdings unter anderen rechtlichen Bedingungen (z.B. als Lizenznehmer), sollten die Bedingungen der Übertragung sowohl aus der Sicht des verlagernden Unternehmens als auch des übernehmenden Unternehmens beurteilt werden; insbesondere durch eine Überprüfung, zu welchem Preis vergleichbare unabhängige Unternehmen bereit wären, diese Vermögenswerte zu veräußern oder zu erwerben. Vgl. Ziffer 9.81. Bei der Bestimmung der fremdvergleichskonformen Vergütungen für die Übertragung des Eigentums an dem Wirtschaftsgut sowie für dessen Nutzung und Verwertung sollte der Umfang der von den Vertragsparteien im Zusammenhang mit dem immateriellen Gut ausgeübten Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Risiken berücksichtigt werden. Dies gilt im Fall von Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit in besonderem Maße, da mehrere Staaten die Besorgnis geäußert haben, dass ihnen einschlägige Informationen über die Funktionen, Wirtschaftsgüter und Risiken ausländischer verbundener Unternehmen häufig nicht zur Verfügung gestellt werden.

9.86 Wenn die Übertragung eines immateriellen Wirtschaftsguts Inhalt einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit ist, in deren Anschluss eine

neue Vereinbarung getroffen wird, der zufolge das verlagernde Unternehmen das übertragene immaterielle Wirtschaftsgut weiter nutzen kann, sollte die gesamte geschäftliche Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien untersucht werden, um zu beurteilen, ob die Geschäftsvorfälle dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Wenn ein unabhängiges Unternehmen ein Wirtschaftsgut überträgt, das es weiter zu nutzen gedenkt, tut es gut daran, die Bedingungen der künftigen Nutzung (z.B. im Rahmen einer Lizenzvereinbarung) gleichzeitig mit den Bedingungen der Übertragung auszuhandeln. In der Tat besteht im Allgemeinen ein Zusammenhang zwischen der Bestimmung der fremdvergleichskonformen Vergütung für die Übertragung, der Bestimmung der fremdvergleichskonformen Vergütung für die nach der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit im Zusammenhang mit dem übertragenen immateriellen Wirtschaftsgut getätigten Geschäftsvorfälle – z.B. den Lizenzgebühren, die das verlagernde Unternehmen zu zahlen hat, um das Wirtschaftsgut weiter nutzen zu können – und den erwarteten zukünftigen Gewinnen des verlagernden Unternehmens aus der Nutzung des übertragenen Wirtschaftsguts. Beispielsweise dürfte eine Vereinbarung, der zufolge ein Patent für einen Preis von 100 Geldeinheiten im Jahr N veräußert wird und gleichzeitig eine Lizenzvereinbarung abgeschlossen wird, der zufolge das verlagernde Unternehmen das übertragene Patent weiter für eine Gebühr von 100 Geldeinheiten jährlich über 10 Jahre nutzen kann, kaum dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

D.2.2 Übertragung eines immateriellen Wirtschaftsguts zu einem Zeitpunkt, an dem es noch keinen feststellbaren Wert hat

9.87 Zu Schwierigkeiten kann es im Kontext einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit kommen, wenn ein immaterielles Wirtschaftsgut zu einem Zeitpunkt veräußert wird, an dem es noch keinen feststellbaren Wert hat (z.B. vor der Verwertung), vor allem wenn eine erhebliche Differenz zwischen der Höhe der erwarteten zukünftigen Gewinne, die bei der im Zeitpunkt der Veräußerung durchgeführten Bewertung zu Grunde gelegt wurde, und den tatsächlichen Gewinnen besteht, die das übernehmende Unternehmen mit den erworbenen immateriellen Wirtschaftsgütern erzielt. Weist die Bewertung für immaterielle Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses eine hohe Unsicherheit auf, so stellt sich die Frage, wie die Ermittlung eines Fremdvergleichspreises zu erfolgen hat. Bei der Lösung dieser Frage sollten sich sowohl die Steuerpflichtigen als auch die Steuerverwaltungen daran orientieren, wie unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen gehandelt hätten, um den Unsicherheitsfaktor bei der Preisgestaltung des Geschäftsvorfalles zu berücksichtigen. Vgl. Ziffer 6.28-6.35 sowie die Beispiele im Anhang zu Kapitel VI „Examples to illustrate the Transfer Pricing Guidelines on intangible property and highly uncertain valuation“.

9.88 Die Hauptfrage besteht dabei darin, ob die Bewertung von vornherein eine derart hohe Unsicherheit aufwies, dass die Vertragsparteien, hätte es sich um Fremdgeschäftsvorfälle gehandelt, einen Preisanpassungsmechanismus verlangt hätten, oder ob die Wertveränderung eine derart grundlegende Entwicklung darstellte, dass sie zu einer Neuverhandlung des Geschäftsvorfalles geführt hätte. Wo dies der Fall ist, hätte die Steuerverwaltung Grund dazu, den Fremdvergleichspreis für den Geschäftsvorfall auf der Grundlage einer Preisanpassungsklausel bzw. einer Neuverhandlung zu bestimmen, die in einem vergleichbaren Geschäftsvorfall zwischen unabhängigen Unternehmen vorgesehen worden wäre. In anderen Situationen, in denen kein Grund zur Annahme besteht, dass die Bewertung von vornherein eine derart hohe Unsicherheit aufwies, dass die Vertragsparteien eine Preisanpassungsklausel verlangt oder die Vertragsbedingungen neu verhandelt hätten, besteht für die Steuerverwaltung auch keine Veranlassung, eine solche Anpassung vorzunehmen, da dies eine unangemessene rückwirkende Beurteilung auf Grund nachträglicher Erkenntnisse darstellen würde. Das bloße Vorhandensein von Unsicherheiten sollte keine nachträgliche Anpassung erforderlich machen, ohne zu berücksichtigen, was unabhängige Unternehmen getan oder miteinander vereinbart hätten.

D.2.3 Inländische immaterielle Wirtschaftsgüter

9.89 Wenn ein inländischer Eigenproduzent oder Eigenhändler in ein Unternehmen mit eingeschränkten Risiken, wenigen immateriellen Wirtschaftsgütern und entsprechend geringer Vergütung umstrukturiert wird, stellt sich die Frage, ob diese Umstrukturierung mit der Übertragung wertvoller immaterieller Wirtschaftsgüter, wie z.B. der Kundenliste, vom im Inland ansässigen umstrukturierten Unternehmen an ein ausländisches verbundenes Unternehmen einhergeht und ob es inländische immaterielle Wirtschaftsgüter gibt, die im Besitz des im Inland ansässigen Unternehmens verbleiben.

9.90 Im Fall der Umstrukturierung eines Eigenhändlers in einen risikoarmen Vertreter oder einen Kommissionär kann es insbesondere wichtig sein, zu untersuchen, ob das fragliche Vertriebsunternehmen in den Jahren vor der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit inländische Marketingwerte entwickelt hat und – falls ja – um welche Art von immateriellen Wirtschaftsgütern es sich dabei handelt und wie hoch ihr Wert ist und ob sie auf ein verbundenes Unternehmen übertragen wurden. Wird festgestellt, dass solche inländischen immateriellen Wirtschaftsgüter vorhanden sind und auf ein ausländisches verbundenes Unternehmen übertragen wurden, sollte der Fremdvergleichsgrundsatz angewandt werden, um zu bestimmen, ob und falls ja wie diese Übertragung zu vergüten ist, wobei als Anhaltspunkt dienen sollte, was zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen vereinbart würde. Wird hingegen festgestellt, dass solche inlän-

dischen immateriellen Wirtschaftsgüter zwar vorhanden sind, aber beim umstrukturierten Unternehmen verbleiben, sollten diese Güter in der Funktionsanalyse der Geschäftstätigkeit nach der Umstrukturierung berücksichtigt werden. Dementsprechend können sie Einfluss auf die Auswahl und Anwendung der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode für die konzerninternen Geschäftsvorfälle nach der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit haben und/oder getrennt vergütet werden, z.B. über Lizenzgebühren, die das ausländische verbundene Unternehmen, das sie ab der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit verwertet, während der gesamten Lebensdauer dieser immateriellen Wirtschaftsgüter an das umstrukturierte Unternehmen zu zahlen hat⁴.

D.2.4 Vertragliche Rechte

9.91 Vertragsrechte können wertvolle immaterielle Wirtschaftsgüter darstellen. Werden wertvolle vertragliche Rechte zwischen verbundenen Unternehmen übertragen (oder überlassen), sollten sie nach dem Fremdvergleichsgrundsatz vergütet werden, wobei der Wert der übertragenen Rechte sowohl aus Sicht des verlagernden Unternehmens als auch des übernehmenden Unternehmens zu berücksichtigen ist.

9.92 Steuerverwaltungen haben Bedenken über Fälle, die in der Praxis beobachtet wurden, geäußert, in denen ein Unternehmen einen Vertrag, der ihm Vorteile bringt, bewusst kündigt, um einem ausländischen verbundenen Unternehmen die Möglichkeit zu geben, einen ähnlichen Vertrag abzuschließen und von den daran geknüpften Gewinnpotenzialen zu profitieren. Zum Beispiel: Angenommen, Gesellschaft A hat wertvolle langfristige Verträge mit unabhängigen Kunden abgeschlossen, die für Gesellschaft A mit einem erheblichen Gewinnpotenzial verbunden sind. Angenommen, Gesellschaft A kündigt diese Verträge mit ihren Kunden zu einem bestimmten Zeitpunkt von sich aus auf, und zwar in einer Situation, in der die Kunden gesetzlich verpflichtet oder aus wirtschaftlichen Gründen gezwungen sind, ähnliche Vereinbarungen mit Gesellschaft B einzugehen, einem ausländischen Unternehmen, das demselben multinationalen Konzern angehört wie Gesellschaft A. In der Folge gehen die vertraglichen Rechte und die an sie geknüpften Gewinnpotenziale, über die zuvor Gesellschaft A verfügte, auf Gesellschaft B über. Wenn die Sachlage so ist, dass Gesellschaft B die Verträge mit den Kunden nur abschließen kann, weil Gesellschaft A auf ihre vertraglichen Rechte verzichtet hat, und dass Gesellschaft A die Verträge nur aufkündigt, weil sie weiß, dass die Kunden gesetzlich verpflichtet oder wirtschaftlich gezwungen sind, ähnliche Vereinbarungen mit Gesellschaft B einzugehen, würde dies der Sache nach einem Dreiparteiengeschäftsvorfall entsprechen,

4. Vgl. Teil III dieses Kapitels wegen einer Erörterung der Frage der Vergütung der nach der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit geltenden Vereinbarungen.

wobei wertvolle vertragliche Rechte von Gesellschaft A auf Gesellschaft B übergehen, für die, dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechend, eine Vergütung zu zahlen wäre, deren Höhe vom Wert der von Gesellschaft A überlassenen Rechte aus Sicht von Gesellschaft A und Gesellschaft B abhängt.

D.3 Übertragung von Geschäftstätigkeit („ongoing concern“)

D.3.1 Bewertung der Übertragung einer Geschäftstätigkeit

9.93 Umstrukturierungen beinhalten manchmal die Übertragung einer Geschäftstätigkeit („ongoing concern“), d.h. eines funktionierenden, wirtschaftlich integrierten Unternehmensbereichs. Übertragung einer Geschäftstätigkeit bedeutet in diesem Zusammenhang die Übertragung eines Wirtschaftsguts, gebündelt mit der Fähigkeit zur Ausübung bestimmter Funktionen und zur Übernahme bestimmter Risiken. Solche Funktionen, Wirtschaftsgüter und Risiken können unter anderem einschließen: materielle und immaterielle Vermögenswerte; Verbindlichkeiten, die mit dem Besitz bestimmter Wirtschaftsgüter und der Ausübung bestimmter Funktionen, wie FuE und Produktion, verbunden sind; die Fähigkeit, eine Geschäftstätigkeit auszuüben, die das verlagernde Unternehmen vor der Übertragung ausgeübt hat; sowie jegliche Ressourcen, Fähigkeiten und Rechte. Bei der Bewertung der Übertragung einer Geschäftstätigkeit sollten sämtliche werthaltigen Elemente berücksichtigt werden, für die unter vergleichbaren Verhältnissen zwischen unabhängigen Unternehmen eine Vergütung gezahlt würde. Im Fall einer Umstrukturierung, die mit der Übertragung einer Geschäftseinheit einhergeht, welche u.a. Forschungseinrichtungen mit erfahrenen Mitarbeitern umfasst, sollte die Bewertung dieser Geschäftstätigkeit unter anderem auch den Wert der Einrichtungen und (sofern vorhanden) den Wert der dort beschäftigten Mitarbeiter berücksichtigen, auf den sich unabhängige Unternehmen im Fremdvergleich geeignet hätten.

9.94 Die Bestimmung einer fremdvergleichskonformen Vergütung für die Übertragung einer Geschäftstätigkeit entspricht nicht zwangsläufig der Summe der gesonderten Bewertung der einzelnen Elemente, welche die gesamte Übertragung ausmachen. Wenn bei der Übertragung einer Geschäftstätigkeit gleichzeitig eine Vielzahl miteinander zusammenhängender Wirtschaftsgüter, Risiken oder Funktionen übertragen wird, kann eine Bewertung dieser Übertragungen auf einer zusammengefassten Grundlage erforderlich sein, um einen möglichst verlässlichen Anhaltspunkt für den fremdvergleichskonformen Preis für die Geschäftstätigkeit zu erhalten. Bewertungsmethoden, wie sie bei Übernahmengeschäften zwischen unabhängigen Unternehmen angewandt werden, können für die Bewertung der Übertragung einer Geschäftstätigkeit zwischen verbundenen Unternehmen zweckdienlich sein.

9.95 Ein Beispiel ist der Fall, in dem eine Produktionstätigkeit, die bislang von M1, einem Unternehmen eines multinationalen Konzerns, wahrgenommen wurde, auf ein anderes Unternehmen dieses Konzerns, M2, verlagert wird (z.B. um durch Standortvorteile bedingte Einsparungen zu erzielen). Dabei wird unterstellt, dass M1 seine Maschinen und Anlagen, Lagerbestände, Patente, Produktionsabläufe, sein Know-how sowie wichtige Verträge mit Zulieferern und Kunden an M2 überträgt. Ferner wird unterstellt, dass mehrere Mitarbeiter von M1 zu M2 versetzt werden, um M2 beim Start der verlagerten Produktionstätigkeit zu unterstützen. Angenommen, diese Übertragung würde als Übertragung einer Geschäftstätigkeit betrachtet, wenn sie unter unabhängigen Unternehmen stattfände. Zur Bestimmung einer fremdvergleichskonformen Vergütung – wenn erforderlich – für eine solche Übertragung zwischen verbundenen Unternehmen, sollte ein Vergleich mit der Übertragung einer Geschäftstätigkeit zwischen unabhängigen Unternehmen anstatt mit einer Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter erfolgen.

D.3.2 Unrentable Geschäftstätigkeiten

9.96 Nicht jeder Fall, in dem ein umstrukturiertes Unternehmen Funktionen, Wirtschaftsgüter und/oder Risiken aufgibt, entspricht effektiv einem Verlust an erwarteten künftigen Gewinnen. In manchen Fällen von Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit kann sich die Situation so darstellen, dass das umstrukturierte Unternehmen nicht etwa eine Gewinnmöglichkeit verliert, sondern vielmehr vor wahrscheinlich drohenden Verlusten bewahrt wird. Ein Unternehmen kann einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit und einem damit einhergehenden Verlust von Funktionen, Wirtschaftsgütern und/oder Risiken zustimmen, weil dies eine bessere Option ist als die gänzliche Geschäftsaufgabe. Wenn das umzustrukturierende Unternehmen, sollte es nicht zu der Umstrukturierung kommen, für die Zukunft mit Verlusten zu rechnen hat (z.B. weil es eine Produktionsanlage betreibt, die auf Grund von zunehmendem Wettbewerb durch kostengünstigere Importe unrentabel geworden ist), bedeutet die Umstrukturierung im Vergleich zur Fortsetzung der bisherigen Geschäftstätigkeit effektiv keinen Verlust von Gewinnmöglichkeiten. In einer solchen Situation kann die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit für das umstrukturierte Unternehmen mit Vorteilen verbunden sein, da künftige Verluste verringert oder gänzlich beseitigt werden, vorausgesetzt, die zu erwartenden Verluste sind höher als die Umstrukturierungskosten.

9.97 Die Frage stellt sich, ob das übernehmende Unternehmen vom verlagernden Unternehmen nicht eine Vergütung für die Übernahme der unrentablen Geschäftstätigkeit erhalten sollte. Die Antwort auf diese Frage hängt davon ab, ob ein unabhängiges Unternehmen in einer vergleichbaren Situation bereit wäre, dafür zu bezahlen, dass ihm die unrentable Geschäftstätigkeit abgenommen wird, oder ob es stattdessen andere Möglichkeiten, z.B. die Geschäftsaufgabe, in Betracht ziehen würde; außerdem gilt es zu

untersuchen, ob möglicherweise ein drittes Unternehmen bereit wäre, die unrentable Geschäftstätigkeit zu übernehmen (z.B. auf Grund von Synergien mit seinen eigenen Geschäftstätigkeiten), und falls ja unter welchen Bedingungen, z.B. gegen eine Vergütung. Es kann Situationen geben, in denen ein unabhängiges Unternehmen bereit wäre, etwas zu zahlen, z.B. wenn die finanziellen Kosten und sozialen Risiken der Geschäftsaufgabe so hoch wären, dass es für das verlagernde Unternehmen vorteilhafter wäre, einem übernehmenden Unternehmen etwas zu zahlen, das versucht, die Geschäftstätigkeit umzustellen, und das für etwaige in diesem Zusammenhang notwendige Entlassungen verantwortlich wäre.

9.98 Die Situation könnte sich allerdings anders darstellen, wenn die unrentable Geschäftstätigkeit sonstige Vorteile, z.B. Synergieeffekte mit anderen vom selben Steuerpflichtigen ausgeübten Geschäftstätigkeiten, bringen würde. Es kann auch Situationen geben, in denen eine unrentable Geschäftstätigkeit fortgeführt wird, weil sie dem Konzern als Ganzes Vorteile bringt. In solchen Fällen stellt sich die Frage, ob das Unternehmen, das die unrentable Geschäftstätigkeit weiterführt, von denen, für die dies von Vorteil ist, dafür entschädigt werden sollte.

D.4 Auslagerung von Geschäftstätigkeiten („outsourcing“)

9.99 Im Fall einer Auslagerung von Geschäftstätigkeiten kann es sein, dass ein Beteiligter freiwillig entscheidet, eine Umstrukturierung vorzunehmen und die damit verbundenen Umstrukturierungskosten zu tragen, weil er sich davon Kosteneinsparungen verspricht. Angenommen, ein Steuerpflichtiger, der in einem Staat mit hohem Kostenniveau Produkte herstellt und verkauft, beschließt, die Produktionstätigkeit auf ein verbundenes Unternehmen zu verlagern, das in einem Staat mit niedrigem Kostenniveau angesiedelt ist. Nach der Umstrukturierung wird der Steuerpflichtige die von dem verbundenen Unternehmen hergestellten Produkte kaufen, um sie wie zuvor an nicht verbundene Dritte zu verkaufen. Die Umstrukturierung kann für den Steuerpflichtigen mit Kosten verbunden sein, ihm aber zugleich die Möglichkeit geben, Kosteneinsparungen zu erzielen, weil die künftigen Beschaffungen im Vergleich zu seinen eigenen Herstellungskosten günstiger sind. Unabhängige Unternehmen treffen derartige Vereinbarungen über die Auslagerung von Geschäftstätigkeiten und verlangen vom übernehmenden Unternehmen nicht zwangsläufig eine explizite Vergütung, falls die erwarteten Kosteneinsparungen für das verlagernde Unternehmen höher sind als die Umstrukturierungskosten⁵.

5. Eine weitere unter Ziffer 9.148-9.153 erörterte Frage ist, ob und falls ja wie durch Standortvorteile bedingte Einsparungen zwischen den Vertragsparteien nach dem Fremdvergleichsgrundsatz verteilt werden sollten.

E. Entschädigung des umstrukturierten Unternehmens für die Kündigung oder wesentliche Neuverhandlung bestehender Vereinbarungen

9.100 Wird eine bestehende vertragliche Vereinbarung im Zusammenhang mit einer Umstrukturierung zwischen Unternehmen gekündigt oder wesentlich neu verhandelt, können dem umstrukturierten Unternehmen Nachteile entstehen, darunter Umstrukturierungskosten (z.B. infolge der Notwendigkeit der Abschreibung von Wirtschaftsgütern oder der Kündigung von Arbeitsverträgen), Umstellungskosten (z.B. für die Anpassung der bestehenden betrieblichen Abläufe an die Bedürfnisse anderer Kunden) und/oder ein Verlust von Gewinnpotenzial. In Umstrukturierungsfällen werden bestehende Vereinbarungen häufig in der Weise neu verhandelt, dass sich das Risikoprofil der beteiligten Vertragsparteien verändert, was Konsequenzen für die Aufteilung des Gewinnpotenzials zwischen ihnen hat. Beispielsweise kann ein Eigenhändlervertrag in einen Handelsvertretungs- oder Kommissionsvertrag geändert werden; desgleichen kann ein Eigenproduzentenvertrag in einen Auftragsfertigungsvertrag oder einen Lohnfertigungsvertrag geändert werden. In solchen Situationen stellt sich die Frage, ob unabhängige Unternehmen unter ähnlichen Umständen vereinbart hätten, dass das umstrukturierte Unternehmen eine Entschädigung erhält (und falls ja, wie die Höhe einer solchen Entschädigung zu bestimmen wäre).

9.101 Die Neuverhandlung bestehender Vereinbarungen ist manchmal mit der Übertragung von Rechten oder sonstigen Wirtschaftsgütern verbunden. Beispielsweise ist die Kündigung eines Vertriebsvertrags manchmal mit der Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter verbunden. In solchen Fällen sollten die Hinweise unter Abschnitt D und E im Zusammenhang gelesen werden.

9.102 Für die Zwecke dieses Kapitels ist unter Entschädigung jede Art von Vergütung zu verstehen, die als Ausgleich für die Nachteile gezahlt wird, die dem umstrukturierten Unternehmen entstehen, sei es in Form einer Vorauszahlung, einer Beteiligung an den Umstrukturierungskosten, niedrigerer (oder höherer) Kaufpreise (oder Verkaufspreise) in Verbindung mit den nach der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit durchgeführten Geschäftsvorfällen oder in jeder anderen Form.

9.103 Es sollte nicht davon ausgegangen werden, dass bei allen Kündigungen oder wesentlichen Neuverhandlungen von Verträgen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz Anspruch auf eine Entschädigung besteht. Um zu beurteilen, ob unter fremdvergleichskonformen Bedingungen eine Entschädigung angebracht wäre, ist es wichtig, die Situation im Zeitpunkt der Umstrukturierung zu untersuchen, insbesondere in Bezug auf die Rechte und sonstigen Wirtschaftsgüter der Vertragsparteien sowie gegebenenfalls auch in Bezug auf die den Vertragsparteien realistischerweise zur Verfügung stehenden Optionen. Im Hinblick darauf können die folgenden vier Umstände von Bedeutung sein:

- Wurde die gekündigte, nicht verlängerte oder wesentlich neu verhandelte Vereinbarung in schriftlicher Form niedergelegt und enthält sie eine Entschädigungsklausel (vgl. nachstehend Abschnitt E.1)?
- Entsprechen die Vertragsbedingungen sowie das Vorhandensein bzw. Nichtvorhandensein einer Entschädigungsklausel oder sonstigen Form von Garantie (sowie die Bestimmungen einer solchen Klausel, sofern vorhanden) dem Fremdvergleichsgrundsatz (vgl. nachstehend Abschnitt E.2)?
- Sieht das Handelsrecht oder die Rechtsprechung einen Anspruch auf Entschädigung vor (vgl. nachstehend Abschnitt E.3)?
- Wäre die andere Vertragspartei unter fremdvergleichskonformen Bedingungen bereit, die durch die Kündigung oder Neuverhandlung der Vereinbarung beeinträchtigte Partei zu entschädigen (vgl. nachstehend Abschnitt E.4)?

E.1 Wurde die gekündigte, nicht verlängerte oder wesentlich neu verhandelte Vereinbarung in schriftlicher Form niedergelegt und enthält sie eine Entschädigungsklausel?

9.104 Wurde die gekündigte, nicht verlängerte oder neu verhandelte Vereinbarung in schriftlicher Form niedergelegt⁶, sollte die Analyse mit einer Prüfung der Frage beginnen, ob die für die Kündigung, Nichtverlängerung oder Neuverhandlung des Vertrags festgelegten Bedingungen eingehalten wurden (z.B. in Bezug auf eine etwa vorgesehene Kündigungsfrist) und ob eine Entschädigungsklausel oder sonstige Form von Garantie für den Fall der Kündigung, Nichtverlängerung oder Neuverhandlung vorgesehen ist. Wie unter Ziffer 1.53 erwähnt, gewährleisten die unterschiedlich gelagerten Interessen der Vertragsparteien bei Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen, dass die Parteien üblicherweise gegenseitig auf die Einhaltung der Vertragsbedingungen achten und dass üblicherweise Vertragsbedingungen nachträglich nur dann außer Acht gelassen oder abgeändert werden, wenn dies im Interesse beider Parteien liegt.

9.105 Die Untersuchung der Bedingungen des Vertrags, der zwischen den verbundenen Unternehmen abgeschlossen wurde, dürfte unter dem Gesichtspunkt der Verrechnungspreise allerdings nicht ausreichend sein, da

6. Wie unter Ziffer 1.52 erwähnt, können sich die Bedingungen eines Geschäfts nicht nur aus einem schriftlichen Vertrag, sondern auch aus der Korrespondenz und den Kontakten zwischen den Parteien ergeben. Liegen die Bedingungen nicht in Schriftform vor, müssen sie aus dem Verhalten der Vertragsparteien und aus den für die Beziehungen zwischen unabhängigen Unternehmen üblicherweise geltenden ökonomischen Prinzipien hergeleitet werden.

allein die Tatsache, dass ein bestimmter gekündigter, nicht verlängerter oder neu verhandelter Vertrag ursprünglich keine Entschädigungs- oder Garantieklausel vorsah, nicht zwangsläufig bedeutet, dass dies dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, wie nachstehend erörtert wird.

E.2 Entsprechen die Vertragsbedingungen sowie das Vorhandensein bzw. Nichtvorhandensein einer Entschädigungsklausel oder sonstigen Form von Garantie (sowie die Bestimmungen einer solchen Klausel, sofern vorhanden) dem Fremdvergleichsgrundsatz?

9.106 Zwischen unabhängigen Unternehmen kann es Fälle geben, in denen Verträge gekündigt, nicht verlängert oder wesentlich neu verhandelt werden, ohne dass eine Entschädigung gezahlt wird. Da jedoch die zwischen unabhängigen Unternehmen bestehenden, unterschiedlich gelagerten Interessen zwischen verbundenen Unternehmen nicht bestehen müssen, kann sich die Frage stellen, ob die Bedingungen eines zwischen verbundenen Unternehmen geschlossenen Vertrags dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, d.h. ob unabhängige Unternehmen in einer vergleichbaren Situation einen solchen Vertrag abgeschlossen hätten (z.B. einen Vertrag, der für den Fall der Kündigung, Nichtverlängerung oder Neuverhandlung keine Entschädigungsklausel oder sonstige Garantie vorsieht). Wenn vergleichbare Daten das Vorhandensein (bzw. Nichtvorhandensein) einer ähnlichen Entschädigungsklausel in einer vergleichbaren Situation bestätigen, kann das Vorhandensein (bzw. Nichtvorhandensein) einer solchen Entschädigungsklausel im konzerninternen Geschäftsvorfall als fremdvergleichskonform betrachtet werden. In Fällen, in denen sich keine vergleichbaren Daten finden lassen, sollten bei der Entscheidung darüber, ob unabhängige Unternehmen einer solchen Entschädigungsklausel (bzw. deren Nichtvorhandensein) zugestimmt hätten, die Rechte und sonstigen Wirtschaftsgüter der Vertragsparteien im Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung und im Zeitpunkt ihrer Kündigung oder Neuverhandlung berücksichtigt werden, wobei eine Untersuchung der den Vertragsparteien realistischerweise zur Verfügung stehenden Optionen hilfreich sein kann⁷.

9.107 Für die Untersuchung der Frage, ob die Bedingungen einer Vereinbarung dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, wird es erforderlich sein, sowohl die Vergütung für den Geschäftsvorfall, der Gegenstand der Vereinbarung ist, als auch die finanziellen Bedingungen der Kündigung zu untersuchen, da beides in gegenseitiger Beziehung stehen kann. Die Bestimmungen einer Kündigungsklausel (bzw. deren Nichtvorhandensein) können in der Tat ein wesentliches Element der Funktionsanalyse der

7. Vgl. Ziffer 9.59-9.64 wegen einer Erörterung der realistischerweise zur Verfügung stehenden Optionen.

Geschäftsvorfälle und insbesondere der Analyse der von den Parteien getragenen Risiken sein und werden deshalb bei der Bestimmung der fremdvergleichskonformen Vergütung der Geschäftsvorfälle zu berücksichtigen sein. Desgleichen wird die Vergütung der Geschäftsvorfälle Auswirkungen darauf haben, ob die Bedingungen der Kündigung der Vereinbarung dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

9.108 In einigen Situationen kann es sein, dass sich einem unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen realistischere keine Option geboten hätte, die eindeutig attraktiver gewesen wäre, als die Bedingungen der Kündigung bzw. der wesentlichen Neuverhandlung des Vertrags zu akzeptieren. In anderen Fällen kann es sein, dass aus einer Untersuchung des Inhalts der Vereinbarung und des tatsächlichen Verhaltens der verbundenen Unternehmen implizit auf das Vorhandensein eines längerfristigen Vertrags zu schließen ist, dem zufolge das umstrukturierte Unternehmen Anspruch auf eine Form von Entschädigung im Fall einer vorzeitigen Kündigung gehabt hätte.

9.109 Eine Situation, die besondere Aufmerksamkeit verdient, weil sie bei einer zwischen unabhängigen Unternehmen abgeschlossenen Vereinbarung Einfluss auf die Vertragsbedingungen haben könnte, ist der Fall, in dem es der nunmehr gekündigte Vertrag für eines der Unternehmen notwendig werden ließ, eine erhebliche Investition vorzunehmen, bei der nur im Fall eines längeren Bestehens des Vertrags ein dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechenden Ertrag zu erwarten war. Für die Vertragspartei, die die Investition tätigt, entsteht ein erhebliches finanzielles Risiko, wenn der Vertrag vor Ablauf dieses Zeitraums gekündigt wird. Die Höhe dieses Risikos hängt davon ab, ob die Investition ganz speziell war oder ob sie auch für andere Kunden (u.U. mit gewissen Anpassungen) genutzt werden könnte. Im Fall eines erheblichen Risikos wäre es für unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen vernünftig gewesen, dieses Risiko bei der Aushandlung des Vertrags zu berücksichtigen.

9.110 Ein Beispiel dafür wäre ein Produktionsvertrag zwischen zwei verbundenen Unternehmen, der vom produzierenden Unternehmen verlangt, in eine neue Produktionsstätte zu investieren. Angenommen, der Produzent kann sich im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses berechtigterweise einen fremdvergleichskonformen Ertrag aus dieser Investition erhoffen, vorausgesetzt der Vertrag bleibt mindestens fünf Jahre bestehen, es werden mindestens x Einheiten pro Jahr produziert und die Vergütung für die Produktionstätigkeit wird auf einer Basis berechnet (z.B. y \$/Einheit), bei der effektiv mit einem fremdvergleichskonformen Ertrag aus der Gesamtinvestition in die neue Produktionsstätte zu rechnen ist. Angenommen, das verbundene Unternehmen kündigt den Vertrag im Einklang mit den Bestimmungen des

Vertrags wegen einer konzernweiten Verlagerung der Produktionstätigkeiten. Angenommen, die Produktionsstätte ist hoch spezialisiert und dem Produktionsunternehmen bleibt nach der Kündigung des Vertrags keine andere Wahl, als die Aktiva abzuschreiben. Es stellt sich die Frage, ob ein unabhängiges produzierendes Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen nicht von vornherein versucht hätte, das mit der Investition verbundene finanzielle Risiko zu mindern, das eintritt, falls der Produktionsvertrag vor Ablauf der fünf Jahre aufgelöst würde, die nötig wären, um einen zwischen unabhängigen Unternehmen üblichen Ertrag aus der Investition zu erzielen.

9.111 In einem solchen Fall ist die allgemeine Leitlinie in Teil I dieses Kapitels zu der Frage, wie festgestellt werden kann, ob die Risikoaufteilung dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, sachgerecht. Falls vergleichbare Geschäftsvorfälle zwischen unverbundenen Unternehmen festgestellt werden, die bestätigen, dass eine ähnliche Risikoaufteilung auch zwischen unabhängigen Unternehmen anzutreffen ist (unter Berücksichtigung der besonderen Bedingungen der Investition, der Vergütung für die Produktionsaktivität sowie der Bedingungen der Vertragskündigung), kann die Risikoaufteilung zwischen den verbundenen Unternehmen als fremdvergleichskonform betrachtet werden.

9.112 In Fällen, in denen sich keine derartige Bestätigung findet, stellt sich die Frage, ob unabhängige Unternehmen einer vergleichbaren Risikoaufteilung zugestimmt hätten. Dies wird von den Gegebenheiten und Umständen des Geschäfts und insbesondere den Rechten und sonstigen Wirtschaftsgütern der Beteiligten abhängen.

- Dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechend dürfte die Vertragspartei, die die Investitionen tätigt, ohne eine entsprechende Garantie nicht bereit sein, ein Risiko (Kündungsrisiko) einzugehen, das von der anderen Vertragspartei abhängt (vgl. Ziffer 1.49 und 9.17-9.33). Es gibt eine Vielzahl von Möglichkeiten, um ein solches Risiko bei den Vertragsverhandlungen zu berücksichtigen, z.B. durch eine geeignete Entschädigungsklausel für den Fall einer vorzeitigen Vertragskündigung oder eine Option, die es der investierenden Vertragspartei gestattet, die Investition zu einem festgelegten Preis an die andere Vertragspartei zu übertragen, falls die Investition für erstere auf Grund der vorzeitigen Vertragsauflösung durch letztere nutzlos wird.
- Ein weiterer möglicher Ansatz würde darin bestehen, das mit einer vorzeitigen Vertragskündigung verbundene Risiko bei der Bestimmung der Vergütung der durch den Vertrag geregelten Aktivitäten zu berücksichtigen (z.B. durch Berücksichtigung des Risikos bei der Bestimmung der für die Produktionstätigkeiten zu zahlenden Vergütung unter Verwendung vergleichbarer Daten über Geschäftsvorfälle zwischen fremden Dritten, die vergleichbare Risiken tragen). In einem solchen

Fall akzeptiert die Vertragspartei, die die Investition tätigt, bewusst das Risiko und wird dafür vergütet; eine gesonderte Entschädigung im Fall der Vertragskündigung erscheint nicht notwendig.

- In manchen Fällen könnte das Risiko auch zwischen den Vertragsparteien aufgeteilt werden, z.B. indem das Unternehmen, das den Vertrag kündigt, einen Teil der Kosten übernimmt, die dem gekündigten Unternehmen durch die Vertragsauflösung entstehen.

9.113 Eine ähnliche Frage kann sich stellen, wenn eine der Vertragsparteien Entwicklungsanstrengungen unternommen hat, die in der Anfangsphase zu Verlusten geführt oder nur geringe Erträge erbracht haben, während für den Zeitraum nach der Vertragskündigung überdurchschnittliche Erträge zu erwarten sind.

9.114 In Fällen, in denen die zwischen verbundenen Unternehmen vereinbarten oder auferlegten Bedingungen in Bezug auf die Kündigung, Nichtverlängerung oder wesentliche Neuverhandlung der bestehenden Vereinbarungen von den Bedingungen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

E.3 Sieht das Handelsrecht oder die Rechtsprechung einen Anspruch auf Entschädigung vor?

9.115 Bei der Beurteilung, ob die Bedingungen der Kündigung bzw. Nichtverlängerung einer bestehenden Vereinbarung dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, können mögliche Entschädigungsansprüche, die das maßgebliche Handelsrecht bietet, nützliche Erkenntnisse bringen. Das maßgebliche Handelsrecht oder die Rechtsprechung können nützliche Informationen über die Entschädigungsansprüche sowie die Bedingungen bzw. Bestimmungen liefern, die im Fall der Kündigung bestimmter Arten von Verträgen erwartet werden können, z.B. von Vertriebsverträgen. Nach solchen gesetzlichen Bestimmungen kann es möglich sein, dass das Unternehmen, dessen Vertrag gekündigt wurde, vor Gericht Klage auf Entschädigung erheben kann, unabhängig davon, ob diese Möglichkeit im Vertrag vorgesehen ist oder nicht. Wenn die Vertragsparteien ein und demselben multinationalen Konzern angehören, ist es in der Praxis allerdings unwahrscheinlich, dass das Unternehmen, dessen Vertrag gekündigt wurde, ein Verfahren gegen das verbundene Unternehmen anstrengt, um eine solche Entschädigung einzuklagen, weshalb die Bedingungen der Vertragskündigung von denen abweichen können, die unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen miteinander vereinbaren würden.

E.4 *Wäre die andere Vertragspartei unter fremdvergleichskonformen Bedingungen bereit, die durch die Kündigung oder Änderung der Vereinbarung beeinträchtigte Partei zu entschädigen?*

9.116 Die Verrechnungspreisanalyse der Bedingungen der Kündigung oder der wesentlichen Neuverhandlung einer Vereinbarung sollte sowohl den Standpunkt des verlagernden Unternehmens als auch den des übernehmenden Unternehmens berücksichtigen. Die Berücksichtigung der Sichtweise des übernehmenden Unternehmens ist wichtig, sowohl um gegebenenfalls die Höhe der fremdvergleichskonformen Entschädigung zu bewerten als auch um zu entscheiden, welche Vertragspartei dafür aufkommen sollte. Es ist nicht möglich, hierauf eine für alle Fälle gültige Antwort zu geben, da dazu jeweils die Gegebenheiten und Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen sind, insbesondere die Rechte und sonstigen Wirtschaftsgüter der Vertragsparteien, die wirtschaftliche Begründung für die Vertragskündigung, die Frage, welche Vertragspartei(en) voraussichtlich Vorteile von der Kündigung hat (haben) sowie die Alternativen, die realistischerweise zur Verfügung stehen. Dies kann wie folgt verdeutlicht werden:

9.117 Angenommen, zwischen zwei verbundenen Unternehmen A und B besteht ein Produktionsvertrag, der von A gekündigt wird (B ist das produzierende Unternehmen). Angenommen, A beschließt, ein anderes verbundenes Produktionsunternehmen C mit der Produktionstätigkeit zu beauftragen, die zuvor von B wahrgenommen wurde. Wie unter Ziffer 9.103 erwähnt, kann nicht davon ausgegangen werden, dass bei allen Kündigungen oder wesentlichen Neuverhandlungen bestehender Vereinbarungen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz ein Anspruch auf Entschädigung besteht. Angenommen, gemäß den Leitlinien in Abschnitt E.1 bis E.3 wurde festgelegt, dass B unter den Umständen des Falls – hätte sich der Geschäftsvorfall zwischen unabhängigen Unternehmen ereignet – in der Lage gewesen wäre, eine Entschädigung für die Nachteile zu verlangen, die ihm durch die Kündigung entstehen. Die Frage stellt sich, ob eine solche Entschädigung von A (d.h. dem Unternehmen, das den Vertrag kündigt), von C (d.h. dem Unternehmen, das die zuvor von B wahrgenommene Produktionstätigkeit übernimmt), von deren Muttergesellschaft P oder von irgendeinem anderen Beteiligten zu tragen ist.

9.118 Wie unter Abschnitt E.1 erwähnt, sollte die Analyse mit einer Prüfung der Vertragsbedingungen zwischen A und B beginnen. In manchen Fällen können auch Vertragsbedingungen, die C, P und/oder ein anderes Unternehmen betreffen, von Bedeutung sein. Dies hängt davon ab, ob diese Unternehmen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz bereit gewesen wären, eine Entschädigung wegen der Vertragskündigung zu zahlen.

9.119 Es kann Situationen geben, unter denen das Unternehmen A nach dem Fremdvergleichsgrundsatz bereit wäre, die Kosten der Entschädigung zu tragen, z.B. weil es damit rechnet, dass es ihm die Kündigung des Vertrags mit B gestattet, durch die neue Produktionsvereinbarung mit C Kosteneinsparungen zu erzielen, da der Gegenwartswert der erwarteten Kosteneinsparungen höher ist als die zu zahlende Entschädigung.

9.120 Es kann auch Situationen geben, in denen das Unternehmen C bereit wäre, die Kosten der Entschädigung als Eintrittsgebühr für den Abschluss des Produktionsvertrags mit A zu zahlen, z.B. weil der Gegenwartswert der erwarteten Gewinne, abgeleitet aus dem neuen Produktionsvertrag, diese Zahlung zu einer lohnenden Investition macht. In solchen Fällen kann die Zahlung durch C auf verschiedene Weise erfolgen, z.B. könnte das Unternehmen C den Betrag direkt an B oder direkt an A zahlen oder indirekt an A, indem es der Entschädigungspflicht von A gegenüber B nachkommt.

9.121 Es kann ferner Fälle geben, in denen A und C nach dem Fremdvergleichsgrundsatz bereit wären, die Kosten der Entschädigung zu teilen.

9.122 Darüber hinaus kann es Fälle geben, in denen weder A noch C nach dem Fremdvergleichsgrundsatz bereit wären, die Kosten der Entschädigung zu tragen, da keines der beiden Unternehmen erwartet, einen ausreichenden Nutzen aus der Umstellung zu erzielen. Es kann sein, dass eine solche Kündigung Teil einer konzernübergreifenden Umstrukturierung ist, die von der Muttergesellschaft P beschlossen wurde, um konzernweite Synergieeffekte zu erzielen, weshalb die Kosten der Entschädigung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz von P zu tragen sind (es sei denn, dass z.B. dem Unternehmen B, ungeachtet der Tatsache, dass sein Vertrag gekündigt oder geändert wurde, durch die konzernweiten Synergieeffekte Vorteile entstehen, die die Kosten aufwiegen, die sich aus der Kündigung oder Änderung des Vertrags ergeben).

***Teil III: Vergütung für konzerninterne Geschäftsvorfälle
nach einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit***

**A. Umstrukturierung gegenüber der Neuaufnahme einer
Geschäftstätigkeit**

***A.1 Allgemeiner Grundsatz: keine unterschiedliche Anwendung des
Fremdvergleichsgrundsatzes***

9.123 Der Fremdvergleichsgrundsatz und diese Leitlinien werden und sollten auf Geschäftsvorfälle, die nach einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit stattfinden, und auf Geschäftsvorfälle, die von Anfang an entsprechend strukturiert werden, nicht unterschiedlich angewendet werden. Andernfalls käme es zu Wettbewerbsverzerrungen zwischen bereits bestehenden Unternehmen, die ihre Tätigkeiten umstrukturieren, und neuen Marktteilnehmern, die das gleiche Geschäftsmodell ohne die Notwendigkeit einer Umstrukturierung verwirklichen.

9.124 Vergleichbare Situationen müssen auf die gleiche Art und Weise behandelt werden. Die Auswahl und praktische Anwendung einer geeigneten Verrechnungspreismethode muss anhand einer Vergleichbarkeitsanalyse ermittelt werden, einschließlich einer Funktionsanalyse der Vertragsparteien und einer Prüfung der Vertragsvereinbarungen. Die gleichen Vergleichbarkeitsanforderungen und die gleichen Leitlinien für die Auswahl und Anwendung der Verrechnungspreismethoden gelten unabhängig davon, ob eine Vereinbarung auf die Umstrukturierung einer vorher bereits bestehenden Struktur zurückzuführen ist oder nicht.

9.125 Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit sind jedoch mit Veränderungen verbunden, und der Fremdvergleichsgrundsatz muss nicht nur auf die Geschäftsvorfälle nach der Umstrukturierung angewendet werden, sondern auch auf die zusätzlichen Geschäftsvorfälle, die wegen der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit getätigt werden und zu einer Übertragung von Funktionen, Wirtschaftsgütern und/oder Risiken führen. Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf diese zusätzlichen Geschäftsvorfälle wird in Teil II dieses Kapitels erörtert.

9.126 Darüber hinaus könnte, wie im Folgenden erörtert wird, die Vergleichbarkeitsanalyse bezüglich einer Vereinbarung, die auf eine Umstrukturi-

rierung zurückzuführen ist, gegenüber der Vergleichbarkeitsanalyse einer Vereinbarung, die auf die Neuaufnahme einer Geschäftstätigkeit zurückzuführen ist, einige Unterschiede hinsichtlich des Sachverhalts aufweisen. Diese tatsächlichen Unterschiede wirken sich nicht auf den Fremdvergleichsgrundsatz oder die Art und Weise aus, wie diese Leitlinien zu interpretieren und anzuwenden sind, sie können sich jedoch auf die Vergleichbarkeitsanalyse und damit auf das Ergebnis der Anwendung dieser Leitlinien auswirken. Siehe Abschnitt D zum Vergleich der Situation vor und nach der Umstrukturierung.

A.2 *Mögliche tatsächliche Unterschiede zwischen Situationen, die auf eine Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit zurückzuführen sind, und Situationen, die auf der Neuaufnahme einer Geschäftstätigkeit beruhen*

9.127 Wenn eine Vereinbarung zwischen verbundenen Unternehmen eine bestehende Vereinbarung ersetzt (Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit), können tatsächliche Unterschiede zwischen der Ausgangslage des umstrukturierten Unternehmens und der Lage eines neu gegründeten Unternehmens bestehen. Solche Unterschiede können beispielsweise auf Grund der Tatsache vorliegen, dass eine Vereinbarung nach der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit zwischen Vertragsparteien verhandelt wird, die bereits zuvor vertragliche und kaufmännische Beziehungen unterhalten haben. In einer solchen Situation kann dies die den Beteiligten realistischerweise zur Verfügung stehenden Möglichkeiten bei der Aushandlung der Bedingungen der neuen Vereinbarung und damit die Bedingungen der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit und/oder der Vereinbarungen nach der Umstrukturierung beeinflussen, je nach den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls und insbesondere nach den Rechten und Pflichten der Vertragsparteien auf Grund der früheren Vereinbarungen⁸. Zum Beispiel: Angenommen, eine Vertragspartei hat in der Vergangenheit gute Ergebnisse als „Eigenhändler“ erzielt und eine ganze Reihe von verschiedenen Marketing- und Vertriebsfunktionen wahrgenommen, wertvolle immaterielle Marketingwerte genutzt und entwickelt und eine Reihe von Risiken im Zusammenhang mit ihrer Geschäftstätigkeit getragen, z.B. Lagerhaltungsrisiken, Forderungsausfallrisiken und Marktrisiken. Angenommen, ihr Vertriebsvertrag wird neu verhandelt und in einen risikoarmen Vertriebsvertrag geändert, dem zufolge sie eingeschränkte Marketingaktivitäten unter der Aufsicht eines ausländischen verbundenen Unternehmens ausführt, nur begrenzt immaterielle Marketing-

8. Vgl. Ziffern 9.59-9.64 wegen einer Diskussion der im Zusammenhang mit der Ermittlung der fremdvergleichskonformen Vergütung für die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit als solche realistischerweise zur Verfügung stehenden Möglichkeiten.

werte einsetzt und im Rahmen ihrer Beziehung zu dem ausländischen verbundenen Unternehmen und den Kunden begrenzte Risiken trägt. Der auf Grund einer solchen Umstrukturierung entstehende risikoarme Vertreter kann möglicherweise eine Vereinbarung aushandeln, die keine Probezeit oder ähnlich ungünstige Bedingungen enthält, wohingegen eine solche Probezeit bzw. solche Bedingungen bei neu gegründeten risikoarmen Vertreibern üblich sein können.

9.128 In Fällen, in denen vor und nach der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit eine laufende Geschäftsbeziehung zwischen den Beteiligten besteht, gibt es möglicherweise eine Wechselbeziehung zwischen den Bedingungen der Geschäftstätigkeit vor der Umstrukturierung und/oder denen der Umstrukturierung als solcher einerseits und den Bedingungen für die Vereinbarungen nach der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit andererseits, wie nachstehend in Abschnitt C erörtert.

9.129 Einige Unterschiede in der Ausgangslage des umstrukturierten Unternehmens im Vergleich zur Lage eines neu gegründeten Unternehmens können mit der etablierten Präsenz des umstrukturierten Unternehmens zusammenhängen. Vergleicht man beispielsweise die Situation eines seit langem bestehenden Eigenhändlers, der in einen risikoarmen Vertreter umstrukturiert wird, mit der Situation eines risikoarmen Vertreibers, der auf einem Markt tätig wird, auf dem die Unternehmensgruppe zuvor keine geschäftlichen Aktivitäten hatte, so sind möglicherweise Bemühungen zur Marktdurchdringung von Seiten des neuen Marktteilnehmers erforderlich, die für das umstrukturierte Unternehmen nicht notwendig sind. Dies kann sich auf die Vergleichbarkeitsanalyse und die Ermittlung der fremdvergleichskonformen Vergütung in den beiden Situationen auswirken.

9.130 Vergleicht man eine Situation, in der ein seit langem bestehender Eigenhändler in einen risikoarmen Vertreter umstrukturiert wird, mit der Situation eines risikoarmen Vertreibers, der genau so lange auf dem Markt präsent ist, können ebenfalls Unterschiede bestehen, da der Eigenhändler vor seiner Umstrukturierung bestimmte Funktionen wahrgenommen, bestimmte Ausgaben (z.B. Marketingausgaben) getätigt, bestimmte Risiken getragen und zur Entwicklung bestimmter immaterieller Wirtschaftsgüter beigetragen haben könnte, die der seit langem bestehende risikoarme Vertreter möglicherweise nicht wahrgenommen, getätigt und getragen hat bzw. zu denen er keinen Beitrag geleistet hat. Es stellt sich die Frage, ob solche zusätzlichen Funktionen, Wirtschaftsgüter und Risiken nach dem Fremdvergleichsgrundsatz lediglich die Vergütung des Vertriebsunternehmens vor seiner Umstrukturierung beeinflussen sollten, ob sie bei der Ermittlung der Vergütung der Übertragungen berücksichtigt werden sollten, die im Zuge der Umstrukturierung erfolgen (und gegebenenfalls auf welche Art und Weise), ob sie die Vergütung des umstrukturierten risikoarmen Vertreibers

beeinflussen sollten (und gegebenenfalls auf welche Art und Weise) oder eine Kombination dieser drei Möglichkeiten. Wird beispielsweise festgestellt, dass der Eigenhändler auf Grund der Geschäftstätigkeit vor der Umstrukturierung bestimmte immaterielle Wirtschaftsgüter besitzt, wohingegen dies bei dem seit langem etablierten risikoarmen Vertreter nicht der Fall ist, kann es der Fremdvergleichsgrundsatz erforderlich machen, dass diese immateriellen Wirtschaftsgüter entweder im Zuge der Umstrukturierung vergütet werden, wenn sie von dem Eigenhändler an ein ausländisches verbundenes Unternehmen übertragen werden, oder bei der Ermittlung der fremdvergleichskonformen Vergütung der Geschäftstätigkeit nach der Umstrukturierung berücksichtigt werden, wenn sie nicht übertragen werden⁹.

9.131 Wenn eine Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit die Übertragung von Risiken an ein ausländisches verbundenes Unternehmen beinhaltet, die zuvor von einem Steuerpflichtigen getragen wurden, sollte untersucht werden, ob die Übertragung der Risiken lediglich die künftigen Risiken betrifft, die auf Grund der Geschäftstätigkeit nach der Umstrukturierung entstehen, oder auch die Risiken, die auf Grund der Geschäftstätigkeit vor der Umstrukturierung bestehen, d.h. es kann ein Abgrenzungsproblem bestehen. Zum Beispiel sei angenommen, dass ein Vertriebsunternehmen Forderungsausfallrisiken getragen hat, die es nach seiner Umstrukturierung in einen risikoarmen Vertreter nicht mehr trägt, und dass das Unternehmen mit einem seit langem bestehenden risikoarmen Vertreter zu vergleichen ist, der das Forderungsausfallrisiko nie selbst getragen hat. Für den Vergleich beider Situationen kann es wichtig sein, zu untersuchen, ob der durch die Umstrukturierung entstehende risikoarme Vertreter die Forderungsausfallrisiken, die er vor der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit als Eigenhändler noch getragen hat, weiterhin trägt oder ob sämtliche Forderungsausfallrisiken, einschließlich derjenigen, die zum Zeitpunkt der Umstrukturierung bestanden, übertragen wurden.

9.132 Die gleichen Anmerkungen und Fragen gelten für andere Formen der Umstrukturierung, für andere Formen der Umstrukturierung von Vertriebsaktivitäten ebenso wie für Umstrukturierungen von Produktionstätigkeiten, von Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten oder von anderen Dienstleistungstätigkeiten.

9. Vgl. Ziffer 9.80-9.92 wegen einer Erörterung der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die Übertragung von immateriellen Wirtschaftsgütern.

B. Anwendung im Fall von Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit: Auswahl und Anwendung einer Verrechnungspreismethode für die konzerninternen Geschäftsvorfälle nach einer Umstrukturierung

9.133 Die Auswahl und die Anwendung einer Verrechnungspreismethode für die konzerninternen Geschäftsvorfälle nach einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit müssen auf Grund der Vergleichbarkeitsanalyse des Geschäftsvorfalles erfolgen. Es ist wesentlich zu verstehen, welche Funktionen, Wirtschaftsgüter und Risiken mit den Geschäftsvorfällen nach der Umstrukturierung verbunden sind und welche Vertragspartei diese ausübt, nutzt bzw. trägt. Hierfür müssen Informationen über die Aufgaben, Wirtschaftsgüter und Risiken beider Geschäftsparteien zur Verfügung stehen, z.B. des umstrukturierten Unternehmens sowie des ausländischen verbundenen Unternehmens, mit dem dieses seine Geschäftsvorfälle tätigt. Die Analyse sollte über die bloße Bezeichnung des umstrukturierten Unternehmens hinausgehen, da bei einem Unternehmen, das als „Kommissionär“ oder „risikoarmer Vertreiber“ bezeichnet wird, manchmal festgestellt wird, dass es wertvolle inländische immaterielle Wirtschaftsgüter besitzt und weiterhin erhebliche Marktrisiken trägt, und bei einem Unternehmen, das als „Auftragsfertiger“ bezeichnet wird, manchmal festgestellt wird, dass es erhebliche Entwicklungstätigkeiten betreibt oder einzigartige immaterielle Wirtschaftsgüter besitzt und nutzt. In Situationen nach einer Umstrukturierung ist der Ermittlung der wertvollen immateriellen Wirtschaftsgüter und der wesentlichen Risiken, die effektiv bei dem umstrukturierten Unternehmen verbleiben, besondere Aufmerksamkeit zu schenken (gegebenenfalls einschließlich der inländischen nicht geschützten immateriellen Wirtschaftsgüter); gleiches gilt für die Frage, ob die vorgenommene Aufteilung der immateriellen Wirtschaftsgüter und Risiken dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Fragen bezüglich der Risiken und der immateriellen Wirtschaftsgüter sind in Teil I und II dieses Kapitels erörtert. Vgl. insbesondere Ziffer 9.44-9.46 wegen einer Erörterung des Zusammenhangs zwischen der Auswahl einer Verrechnungspreismethode und dem Risikoprofil des Beteiligten.

9.134 Vereinbarungen nach einer Umstrukturierung können im Hinblick auf die Ermittlung potenzieller Vergleichsdaten in Fällen, in denen mit der Umstrukturierung ein Geschäftsmodell umgesetzt wird, das zwischen unabhängigen Unternehmen so kaum zu finden ist, gewisse Herausforderungen aufwerfen.

9.135 Es gibt Fälle, in denen Vergleichsdaten (einschließlich interner Vergleichsdaten) verfügbar sind, abhängig von möglichen Anpassungen zur Verbesserung der Vergleichbarkeit. Ein Beispiel für eine mögliche Anwendung der Preisvergleichsmethode wäre der Fall, dass ein Unternehmen erworben wird, das bisher selbstständig Geschäfte mit dem multinationalen Konzern

getätigt hat, und dem Unternehmenserwerb eine Umstrukturierung hinsichtlich der nunmehr konzerninternen Geschäftsvorfälle folgt. Wenn die fünf Vergleichbarkeitsfaktoren geprüft werden und dem möglichen Effekt der Tatsache, dass die konzerninternen Geschäftsvorfälle und die Vergleichsgeschäfte zu verschiedenen Zeitpunkten stattfinden, Rechnung getragen wird, könnten sich die Bedingungen der Fremdgeschäftsvorfälle vor dem Unternehmenserwerb für einen Preisvergleich mit den konzerninternen Geschäftsvorfällen nach dem Unternehmenserwerb nutzen lassen. Selbst wenn die Bedingungen für die Geschäftsvorfälle umstrukturiert werden, könnte es je nach den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls nach wie vor möglich sein, die Übertragung von Funktionen, Wirtschaftsgütern und/oder Risiken zu berücksichtigen, die im Zuge der Umstrukturierung erfolgt sind. So ließe sich beispielsweise eine Anpassung zur Verbesserung der Vergleichbarkeit durchführen, um Unterschieden in Bezug auf die Frage Rechnung zu tragen, welche Vertragspartei das Forderungsausfallrisiko trägt.

9.136 Ein weiteres Beispiel für eine mögliche Anwendung der Preisvergleichsmethode wäre der Fall, dass unabhängige Unternehmen Produktions-, Vertriebs- oder Dienstleistungstätigkeiten anbieten, die mit denen der umstrukturierten Tochtergesellschaft vergleichbar sind. Angesichts der aktuellen Entwicklung im Hinblick auf die Auslagerung von Tätigkeiten könnte es in bestimmten Fällen möglich sein, ausgelagerte Vergleichsgeschäfte zu finden, die als Grundlage für die Nutzung der Preisvergleichsmethode dienen können, um die fremdvergleichskonforme Vergütung für konzerninterne Geschäftsvorfälle nach einer Umstrukturierung zu ermitteln. Dies ist natürlich von der Bedingung abhängig, dass die ausgelagerten Geschäftsvorfälle als Vergleichsgeschäfte in Betracht kommen und die Prüfung der fünf Vergleichbarkeitsfaktoren mit ausreichender Sicherheit ergibt, dass entweder kein wesentlicher Unterschied zwischen den Bedingungen der ausgelagerten Vergleichsgeschäfte und den Bedingungen der konzerninternen Geschäftsvorfälle nach der Umstrukturierung besteht oder ausreichend verlässliche Anpassungen vorgenommen werden können (und tatsächlich vorgenommen werden), um solche Unterschiede zu beseitigen.

9.137 Immer wenn Vergleichsdaten herangezogen werden, muss sichergestellt werden, dass eine Vergleichbarkeitsanalyse durchgeführt wird, um gegebenenfalls vorhandene wesentliche Unterschiede zwischen konzerninternen Geschäftsvorfällen und Vergleichsgeschäften zu ermitteln und solche Unterschiede – sofern erforderlich und möglich – anzupassen. Insbesondere kann die Vergleichbarkeitsanalyse aufzeigen, dass das umstrukturierte Unternehmen weiterhin wertvolle und umfangreiche Funktionen erfüllt und/oder inländische immaterielle Wirtschaftsgüter und/oder signifikante Risiken vorhanden sind, die nach der Umstrukturierung bei dem „risikoreduzierten“ Unternehmen (*stripped entity*) verbleiben, in den herangezogenen Vergleichs-

daten jedoch nicht nachzuweisen sind. Vgl. Abschnitt A zu möglichen Unterschieden zwischen umstrukturierten Geschäftstätigkeiten und der Neuaufnahme einer Geschäftstätigkeit.

9.138 Die Ermittlung potenzieller Vergleichsdaten muss mit dem Ziel erfolgen, die je nach den Gegebenheiten des Einzelfalls jeweils verlässlichsten Vergleichsdaten zu finden, wobei den Einschränkungen Rechnung getragen werden sollte, die im Hinblick auf die Verfügbarkeit von Informationen und die mit der Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften verbundenen Kosten bestehen können (vgl. Ziffer 3.2 und 3.80). Es ist allgemein anerkannt, dass die Daten nicht immer vollkommen sein werden. Es gibt ferner Fälle, in denen sich keine Vergleichsdaten finden lassen werden. Dies bedeutet nicht notwendigerweise, dass der konzerninterne Geschäftsvorfall nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. In solchen Fällen wird es notwendig sein zu ermitteln, ob die Bedingungen des konzerninternen Geschäftsvorfalles auch vereinbart worden wären, wenn die Beteiligten wie fremde Dritte gehandelt hätten. Ungeachtet der Schwierigkeiten, die sich bei der Suche nach Vergleichsdaten ergeben können, muss eine vernünftige Lösung für alle Verrechnungspreisfälle gefunden werden. Auf der Grundlage der Leitlinien in Ziffer 2.2 sollte die Wahl der je nach den Gegebenheiten des Einzelfalls am besten geeigneten Verrechnungspreismethode selbst in Fällen, in denen Vergleichsdaten selten und unvollkommen sind, mit der Art des konzerninternen Geschäftsvorfalles in Einklang stehen und insbesondere durch eine Funktionsanalyse ermittelt werden.

C. Zusammenhang zwischen der Vergütung für die Umstrukturierung und der Vergütung nach der Umstrukturierung

9.139 In manchen Fällen kann eine erhebliche Wechselwirkung zwischen der Vergütung für die Umstrukturierung und der fremdvergleichskonformen Vergütung für den Unternehmensbetrieb nach der Umstrukturierung bestehen. Dies kann der Fall sein, wenn ein Steuerpflichtiger den Unternehmensbetrieb an ein verbundenes Unternehmen auslagert, mit dem er dann im Rahmen dieses Betriebs Geschäfte tätigen muss. Ein Beispiel für einen solchen Zusammenhang findet sich in Ziffer 9.99 zum Thema Auslagerung von Tätigkeiten¹⁰.

9.140 Ein weiteres Beispiel wäre ein als Produktions- und Vertriebsunternehmen tätiger Steuerpflichtiger, der eine Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit vornimmt, indem er seine Vertriebstätigkeiten auf ein ausländisches verbundenes Unternehmen auslagert, an das der Steuerpflichtige künftig die von ihm produzierten Güter veräußert. Das ausländische verbundene Unternehmen würde erwarten, dass es für seine Investition in den Erwerb sowie für die Durchführung der Vertriebstätigkeit eine fremdver-

10. Vgl. auch Ziffer 9.82-9.86.

gleichskonforme Vergütung erzielen kann. In diesem Fall könnte der Steuerpflichtige mit dem ausländischen verbundenen Unternehmen vereinbaren, dass es statt die Vergütung für den Geschäftsvorfall nach dem Fremdvergleichsgrundsatz teilweise oder insgesamt gleich zu Beginn zu zahlen, im Lauf der Zeit einen vergleichbaren finanziellen Vorteil gewährt, indem die von ihm produzierten Güter zu höheren Preisen an das ausländische verbundene Unternehmen veräußert werden, als dies sonst vereinbart worden wäre, wenn die Vergütung gleich zu Beginn gezahlt worden wäre. Alternativ könnten die Parteien vereinbaren, zu Beginn eine Vergütung für die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit festzulegen, die künftig teilweise durch niedrigere Verrechnungspreise für die Industrieprodukte ausgeglichen wird, als dies sonst vereinbart worden wäre. Vgl. Teil II dieses Kapitels wegen der Erörterung der Fälle, in denen eine fremdpreiskonforme Vergütung für die Umstrukturierung als solche zu zahlen ist.

9.141 Mit anderen Worten, in diesem Fall, bei dem der Steuerpflichtige eine dauerhafte Geschäftsbeziehung als Lieferant des ausländischen verbundenen Unternehmens aufrechterhält und eine Tätigkeit fortführt, die er schon zuvor ausgeübt hatte, haben der Steuerpflichtige und das ausländische verbundene Unternehmen die Gelegenheit, durch diese Beziehung wirtschaftliche und geschäftliche Vorteile zu erlangen (z.B. in Form des Verkaufserlöses der Güter), die beispielsweise erklären können, weshalb von einer Vergütung in Form einer Vorabzahlung für die Übertragung des Betriebs abgesehen wird oder weshalb der künftige Verrechnungspreis für die Produkte möglicherweise von den Preisen abweicht, die ohne Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit vereinbart worden wären. In der Praxis kann es jedoch schwierig sein, eine solche Vereinbarung zu strukturieren und zu überwachen. Es steht den Steuerpflichtigen zwar frei, die Form der Vergütung – gleich zu Beginn oder im Lauf der Zeit – zu wählen, die Steuerverwaltungen werden bei der Prüfung solcher Vereinbarungen jedoch wissen wollen, wie die Vergütung für die Geschäftstätigkeit nach der Umstrukturierung möglicherweise beeinflusst wurde, um der fehlenden Vergütung für die Umstrukturierung als solcher gegebenenfalls Rechnung zu tragen. Insbesondere würde die Steuerverwaltung in einem solchen Fall die Gesamtheit der Vereinbarungen untersuchen und gleichzeitig eine separate Beurteilung der fremdvergleichskonformen Vergütung für die Umstrukturierung und für die Geschäftsvorfälle nach der Umstrukturierung anfordern.

D. Vergleich der Situation vor und nach der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit

9.142 Eine wichtige Frage betrifft die Bedeutung, die möglicherweise Vergleichen zukommt, die sich zwischen den Gewinnen vornehmen lassen, die eine an einem konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligte Partei vor und

nach der Umstrukturierung tatsächlich erzielt hat. Insbesondere stellt sich die Frage, ob es sachgerecht wäre, die Gewinne eines umstrukturierten Unternehmens nach der Umstrukturierung anhand seiner Gewinne vor der Umstrukturierung zu ermitteln, berichtigt um die Wirkung der Übertragung bzw. der Aufgabe bestimmter Funktionen, Wirtschaftsgüter und Risiken¹¹.

9.143 Ein wichtiges Problem solcher Vorher-Nachher-Vergleiche ist, dass ein Vergleich der Gewinne aus den konzerninternen Geschäftsvorfällen nach der Umstrukturierung mit den Gewinnen aus den konzerninternen Geschäftsvorfällen vor der Umstrukturierung nicht ausreicht, da Artikel 9 des OECD-Musterabkommens einen Vergleich mit Geschäftsvorfällen unabhängiger Unternehmen vorsieht. Vergleiche von konzerninternen Geschäftsvorfällen eines Steuerpflichtigen mit anderen konzerninternen Geschäftsvorfällen sind für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes unerheblich und sollten daher weder von der Steuerverwaltung als Grundlage für eine Verrechnungspreisberichtigung noch von einem Steuerpflichtigen zur Rechtfertigung seiner Verrechnungspreispolitik verwendet werden.

9.144 Ein weiteres Problem im Hinblick auf Vorher-Nachher-Vergleiche ist die voraussichtliche Schwierigkeit, den Korb von Funktionen, Wirtschaftsgütern und Risiken zu bewerten, die das umstrukturierte Unternehmen aufgegeben hat, wobei zu berücksichtigen ist, dass diese Funktionen, Wirtschaftsgüter und Risiken nicht immer auf eine andere Partei übertragen werden.

9.145 Indessen können Vorher-Nachher-Vergleiche für Umstrukturierungen eine Rolle spielen, um diese als solche zu verstehen, und in eine Vorher-Nachher-Vergleichbarkeitsanalyse (einschließlich Funktionsanalyse) Eingang finden, um die Veränderungen zu verstehen, auf die die Änderungen bei der Aufteilung der Gewinne/Verluste zwischen den Beteiligten zurückzuführen sind. Tatsächlich können Informationen über die vor der Umstrukturierung bestehenden Vereinbarungen und über die Bedingungen der Umstrukturierung als solche von wesentlicher Bedeutung sein, um den Kontext zu verstehen, in dem die Vereinbarungen für die Zeit nach der Umstrukturierung abgeschlossen wurden, und um zu beurteilen, ob diese Vereinbarungen dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Sie können ferner Aufschluss über die Optionen geben, die dem umstrukturierten Unternehmen realistischerweise zur Verfügung standen¹².

11. Dies ist eine andere Frage als die nach dem Gewinnpotenzial, die in Teil II dieses Kapitels erörtert wird.

12. Vgl. Ziffer 9.59-9.64 wegen einer Erörterung der realistischerweise zur Verfügung stehenden Optionen; vgl. auch Ziffer 9.127-9.132 wegen einer Erörterung möglicher tatsächlicher Unterschiede zwischen Fällen, die das Ergebnis einer Umstrukturierung sind, und Fällen, die von vornherein entsprechend strukturiert wurden, sowie der Art und Weise, wie solche Unterschiede sich auf die den Vertragsparteien bei der Aushandlung der Bedingungen der neuen Vereinbarung realistischerweise zur

9.146 Eine Vergleichbarkeitsanalyse (einschließlich einer Funktionsanalyse) des Geschäftsbetriebs vor und nach der Umstrukturierung kann klären, dass zwar einige Funktionen, Wirtschaftsgüter und Risiken übertragen wurden, andere Funktionen könnten jedoch auf Vertragsbasis nach wie vor durch das „risikoreduzierte“ Unternehmen für das ausländische verbundene Unternehmen ausgeübt werden. Anhand einer sorgfältigen Prüfung der jeweiligen Rollen des ausländischen verbundenen Unternehmens und des „risikoreduzierten“ Unternehmens wird sich ermitteln lassen, welche Verrechnungspreismethode je nach den Gegebenheiten am besten für den Einzelfall geeignet ist, z.B. ob es in Anbetracht der tatsächlichen Risiken und immateriellen Wirtschaftsgüter des „risikoreduzierten“ Unternehmens sowie des ausländischen verbundenen Unternehmens angemessen ist, dem ausländischen verbundenen Unternehmen den gesamten verbleibenden Gewinn (*residual profit*) zuzuweisen.

9.147 Es wird auch Fälle geben, bei denen Vorher-Nachher-Vergleiche vorgenommen werden können, da die Geschäftsvorfälle vor der Umstrukturierung nicht konzernintern abgeschlossen wurden, z.B. wenn eine Umstrukturierung nach einem Unternehmenserwerb erfolgt, soweit verlässliche Anpassungen vorgenommen werden können, um den Unterschieden zwischen den Vergleichsgeschäften vor der Umstrukturierung und den konzerninternen Geschäftsvorfällen nach der Umstrukturierung Rechnung zu tragen. Vgl. das Beispiel in Ziffer 9.135. Ob solche Vergleichsgeschäfte verlässliche Vergleichsdaten liefern, wären anhand der Leitlinien in Ziffer 3.2 zu beurteilen.

E. Standortvorteile

9.148 Ein multinationaler Konzern, der einen Teil seiner Geschäftstätigkeit an einen Ort verlagert, an dem die Kosten (z.B. Arbeitskosten, Immobilienkosten usw.) niedriger sind als an dem Ort, an dem die Geschäftstätigkeit ursprünglich ausgeübt wurde, könnte Standortvorteile erzielen trotz der mit der Verlagerung verbundenen Kosten (z.B. Kosten im Zusammenhang mit der Schließung des bestehenden Betriebs, möglicherweise höheren Infrastrukturkosten am neuen Standort, möglicherweise höheren Transportkosten, wenn der neue Betrieb in größerer Distanz zum Markt liegt, Ausbildungskosten von Arbeitskräften vor Ort usw.). Wird als betriebswirtschaftliche Begründung für eine Umstrukturierung eine Geschäftsstrategie genannt, die auf die Erzielung von Standortvorteilen ausgerichtet ist, so ist die Erörterung in Ziffer 1.59-1.63 relevant.

9.149 Werden nach einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit signifikante Standortvorteile erzielt, stellt sich die Frage, ob und gegebenenfalls

Verfügung stehenden Optionen und damit auf die Bedingungen der Umstrukturierung und/oder der Vereinbarungen nach der Umstrukturierung auswirken können.

wie die Standortvorteile zwischen den Vertragsparteien aufgeteilt werden sollten. Die Antwort sollte natürlich davon abhängen, was unabhängige Vertragsparteien unter ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten. Die Bedingungen, die zwischen unabhängigen Unternehmen vereinbart würden, werden normalerweise von den Funktionen, Wirtschaftsgütern und Risiken jedes Unternehmens und von seiner jeweiligen Verhandlungsmacht abhängen.

9.150 Nehmen wir das Beispiel eines Unternehmens, das Markenkleidung entwirft, herstellt und vertreibt. Angenommen, der Produktionsprozess ist unkompliziert, der Markenname ist bekannt und stellt ein äußerst wertvolles immaterielles Wirtschaftsgut dar. Angenommen, das Unternehmen ist in Land A niedergelassen, wo die Arbeitskosten hoch sind, und es beschließt, seine Produktionstätigkeiten in Land A einzustellen und in eine Tochtergesellschaft in Land B zu verlagern, in dem die Arbeitskosten deutlich niedriger sind. Das Unternehmen in Land A behält die Rechte an dem Markennamen und entwirft die Kleidung weiterhin. Nach dieser Umstrukturierung wird die Kleidung im Rahmen eines Vertrags über Auftragsproduktion von der Tochtergesellschaft in Land B hergestellt. Der Vertrag beinhaltet keine Nutzung eines erheblichen immateriellen Wirtschaftsguts, das im Besitz der Tochtergesellschaft ist oder das an die Tochtergesellschaft lizenziert ist, ferner übernimmt die Tochtergesellschaft in Land B keine signifikanten Risiken. Nachdem die Kleidung von der Tochtergesellschaft in Land B hergestellt wurde, wird sie an das Unternehmen in Land A veräußert, welches sie wiederum an fremde Dritte weiterverkauft. Angenommen, diese Umstrukturierung ermöglicht es dem Konzern, der sich aus dem Unternehmen in Land A und seiner Tochtergesellschaft in Land B zusammensetzt, signifikante Standortvorteile zu erzielen. Es stellt sich die Frage, ob die Standortvorteile dem Unternehmen in Land A, seiner Tochtergesellschaft in Land B oder beiden (und gegebenenfalls in welchem Verhältnis) zuzuordnen sind.

9.151 In einem solchen Beispiel ist es in Anbetracht dessen, dass die ausgelagerte Geschäftstätigkeit starker Konkurrenz unterliegt, wahrscheinlich, dass dem Unternehmen in Land A realistischerweise die Option zur Verfügung steht, sich entweder der Tochtergesellschaft in Land B oder eines dritten Herstellers zu bedienen. Infolgedessen dürfte es möglich sein, Vergleichsdaten zu finden, um die Bedingungen zu ermitteln, unter denen ein Dritter nach dem Fremdvergleichsgrundsatz gewillt wäre, Kleidung für das Unternehmen herzustellen. In einem solchen Fall würde einem auf Auftragsbasis tätigen Produktionsunternehmen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz im Allgemeinen allenfalls ein sehr geringer Teil der Standortvorteile zufallen. Ein anderes Verhalten würde den verbundenen Hersteller in eine andere Lage versetzen, als dies bei einem unabhängigen Hersteller der Fall wäre, und damit dem Fremdvergleichsgrundsatz widersprechen.

9.152 Als weiteres Beispiel sei angenommen, dass ein Unternehmen in Land X hochspezialisierte Ingenieurleistungen für unabhängige Kunden erbringt. Das Unternehmen ist für seine hohen Qualitätsstandards bestens bekannt. Das Entgelt, das es seinen unabhängigen Kunden berechnet, basiert auf einem festen Stundensatz, der dem Satz entspricht, den seine Wettbewerber für gleichartige Dienstleistungen auf demselben Markt in Rechnung stellen. Es wird angenommen, die Löhne für qualifizierte Ingenieure in Land X sind hoch. Das Unternehmen eröffnet in der Folge eine Tochtergesellschaft in Land Y, wo es gleichermaßen qualifizierte Ingenieure für wesentlich niedrigere Löhne einstellt, und vergibt einen großen Teil seiner Ingenieurarbeiten in Form von Unteraufträgen an seine Tochtergesellschaft in Land Y, wodurch beträchtliche Standortvorteile für den durch das Unternehmen und seine Tochtergesellschaft gebildeten Konzern entstehen. Die Kunden setzen ihre Geschäftsbeziehung weiterhin unmittelbar mit dem Unternehmen in Land X fort und sind sich der Vereinbarung über die Unterauftragsvergabe nicht notwendigerweise bewusst. Eine gewisse Zeit lang kann das bekannte Unternehmen in Land X für seine Dienstleistungen trotz der deutlich gesunkenen Ingenieurkosten weiterhin den ursprünglichen Stundensatz berechnen. Nach einem gewissen Zeitraum wird es jedoch auf Grund des Wettbewerbsdrucks dazu gezwungen sein, seinen Stundensatz zu senken und einen Teil der Standortvorteile an seine Kunden weiterzugeben. Auch in diesem Fall stellt sich die Frage, welcher Partei bzw. welchen Parteien innerhalb des multinationalen Konzerns nach dem Fremdvergleichsgrundsatz die Standortvorteile zufallen sollten: der Tochtergesellschaft in Land Y, dem Unternehmen in Land X oder beiden (und gegebenenfalls in welchem Verhältnis).

9.153 In diesem Beispiel könnte es sein, dass eine hohe Nachfrage nach der Art der fraglichen Ingenieurleistungen besteht und allein die Tochtergesellschaft in Land Y in der Lage ist, diese mit dem erforderlichen Qualitätsstandard zu erbringen, so dass dem Unternehmen in Land X wenig andere Optionen zur Verfügung stehen, als sich dieses Dienstleistungserbringers zu bedienen. Es könnte sein, dass die Tochtergesellschaft in Land Y ein wertvolles immaterielles Wirtschaftsgut entwickelt hat, das seinem technischen Know-how entspricht. Ein solches immaterielles Wirtschaftsgut wird bei der Ermittlung der fremdvergleichskonformen Vergütung für die im Unterauftrag erbrachten Dienstleistungen zu berücksichtigen sein. Unter besonderen Umständen (z.B. wenn signifikante einzigartige Beiträge wie immaterielle Wirtschaftsgüter sowohl von dem Unternehmen in Land X als auch von seiner Tochtergesellschaft in Land Y genutzt werden) könnte die Verwendung einer geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode in Erwägung gezogen werden.

F. Beispiel: Umsetzung einer zentralen Einkaufsfunktion

9.154 Dieser Abschnitt veranschaulicht die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Fall der Einführung einer zentralen Einkaufsfunktion. Der Fall spiegelt die zentrale Bedeutung von Vergleichbarkeitsanalysen und insbesondere von Funktionsanalysen wider, um die Bedeutung der einzelnen Vertragsparteien für die Erzielung von Synergien, Kosteneinsparungen oder anderen Integrationseffekten zu verstehen. Die nachfolgende Liste soll nicht alle möglichen, sondern lediglich die häufigsten Umstände enthalten. Welche Verrechnungspreismethode jeweils am besten geeignet ist, wird von den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls abhängen. Insbesondere wird die Bestimmung, welcher Partei bzw. welchen Parteien die durch die Zentralisierung der Einkaufsfunktion erzielten Kosteneinsparungen oder die Effizienzmängel zugeordnet werden sollten, von den besonderen Gegebenheiten des Einzelfalls abhängen.

9.155 Angenommen, ein multinationaler Konzern errichtet eine zentrale Einkaufsgesellschaft, die den Einkauf der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, die in allen Fertigungsbetrieben des Konzerns im Rahmen ihrer Produktionsprozesse verwendet werden, mit Drittlieferanten verhandelt. In diesem Zusammenhang ließen sich zahlreiche Vergütungssysteme und Verrechnungspreismethoden in Erwägung ziehen, die insbesondere von der jeweiligen Funktionsanalyse der Fertigungsbetriebe und der zentralen Einkaufsgesellschaft sowie den Vertragsbedingungen, die diese vereinbart haben, abhängen werden.

9.156 Erstens wird es Fälle geben, in denen die Preisvergleichsmethode anwendbar ist. Angenommen, die zentrale Einkaufsgesellschaft erwirbt die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe von Drittlieferanten und verkauft sie an die Fertigungsbetriebe. Wenn die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe auf einem Rohstoffmarkt gehandelt werden, könnte die Preisvergleichsmethode anwendbar sein (vgl. Ziffer 2.18). Möglicherweise könnte der Preis, der vor der Zwischenschaltung der Einkaufsgesellschaft von den Fertigungsbetrieben gezahlt wurde, oder der Preis, der von unabhängigen Dritten für vergleichbare Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe gezahlt wird, als vergleichbarer Fremdpreis verwendet werden, um den Preis zu ermitteln, zu dem die Fertigungsbetriebe die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe von der zentralen Einkaufsgesellschaft erwerben sollten, vorbehaltlich einer Prüfung der Gegebenheiten und Umstände sowie des Effekts der unterschiedlichen Zeitpunkte, zu denen die konzerninternen Geschäftsvorfälle und die Vergleichsgeschäfte getätigt wurden. Ohne Anpassung kann eine solche Anwendung der Preisvergleichsmethode jedoch durchaus dazu führen, dass sämtliche Kosteneinsparungen der zentralen Einkaufsgesellschaft zufallen. Wie in Ziffer 9.154 erläutert, muss einzelfallbezogen ermittelt werden, ob dies dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen würde. Sollte die Ermittlung ergeben, dass unter den Umständen des Einzelfalls ein Teil der Kosteneinsparungen den Fertigungs-

betrieben zugeordnet werden sollte, wird sich die Frage stellen, ob die Anwendung der Preisvergleichsmethode entsprechend angepasst werden sollte bzw. könnte.

9.157 Wenn die Preisvergleichsmethode nicht verwendet werden kann, weil etwa der Preis der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe schwankt und der von den Fertigungsbetrieben vor der Errichtung der zentralen Einkaufsgesellschaft gezahlte Preis nicht als Referenzwert dienen kann, könnte die Kostenaufschlagsmethode in Erwägung gezogen werden. Beispielsweise kann die zentrale Einkaufsgesellschaft die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe von Drittlieferanten erwerben und mit einem Kostenaufschlag an die Fertigungsbetriebe weiterverkaufen, d.h. zum von der zentralen Einkaufsgesellschaft gezahlten neuen Einkaufspreis für die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe zuzüglich eines fremdvergleichskonformen Kostenaufschlags. In einem solchen Fall sollte der Kostenaufschlag, der der zentralen Einkaufsgesellschaft zugeordnet wird, mit dem Kostenaufschlag vergleichbar sein, den unabhängige Unternehmen bei vergleichbaren Handelstätigkeiten erzielt hätten.

9.158 In einigen Fällen fungiert die zentrale Einkaufsgesellschaft entweder für die Lieferanten oder für die Käufer (oder für beide) als Makler und erhält eine Vergütung in Form einer Vermittlungsgebühr, die entweder von den Lieferanten oder den Käufern (oder von beiden) gezahlt wird. Dies könnte dann zutreffen, wenn die zentrale Einkaufsgesellschaft mit den Drittlieferanten verhandelt, jedoch kein Eigentum an den Warenbeständen erwirbt, d.h. die Fertigungsbetriebe erwerben die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe weiterhin unmittelbar von den Lieferanten, allerdings zu einem ermäßigten Preis, der dank der Tätigkeit der zentralen Einkaufsgesellschaft und der Beteiligung aller von der Vereinbarung betroffenen Fertigungsbetriebe erzielt wurde. Die Vermittlungsgebühr könnte im proportionalen Verhältnis zu den Lieferungen stehen (insbesondere dann, wenn sie von dem Lieferanten bezahlt wird) oder zu den erzielten Preisnachlässen (insbesondere dann, wenn sie von den Fertigungsbetrieben gezahlt wird). Sie sollte der Vermittlungsgebühr entsprechen, die unabhängige Unternehmen unter ähnlichen Umständen für vergleichbare Vermittlungsfunktionen berechnen würden.

9.159 Es kann sein, dass der Kostenaufschlag oder die Vermittlungsgebühr, die aus Sicht der zentralen Einkaufsgesellschaft als fremdvergleichskonform zu betrachten wäre, tatsächlich zur Bestimmung von Einkaufspreisen für die Fertigungsbetriebe führen, die über den Preisen liegen, die sie selbst erzielen könnten. Wenn die für die Fertigungsbetriebe verursachten Zusatzkosten erheblich sind – z.B. wenn sie wiederholt den durch die zentrale Einkaufsgesellschaft bereitgestellten Korb von Produkten erheblich beeinflussen –, stellt sich die Frage, ob unabhängige Fertigungsbetriebe die Zahlung solcher höherer Preise vereinbart hätten und welcher wirtschaftlichen Logik dies

folgen würde bzw. ob die zentrale Einkaufsgesellschaft diese Effizienzmängel nach dem Fremdvergleichsgrundsatz durch die Senkung des Verkaufspreises, den sie den Fertigungsbetrieben berechnet, teilweise oder ganz tragen sollte. Die Antwort wird von den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls abhängen. Für die Analyse wird die Ermittlung der Vorteile entscheidend sein, die die Vertragsparteien (die Fertigungsbetriebe und die zentrale Einkaufsgesellschaft) von der Umsetzung der zentralen Einkaufsfunktion vernünftigerweise erwarten können, sowie der den Vertragsparteien realistischerweise zur Verfügung stehenden Optionen, einschließlich der Option, sich in bestimmten Fällen nicht am Zentraleinkauf zu beteiligen, wenn die erwarteten Vorteile nicht so attraktiv sein sollten wie bei anderen Optionen. Wenn die Parteien vernünftigerweise Vorteile hätten erwarten können, wird es unerlässlich sein, die Gründe für die zu Tage tretenden Effizienzmängel der zentralen Einkaufsgesellschaft zu analysieren, ebenso die Vertragsbedingungen, gemäß denen die zentrale Einkaufsgesellschaft tätig ist, sowie die Funktionsanalyse der Fertigungsbetriebe und der zentralen Einkaufsgesellschaft, insbesondere ihre jeweiligen Aufgaben und Verantwortlichkeiten im Hinblick auf die Entscheidungen, die zu den Effizienzmängeln führten. Diese Analyse sollte es ermöglichen, zu ermitteln, welcher Vertragspartei bzw. welchen Vertragsparteien in welchem Umfang die durch die Effizienzmängel verursachten Kosten zuzuordnen sind. Wenn diese Analyse darauf schließen lässt, dass die Effizienzmängel der zentralen Einkaufsgesellschaft zugerechnet werden sollten, bestünde eine Möglichkeit darin, den Fertigungsbetrieben die Veräußerungsgeschäfte unter Verwendung der Preisvergleichsmethode zu berechnen, d.h. auf der Grundlage der Einkaufspreise, die die Fertigungsbetriebe unter vergleichbaren Umständen für vergleichbare Güter auf dem freien Markt in Anspruch nehmen könnten. Es sollte jedoch kein Rückschluss gezogen werden, dass sämtliche Effizienzmängel systematisch der zentralen Einkaufsfunktion zugerechnet werden sollten oder die positiven Effekte der Synergien immer unter den Mitgliedsunternehmen des Konzerns aufgeteilt werden sollten.

9.160 Schließlich könnte es Fälle geben, in denen die durch die Zentralisierung der Einkaufsfunktion erzielten Kosteneinsparungen (bzw. verursachten Kosten) in der Art einer Gewinnaufteilung zwischen der zentralen Einkaufsgesellschaft und den Fertigungsbetrieben aufgeteilt würden.

Teil IV: Anerkennung der tatsächlich getätigten Geschäftsvorfälle

A. Einleitung

9.161 Ein wichtiger Ausgangspunkt jeder Verrechnungspreisanalyse besteht darin, den zu prüfenden konzerninternen Geschäftsvorfall zutreffend zu identifizieren und zu beschreiben. Die Ziffern 1.64-1.69 behandeln die Bedeutung der von verbundenen Unternehmen tatsächlich durchgeführten Geschäftsvorfälle und erläutern außergewöhnliche Umstände, unter denen es für eine Steuerverwaltung gerechtfertigt und angemessen sein kann, den von einem Steuerpflichtigen dargelegten Geschäftsvorfall für Verrechnungspreiszwecke nicht anzuerkennen.

9.162 Die Ziffern 1.64-1.69 befassen sich ausschließlich mit der Nichtanerkennung von Geschäftsvorfällen für Zwecke der Durchführung von Verrechnungspreisberichtigungen nach Artikel 9 des OECD-Musterabkommens (d.h. Berichtigungen in Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz). Sie geben keine Hinweise auf die Möglichkeiten eines Staates, Geschäftsvorfälle unter anderen Aspekten, die seine nationalen Gesetze vorsehen, anders zu qualifizieren. Eine Erörterung der Beziehung zwischen innerstaatlichen Missbrauchsvermeidungsvorschriften und den Abkommen findet sich im Kommentar zum Artikel 1 des OECD-Musterabkommens (siehe insbesondere Ziffer 9.5, 22 und 22.1 des Kommentars).

9.163 Multinationalen Unternehmen steht es frei, ihre Geschäftstätigkeit so zu organisieren, wie sie es für angebracht halten. Die Steuerverwaltungen haben nicht das Recht, einem multinationalen Unternehmen vorzuschreiben, wie es seine Strukturen zu gestalten hat oder wo sich der Standort seiner Geschäftstätigkeit befinden soll. Multinationale Konzerne können nicht gezwungen werden, in einem Land ein bestimmtes Maß an geschäftlicher Präsenz zu haben oder aufrechtzuerhalten. Es steht ihnen frei, in dieser Hinsicht in ihrem eigenen besten kommerziellen und wirtschaftlichen Interesse zu handeln. Für solche Entscheidungen können steuerliche Gesichtspunkte eine Rolle spielen. Die Steuerverwaltungen haben jedoch das Recht, die steuerlichen Folgen der von einem multinationalen Unternehmen geschaffenen Strukturen unter Anwendung der Abkommen und insbesondere des Artikels 9 des OECD-Musterabkommens zu bestimmen. Das bedeutet, dass

die Steuerverwaltungen gegebenenfalls Verrechnungspreisberichtigungen nach Artikel 9 des OECD-Musterabkommens und/oder andere nach innerstaatlichem Recht zulässige Berichtigungen durchführen können (z.B. nach allgemeinen oder spezifischen Missbrauchsvermeidungsvorschriften), soweit solche Berichtigungen mit ihren Abkommenspflichten zu vereinbaren sind.

B. Tatsächlich getätigte Geschäftsvorfälle. Die Rolle der Vertragsbedingungen. Zusammenhang zwischen den Ziffern 1.64-1.69 und anderen Teilen dieser Leitlinien

9.164 Im Kontext des Artikels 9 sollte eine Prüfung der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf konzerninterne Geschäftsvorfälle von den Geschäftsvorfällen ausgehen, die tatsächlich zwischen den verbundenen Unternehmen getätigt wurden, und die Vertragsbedingungen spielen dabei eine bedeutende Rolle (vgl. Ziffer 1.64). Wie in Ziffer 1.47-1.51 und 1.64-1.69 anerkannt wird, ist aber eine Überprüfung der Vertragsbedingungen nicht ausreichend.

9.165 Gemäß Artikel 9 des OECD-Musterabkommens kann eine Steuerverwaltung die Gewinne eines Steuerpflichtigen in den Fällen berichtigen, in denen die Bedingungen eines konzerninternen Geschäftsvorfalles sich von denen unterscheiden, die zwischen unabhängigen Unternehmen vereinbart worden wären. In der Praxis erfolgen Verrechnungspreisberichtigungen in Form einer Anpassung der Gewinne eines Unternehmens, die auf eine Berichtigung des Preises und/oder anderer Bedingungen (z.B. Zahlungsbedingungen oder Risikoverteilung) eines konzerninternen Geschäftsvorfalles zurückzuführen sind. Dies bedeutet nicht, dass alle Verrechnungspreisberichtigungen so betrachtet werden sollten, als wären sie mit der Nichtanerkennung eines konzerninternen Geschäftsvorfalles nach Ziffer 1.64-1.69 gleichzusetzen, gleichgültig ob es sich lediglich um eine Preisberichtigung handelt oder zugleich (oder alternativ) auch um eine Berichtigung anderer Bedingungen eines konzerninternen Geschäftsvorfalles oder ob es sich um eine Berichtigung handelt, die daraus resultiert, dass als getrennt beurteilte Geschäftsvorfälle in Übereinstimmung mit den Hinweisen unter Ziffer 3.11 und 6.18 als Leistungspaket behandelt werden. Die Überprüfung der Vergleichbarkeit kann tatsächlich zu solchen Berichtigungen führen, vgl. insbesondere Ziffer 1.33. In Ziffer 1.48-1.54 werden die Möglichkeiten der Steuerverwaltung erläutert, Vertragsbedingungen in Zweifel zu ziehen, wenn sie nicht mit dem wirtschaftlichen Gehalt des Geschäftsvorfalles zu vereinbaren sind oder nicht dem tatsächlichen Verhalten der Vertragspartner entsprechen.

9.166 Die Untersuchung der Frage, wie festzustellen ist, ob die Risikoaufteilung bei einem Geschäftsvorfall zwischen verbundenen Unternehmen dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, wird in Teil I dieses Kapitels

erläutert. Wie unter Ziffer 9.11 ausgeführt, geht die Überprüfung der Risikoverteilung im Kontext des Artikels 9 von einer Prüfung der Vertragsbedingungen zwischen den Vertragspartnern aus, da diese in der Regel festlegen, wie die Risiken untereinander aufzuteilen sind. Wie jedoch unter Ziffer 1.48-1.54 angemerkt ist, wird eine vorgegebene Risikoaufteilung zwischen verbundenen Unternehmen nur in dem Maße anerkannt, wie sie mit dem wirtschaftlichen Gehalt übereinstimmt. Daher ist es wichtig, bei der Überprüfung der Risikoaufteilung zwischen den verbundenen Unternehmen und der Folgen für die Verrechnungspreisgestaltung nicht nur die Vertragsbedingungen zu prüfen, sondern auch die Frage, ob die verbundenen Unternehmen sich an die vertraglich festgelegte Risikoaufteilung halten und ob durch die Vertragsbedingungen eine fremdvergleichskonforme Risikoaufteilung gewährleistet ist. Bei der Beurteilung des zuletzt genannten Punktes spielen zwei weitere Faktoren eine wichtige Rolle, nämlich ob Nachweise über vergleichbare Geschäftsvorfälle zwischen unabhängigen Unternehmen mit vergleichbarer Risikoaufteilung existieren, und – soweit es solche nicht gibt – ob die Risikoaufteilung wirtschaftlich vernünftig ist (insbesondere ob das Risiko dem Vertragspartner zugeteilt ist, der mehr Kontrolle über dieses hat). In Ziffer 9.34-9.38 wird der Unterschied zwischen der Durchführung einer Anpassung zur Verbesserung der Vergleichbarkeit und der Nichtanerkennung der Risikoaufteilung bei einem konzerninternen Geschäftsvorfall erklärt und der Zusammenhang zwischen den Hinweisen unter Ziffer 1.49 und 1.64-1.69 erläutert.

9.167 Eine ähnliche Überlegung wird in Teil II dieses Kapitels bezüglich der Entschädigungsansprüche bei einer Kündigung bzw. der wesentlichen Neuverhandlung bestehender Vereinbarungen dargelegt. Unter Ziffer 9.103 wird ausgeführt, dass es zusätzlich zur Prüfung der Frage, ob die gekündigte, nicht verlängerte oder wesentlich neuverhandelte Vereinbarung schriftlich fixiert wurde und eine Entschädigungsklausel vorsieht, wichtig sein kann, zu prüfen, ob die Bedingungen der Vereinbarung und eine möglicherweise existierende oder nicht existierende Entschädigungsklausel oder eine andere Art von Garantie (sowie gegebenenfalls die Bedingungen einer solchen Klausel) dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

C. Anwendung der Ziffern 1.64-1.69 dieser Leitlinien auf Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit

C.1 Nichtanerkennung nur in Ausnahmefällen

9.168 Die Ziffern 1.64-1.69 begrenzen die Nichtanerkennung der tatsächlich getätigten Geschäftsvorfälle bzw. Vereinbarungen ausdrücklich auf außergewöhnliche Situationen. Das zeigt, dass die Nichtanerkennung eines Geschäftsvorfalles nicht die Regel, sondern eine Ausnahme in Bezug auf den

allgemeinen Grundsatz darstellt, dass die Prüfung, die eine Steuerverwaltung hinsichtlich eines Geschäftsvorfalles zwischen verbundenen Unternehmen vornimmt, vom tatsächlich abgewickelten Geschäftsvorfall, wie er von diesen gestaltet wurde, ausgehen sollte¹³. Der Begriff „außergewöhnlich“ hat in diesem Zusammenhang eine ähnliche Bedeutung wie „selten“ oder „ungewöhnlich“. Er bringt zum Ausdruck, dass in den meisten Fällen davon auszugehen ist, dass dem Fremdvergleichsgrundsatz nach Artikel 9 entsprochen werden kann, indem für die Vereinbarung, wie sie tatsächlich getroffen und gestaltet wurde, fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise bestimmt werden.

9.169 Im Einklang mit Ziffer 1.64-1.69 kann es für eine Steuerverwaltung ausnahmsweise angemessen sein, die von den Vertragsparteien vorgenommene Charakterisierung oder Gestaltung eines Geschäftsvorfalles oder einer Vereinbarung nicht anzuerkennen, wenn sie unter Berücksichtigung aller Umstände und Gegebenheiten zu dem Schluss kommt, dass:

- sich der wirtschaftliche Gehalt des Geschäftsvorfalles oder der Vereinbarung von seiner/ihrer äußeren Form unterscheidet (Abschnitt C.2) oder
- unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen den Geschäftsvorfall oder die Vereinbarung nicht wie die verbundenen Unternehmen charakterisiert oder gestaltet hätten und das Vorliegen fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise für diesen Geschäftsvorfall oder diese Vereinbarung nicht verlässlich ermittelt werden kann (Abschnitt C.3 und C.4).

In beiden Situationen handelt es sich um Fälle, in denen die von den Vertragsparteien vorgenommene Charakterisierung oder Gestaltung des Geschäftsvorfalles bzw. der Vereinbarung als das Ergebnis von Bedingungen betrachtet wird, die zwischen unabhängigen Unternehmen nicht bestanden hätten (vgl. Ziffer 1.66).

C.2 Ermittlung des wirtschaftlichen Gehalts eines Geschäftsvorfalles oder einer Vereinbarung

9.170 Der wirtschaftliche Gehalt eines Geschäftsvorfalles oder einer Vereinbarung wird auf Grund der Prüfung aller Umstände und Gegebenheiten festgestellt; hierzu gehören z.B. der wirtschaftliche und geschäftliche Zusammenhang des Geschäftsvorfalles oder der Vereinbarung, sein Zweck und seine Auswirkungen unter praktischen und wirtschaftlichen Gesichts-

13. Wie unter Ziffer 1.53 ausgeführt, ist es wichtig zu überprüfen, ob das Verhalten der Vertragsparteien den Vertragsbedingungen entspricht oder ob es darauf hinweist, dass die Vertragsbedingungen nicht eingehalten wurden oder nur vorgetäuscht sind. In diesen Fällen ist eine weitere Analyse erforderlich, um die wahren Gegebenheiten des Geschäftsvorfalles herauszufinden, und eine Preisberichtigung dürfte nicht die richtige Lösung sein.

punkten sowie das Verhalten der Vertragsparteien, unter anderem auch die von ihnen ausgeübten Funktionen, ihr Kapitaleinsatz und die von ihnen übernommenen Risiken.

C.3 Feststellung, ob die Vereinbarungen von unabhängigen Unternehmen getroffen worden wären

9.171 Der zweite unter Ziffer 1.65 genannte Umstand bezieht sich ausdrücklich auf die Situation, in der von den verbundenen Unternehmen Vereinbarungen getroffen werden, die „von jenen abweichen, die unabhängige Unternehmen in wirtschaftlich vernünftiger Weise getroffen hätten ...“. Gemäß Ziffer 9.163 sollten die Steuerverwaltungen im Regelfall nicht in wirtschaftliche Entscheidungen eines Steuerpflichtigen hinsichtlich der Ausgestaltung seiner geschäftlichen Vereinbarungen eingreifen. Die Entscheidung, dass ein konzerninterner Geschäftsvorfall wirtschaftlich nicht vernünftig ist, sollte daher mit besonderer Vorsicht erfolgen, und dies sollte nur unter außergewöhnlichen Umständen zur Nichtanerkennung der Vereinbarungen verbundener Unternehmen führen.

9.172 Zeigen verlässliche Daten, dass vergleichbare Geschäftsvorfälle zwischen unabhängigen Unternehmen existieren, kann nicht argumentiert werden, dass den betreffenden Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen wirtschaftliche Vernunft fehlt. Die Existenz von Daten vergleichbarer Fälle, die die Fremdvergleichskonformität der Verrechnungspreise eines verbundenen Unternehmens belegen, zeigt, dass diese für unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen wirtschaftlich vernünftig sind. Andererseits bedeutet für sich betrachtet die bloße Tatsache, dass Vereinbarungen, die zwischen verbundenen Unternehmen getroffen wurden, zwischen unabhängigen Unternehmen nicht feststellbar sind, nicht, dass die Vereinbarungen dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht entsprechen noch dass sie wirtschaftlich nicht vernünftig sind (vgl. Ziffer 1.11).

9.173 Umstrukturierungen von Geschäftstätigkeiten erfolgen bei multinationalen Konzernen häufig zur Umsetzung von globalen Geschäftsmodellen, die bei unabhängigen Unternehmen, wenn überhaupt, nur selten anzutreffen sind, denn sie nutzen gerade den Vorteil, über den sie als multinationale Konzerne verfügen, nämlich integriert operieren zu können. So können z.B. multinationale Konzerne weltweite Wertschöpfungsketten oder zentralisierte Funktionen nutzen, die bei unabhängigen Unternehmen nicht anzutreffen sind. Es ist daher oft schwer zu beurteilen, ob es sich um Geschäftsmodelle handelt, die der Art nach denen entsprechen, die in wirtschaftlich vernünftiger Weise handelnde, unabhängige Unternehmen umgesetzt hätten. Dieser Mangel an Vergleichbarkeit bedeutet als solcher nicht, dass die Umsetzung globaler Geschäftsmodelle automatisch als nicht wirtschaftlich vernünftig zu betrachten ist.

9.174 Zu prüfen ist, ob das Ergebnis (die getroffene Vereinbarung) mit dem übereinstimmt, was aus einem normalen Geschäftsgebaren unabhängiger Unternehmen resultieren würde; es handelt sich nicht um eine Verhaltensprüfung in dem Sinne, dass von den verbundenen Unternehmen verlangt wird, sich beim Aushandeln und Festlegen von Vertragsbedingungen tatsächlich so zu verhalten, wie es unabhängige Unternehmen tun würden. Die Frage, ob die verbundenen Unternehmen tatsächlich echte Verhandlungen aufgenommen haben oder ob sie nur im besten Interesse des gesamten multinationalen Konzerns einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit zugestimmt haben, ist daher nicht ausschlaggebend dafür, festzustellen, ob die Vereinbarung in wirtschaftlich vernünftiger Weise von unabhängigen Unternehmen getroffen worden wäre oder ob fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise erzielt wurden.

9.175 Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes beruht auf dem Gedanken, dass unabhängige Unternehmen sich nicht an einem Geschäftsvorfall beteiligen, wenn sie eine eindeutig attraktivere Alternative sehen. Vgl. Ziffer 9.59-9.64. Wie dort erörtert wird, kann es für die Ermittlung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise für eine Vereinbarung sachdienlich sein, die realistischerweise zur Verfügung stehenden Optionen zu betrachten. Dies kann auch im Hinblick auf die Frage von Bedeutung sein, ob Vereinbarungen, die von verbundenen Unternehmen getroffen wurden, von jenen abweichen, die unabhängige Unternehmen in wirtschaftlich vernünftiger Weise getroffen hätten. Es kann außergewöhnliche Fälle geben, in denen es sich als unmöglich erweist, für die tatsächlich getroffene Vereinbarung verlässliche fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise zu ermitteln, und dies kann den Schluss rechtfertigen, dass die Vereinbarung unter vergleichbaren Umständen für unabhängige Unternehmen nicht wirtschaftlich vernünftig gewesen und somit auch nicht getroffen worden wäre (vgl. Abschnitt C.4).

9.176 Ein unabhängiges Unternehmen würde einen Geschäftsvorfall über eine Umstrukturierung nicht eingehen, wenn es eine Alternative sieht, die realistischerweise verfügbar ist und eindeutig attraktiver ist, einschließlich der Möglichkeit, der Umstrukturierung nicht zuzustimmen. Für die Beurteilung der Frage, ob eine Vertragspartei nach dem Fremdvergleichsgrundsatz andere ihr realistischerweise zur Verfügung stehende und eindeutig attraktivere Alternativen gehabt hätte, sollten alle Bedingungen der Umstrukturierung, die Rechte und andere Vermögenswerte der Vertragspartner, ein etwaiger Ausgleich oder eine Entschädigung für die Umstrukturierung als solche, die Vergütung auf Grund der Vereinbarungen nach der Umstrukturierung (wie in Teil II und III dieses Kapitels ausgeführt) sowie die wirtschaftlichen Umstände, die sich aus der Zugehörigkeit zu einem multinationalen Konzern ergeben, angemessen berücksichtigt werden (vgl. Ziffer 1.11).

9.177 Für die Prüfung, ob eine Umstrukturierung wirtschaftlich vernünftig ist, kann sich die Frage stellen, ob dieser Geschäftsvorfall getrennt oder in einem allgemeineren Kontext unter Berücksichtigung anderer wirtschaftlich miteinander verbundener Geschäftsvorfälle zu betrachten ist. Es wird in der Regel zweckmäßig sein, bei der Prüfung der Frage, ob ein Geschäftsvorfall wirtschaftlich vernünftig ist, die Umstrukturierung als Gesamtheit zu betrachten. Zum Beispiel sollte in Fällen, in denen der Verkauf eines immateriellen Wirtschaftsguts Teil einer umfassenderen Umstrukturierung ist, die Änderungen der Vereinbarungen über Entwicklung und Nutzung dieses immateriellen Wirtschaftsguts zur Folge hat, die Frage, ob die Veräußerung des immateriellen Wirtschaftsguts wirtschaftlich vernünftig ist, nicht losgelöst von diesen Änderungen untersucht werden. Andererseits kann es sich in Fällen, in denen eine Umstrukturierung Änderungen von mehr als einer Komponente oder eines Aspekts einer Geschäftstätigkeit zur Folge hat, die wirtschaftlich gesehen nicht miteinander in Verbindung stehen, als erforderlich erweisen, gesondert zu prüfen, ob bestimmte Änderungen wirtschaftlich vernünftig sind. Zum Beispiel kann eine Umstrukturierung die Zentralisierung der Einkaufsfunktion eines Konzerns und die seines Eigentums an werthaltigen, von der Einkaufsfunktion unabhängigen immateriellen Wirtschaftsgütern umfassen. In diesem Fall kann es erforderlich sein, die Frage gesondert zu beurteilen, ob die Zentralisierung der Einkaufsfunktion und die Zentralisierung des Eigentums an werthaltigen immateriellen Wirtschaftsgütern jeweils wirtschaftlich vernünftig ist.

9.178 Für die Umstrukturierung eines multinationalen Konzerns kann es auf Gruppenebene betriebswirtschaftliche Gründe geben. Jedoch ist nochmals zu betonen, dass der Fremdvergleichsgrundsatz Unternehmen eines multinationalen Konzerns wie unabhängige Unternehmen behandelt und nicht wie untrennbare Teile eines einzigen einheitlichen Unternehmens (vgl. Ziffer 1.6). Infolgedessen reicht es aus der Verrechnungspreisperspektive gesehen nicht aus, dass eine Vereinbarung über eine Umstrukturierung für den Konzern als Gesamtheit wirtschaftlich vernünftig ist, denn die Vereinbarung muss auf der Ebene jedes einzelnen Steuerpflichtigen dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, wobei seine Rechte und andere Vermögenswerte, die auf Grund der Vereinbarung zu erwartenden Vorteile (z.B. Einbeziehung der Vereinbarung für Geschäfte nach der Umstrukturierung plus etwaiger Entschädigungsleistungen für die Umstrukturierung als solche) und die realistischere zur Verfügung stehenden Alternativen zu berücksichtigen sind.

9.179 In Fällen, in denen eine Umstrukturierung für den multinationalen Konzern als Gesamtheit wirtschaftlich vernünftig ist, ist davon auszugehen, dass in der Regel ein angemessener Verrechnungspreis (d.h. eine Entschädigung für die Vereinbarung nach der Umstrukturierung plus Entschädigungs-

leistungen für die Umstrukturierung als solche) erzielbar ist, um sicherzustellen, dass die Umstrukturierung für jedes einzelne daran beteiligte Konzernunternehmen dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Vgl. Teil II dieses Kapitels, Abschnitt B.

C.4 *Feststellung, ob es für einen Geschäftsvorfall oder eine Vereinbarung eine Verrechnungspreislösung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz gibt*

9.180 Unter dem in Ziffer 1.65 genannten zweiten Umstand ist als ein zweites zusätzliches Kriterium aufgeführt, dass „die tatsächlich gewählte Gestaltung der Steuerverwaltung im Ergebnis die Möglichkeit nimmt, einen angemessenen Verrechnungspreis zu bestimmen“. Wenn ein angemessener Verrechnungspreis (d.h. ein fremdvergleichskonformer Verrechnungspreis, der die Vergleichbarkeitsanalyse beider an dem Geschäftsvorfall oder der Vereinbarung beteiligten Vertragsparteien berücksichtigt – einschließlich einer Funktionsanalyse) unter den Gegebenheiten des Falls bestimmt werden kann, würde der Geschäftsvorfall oder die Vereinbarungen unter dem zweiten Umstand der Ziffer 1.65 nicht unberücksichtigt bleiben, ungeachtet dessen, dass ein solcher Geschäftsvorfall oder eine solche Vereinbarung zwischen unabhängigen Unternehmen nicht feststellbar wäre und die Steuerverwaltung Zweifel am wirtschaftlich vernünftigen Handeln des Steuerpflichtigen hätte, der den Geschäftsvorfall oder die Vereinbarung abschließt. Andernfalls kann die Steuerverwaltung entscheiden, dass es sich um einen Fall handelt, in dem die Anerkennung des Geschäftsvorfalles oder der Vereinbarung hinsichtlich des zweiten Umstands der Ziffer 1.65 abzulehnen ist.

C.5 *Die Erheblichkeit steuerlicher Gründe*

9.181 Die Tatsache, dass eine Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit zur Erzielung steuerlicher Vorteile vereinbart wird, reicht nach Artikel 9 des OECD-Musterabkommens für sich allein genommen nicht aus, um den Schluss zu rechtfertigen, dass sie nicht fremdvergleichskonform ist¹⁴. Das Vorliegen steuerlicher Gründe rechtfertigt es alleine nicht, die Charakterisierung oder Gestaltung der Vereinbarung durch die Vertragspartner nach Ziffer 1.64-1.69 nicht anzuerkennen.

9.182 Soweit Funktionen, Vermögenswerte und/oder Risiken tatsächlich übertragen werden, kann es aus der Perspektive des Artikels 9 für einen multinationalen Konzern wirtschaftlich vernünftig sein, eine Umstrukturierung durchzuführen, um eine Steuerersparnis zu erzielen. Dies ist jedoch unerheblich für die Frage, ob eine Umstrukturierung auf der Ebene des jeweiligen Unternehmens dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht (vgl. Ziffer 9.178).

14. Wie unter Ziffer 9.8 ausgeführt, sind innerstaatliche Vorschriften zur Missbrauchs-
bekämpfung nicht Gegenstand dieses Kapitels.

C.6 Folgen der Nichtanerkennung nach Ziffer 1.64-1.69

9.183 Liegt der erste Umstand der Ziffer 1.65 vor, kann die Steuerverwaltung, wenn sich der wirtschaftliche Gehalt eines Geschäftsvorfalles von seiner äußeren Form unterscheidet, die von den Beteiligten vorgenommene Charakterisierung des Geschäftsvorfalles außer Acht lassen und es entsprechend seinem wirtschaftlichen Gehalt neu charakterisieren.

9.184 Im Hinblick auf den zweiten Umstand enthält Ziffer 1.65 ein Beispiel für die Nichtanerkennung eines Verkaufs und einen Hinweis darauf, dass es zwar richtig sein kann, den Geschäftsvorfall als einen Verkauf von Betriebsvermögen anzuerkennen, es für eine Steuerverwaltung aber dennoch angebracht sein könnte, die Verkaufsbedingungen in ihrer Gesamtheit (und nicht nur unter Bezugnahme auf die Preisgestaltung) so anzupassen, wie es vernünftigerweise bei einem solchen Verkauf zwischen unabhängigen Unternehmen zu erwarten wären. In diesem Fall würde die Steuerverwaltung die Bedingungen der Vereinbarung auf eine wirtschaftlich vernünftige Weise zu berichtigen suchen.

9.185 In beiden Fällen würde Artikel 9 eine Anpassung von Bedingungen zulassen, damit die Bedingungen zum Ausdruck kommen, die die Beteiligten angestrebt hätten, wenn der Geschäftsvorfall entsprechend der wirtschaftlichen Realität gestaltet worden wäre, d.h. zwischen Beteiligten, die unter Marktbedingungen handeln (vgl. Ziffer 1.66). Dabei müssen die Steuerverwaltungen für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes untersuchen, welche tatsächlichen Verhältnisse einer vertraglichen Vereinbarung zu Grunde liegen (vgl. Ziffer 1.67).

9.186 Ziffer 1.68 gibt erläuternde Hinweise für Fälle, wo es für Steuerverwaltungen zweckmäßig sein kann, auf alternativ gestaltete Geschäftsvorfälle unabhängiger Unternehmen zurückzugreifen, um festzustellen, ob der konzerninterne Geschäftsvorfall in der Form, in der er gestaltet ist, dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Ob Schlüsse aus einem Alternativfall zu ziehen sind, wird von den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalles, aber auch von der Anzahl und der Genauigkeit der Anpassungen, die für die Berücksichtigung der Unterschiede zwischen dem konzerninternen Geschäftsvorfall und der Alternative erforderlich sind, und schließlich von der Qualität aller anderen verfügbaren Anhaltspunkte abhängen.

9.187 Diese Hinweise zeigen, dass die Steuerverwaltung den nicht anerkannten Geschäftsvorfall durch eine andere Charakterisierung oder Gestaltung zu ersetzen suchen würde, die den Gegebenheiten des Falls möglichst nahekommt, d.h. eine Charakterisierung oder Gestaltung, die den aus der Umstrukturierung resultierenden funktionellen Veränderungen des Geschäftsbetriebs des Steuerpflichtigen entspricht und die dem wirtschaftlichen Gehalt

des Falls möglichst nahekommmt und die Ergebnisse zum Ausdruck bringt, die erzielt worden wären, wenn der Geschäftsvorfall entsprechend der wirtschaftlichen Realität unabhängiger Unternehmen gestaltet worden wäre. Wenn zum Beispiel ein Bestandteil einer Umstrukturierungsvereinbarung die Stilllegung einer Fabrikanlage betrifft, kann bei einer Neucharakterisierung der Umstrukturierung nicht die Tatsache außer Acht gelassen werden, dass die Fabrikanlage ihren Betrieb eingestellt hat. Ebenso kann auch, wenn eine Komponente einer Umstrukturierung die faktische Verlagerung grundlegender Unternehmensfunktionen beinhaltet, bei einer Neucharakterisierung der Umstrukturierung nicht die Tatsache außer Acht gelassen werden, dass diese Funktionen tatsächlich verlagert wurden. In einem weiteren Beispiel, bei dem eine Umstrukturierungsvereinbarung einen Eigentumstransfer zwischen zwei Vertragspartnern beinhaltet, müsste jede Nichtanerkennung der Umstrukturierungsvereinbarung notwendigerweise widerspiegeln, dass ein solcher Eigentumstransfer zwischen den beiden Vertragspartnern stattgefunden hat, wenngleich es angebracht sein könnte, die Art des Transfers durch eine andere Charakterisierung zu ersetzen, die den Gegebenheiten des Falls möglichst nahekommmt (z.B. könnte eine angebliche Eigentumsübertragung als eine bloße Vermietung oder Lizenzierung des Eigentums qualifiziert werden und umgekehrt).

D. Beispiele

D.1 Beispiel (A): Umstrukturierung eines Eigenhändlers in ein risikoarmes Vertriebsunternehmen

9.188 Unternehmen Z ist ein bekanntes Vertriebsunternehmen für Luxusartikel. Es ist Eigentümer eines wertvollen Firmennamens, wertvoller Einzelhandelsgeschäfte und wertvoller langfristiger Verträge mit Lieferanten. Das Unternehmen wird von einem multinationalen Konzern übernommen, dessen Tätigkeit auf einem globalen Unternehmensmodell basiert, bei dem alle Firmennamen und anderen immateriellen Wirtschaftsgüter Eigentum des Unternehmens V in Land V sind, alle wichtigen Lieferverträge von einem für das Management der konzernweiten Lieferverträge zuständigen Unternehmen W in Land W gehalten werden und sich alle Einzelhandelsgeschäfte im Besitz eines Immobilienunternehmens in Land X befinden. Gleich nach dem Erwerb beschließt der Konzern, das Unternehmen Z umzustrukturieren und seinen Firmennamen auf das Unternehmen V, seine wertvollen Lieferverträge auf das Unternehmen W und seine Einzelhandelsgeschäfte auf das Unternehmen X zu übertragen, wobei für jede Übertragung ein einmaliger Pauschalbetrag vergütet wird. Folge der Übertragung ist, dass das Unternehmen Z nunmehr als Kommissionär für Unternehmen W tätig ist. Sein Gewinnpotenzial ist nach der Umstrukturierung wesentlich geringer als zuvor. Vertreter des multinationalen Konzerns erklären, dass der betriebswirt-

schaftliche Grund für die Umstrukturierung darin bestünde, das Betriebsmodell des Unternehmens Z mit dem der übrigen Konzernunternehmen in Einklang zu bringen und dass diese Möglichkeit für den Abschluss des Anschaffungsgeschäfts ein wichtiger Faktor war. Das Management des Unternehmens Z hatte auf Grund der erfolgten Übernahme keine andere Wahl, als die Umstrukturierung zu akzeptieren. Es gibt an, dass die Preisgestaltung bei der Übertragung seines Firmennamens, seiner Verträge und Einzelhandelsgeschäfte fremdvergleichskonform war und dass die Vergütung für seine Geschäftstätigkeit nach der Umstrukturierung ebenfalls dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen wird.

9.189 Unter der Annahme, dass das tatsächliche Verhalten der Vertragspartner in diesem Fall mit der Art der Umstrukturierung übereinstimmt, so würde der wirtschaftliche Gehalt der Vereinbarung nicht von seiner Charakterisierung und Gestaltung durch die Vertragsparteien abweichen. Es ist zu erwarten, dass die Festlegung von dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechenden Verrechnungspreisen für die Umstrukturierung als solche und für die Geschäftstätigkeit nach erfolgter Umstrukturierung für jeden Vertragspartner zu einem fremdvergleichskonformen Ergebnis führen wird, so dass in diesem Fall die Umstrukturierungsgeschäftsvorfälle anerkannt würden.

D.2 Beispiel (B): Übertragung wertvoller immaterieller Wirtschaftsgüter an eine Scheinfirma

9.190 Ein multinationales Unternehmen fertigt und vertreibt Produkte, deren Wert nicht durch ihre technischen Merkmale, sondern durch den Markennamen und die Markenpräsenz bestimmt wird. Das multinationale Unternehmen will sich dadurch von seinen Konkurrenten unterscheiden, dass es hochwertige Markennamen entwickelt, indem es eine sorgfältig konzipierte, kostenaufwendige Marketingstrategie verfolgt. Das Eigentum an den Markennamen hat das Unternehmen A in Land A. Die Entwicklung, Pflege und Durchführung einer weltweiten Marketingstrategie sind die wichtigsten, den Wert des multinationalen Unternehmens bestimmenden Faktoren, und diese Funktionen werden von 125 Beschäftigten in der Zentralverwaltung des Unternehmens A wahrgenommen. Der Wert der Markennamen führt zu einem hohen Endverbraucherpreis der Produkte. Die Zentralverwaltung des Unternehmens A erbringt zudem zentrale Dienstleistungen für die Konzernunternehmen (z.B. Personalmanagement, Rechts- und Steuerwesen). Die Produkte werden von Konzernunternehmen gefertigt, die mit Unternehmen A einen Auftragsfertigungsvertrag abgeschlossen haben. Auch der Vertrieb erfolgt durch Konzernunternehmen, die dem Unternehmen A die Produkte abnehmen. Die Erträge des Unternehmens A – nach Entrichtung der fremdvergleichskonformen Vergütung an die Auftragsfertigungs- und Vertriebsunternehmen – werden als Vergütung für die

immateriellen Wirtschaftsgüter, Vermarktungsaktivitäten und zentralen Dienstleistungen des Unternehmens A betrachtet.

9.191 Dann erfolgt eine Umstrukturierung. Die Markennamen werden von Unternehmen A auf ein neu gegründetes Konzernunternehmen Z in Land Z übertragen, wofür ein Pauschalbetrag entrichtet wird. Nach der Umstrukturierung erhält Unternehmen A für die von ihm für Unternehmen Z und die übrigen Konzernunternehmen erbrachten Dienstleistungen eine Vergütung nach der Kostenaufschlagsmethode. Die Vergütungen für die verbundenen Auftragsfertiger und Vertriebsunternehmen bleiben unverändert. Der nach Entrichtung der Vergütungen für Auftragsfertiger und Vertriebsunternehmen sowie für die zentralen Dienstleistungen des Unternehmens A verbleibende Gewinn wird an das Unternehmen Z ausgezahlt. Aus der Vergleichbarkeitsanalyse können folgende Schlüsse gezogen werden:

- Es gibt keine verlässlichen Nachweise für vergleichbare Geschäftsvorfälle zwischen unabhängigen Unternehmen, durch die Eigentum an Markennamen und die damit verbundenen Risiken zwischen unabhängigen Unternehmen genauso übertragen wurden wie durch die konzern-internen Geschäftsvorfälle zwischen Unternehmen A und Unternehmen Z.
- Unternehmen Z wird von einer ortsansässigen Treuhandgesellschaft verwaltet. Es verfügt nicht über Personal (Beschäftigte oder Direktoren), das befugt ist, Kontrollfunktionen in Bezug auf die mit der Strategieentwicklung der Markennamen verbundenen Risiken zu übernehmen, und das diese Funktionen auch effektiv wahrnimmt. Es besitzt zudem nicht die finanzielle Fähigkeit, diese Risiken zu übernehmen.
- Hochrangige Vertreter der Zentrale des Unternehmens A begeben sich einmal jährlich in das Land Z, um die für den Betrieb des Unternehmens Z erforderlichen strategischen Entscheidungen formell wirksam werden zu lassen. Diese Entscheidungen werden von der Zentrale des Unternehmens A im Land A vorbereitet, bevor die Versammlung im Land Z stattfindet. Das multinationale Unternehmen vertritt die Auffassung, dass es sich bei diesen Tätigkeiten um von Unternehmen A für Unternehmen Z erbrachte Dienstleistungen handelt. Die Tätigkeiten zur strategischen Entscheidungsfindung werden genauso wie die zentralen Dienstleistungen (z.B. Personalmanagement, Rechts- und Steuerwesen) nach der Kostenaufschlagsmethode vergütet.
- Die Entwicklung, Pflege und Durchführung der weltweiten Marketingstrategie wird nach wie vor von denselben Beschäftigten in der Zentrale des Unternehmens A wahrgenommen und nach der Kostenaufschlagsmethode vergütet. Unternehmen A hat vom Vertrag her keinen Anreiz, den Wert der Markennamen oder den Marktanteil zu maximieren, weil die Vergütung nach der Kostenaufschlagsmethode erfolgt.

9.192 Eine vollständige Berücksichtigung aller Gegebenheiten und Umstände rechtfertigt die Feststellung, dass der wirtschaftliche Gehalt der Vereinbarung von ihrer Form abweicht. Insbesondere zeigen die Gegebenheiten, dass Unternehmen Z nicht wirklich die Fähigkeit besitzt, die Risiken zu tragen, die ihm im Rahmen der Vereinbarung, wie sie von den Vertragspartnern charakterisiert und ausgestaltet wurde, zugeteilt wurden. Es existieren zudem keine Nachweise über etwaige betriebswirtschaftliche Gründe für diese Vereinbarung. In einem solchen Fall ist es einer Steuerverwaltung nach Ziffer 1.65 gestattet, die Anerkennung der von den Vertragspartnern vereinbarten Struktur abzulehnen¹⁵.

D.3 Beispiel (C): Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter, die anerkannt wird

9.193 Die Tatsachen entsprechen dem Beispiel (B), mit Ausnahme der Tatsache, dass die Zentrale des Unternehmens A in wirksamer Weise in das Land Z verlagert wird: 30 der 125 Beschäftigten der Zentrale werden entlassen, weitere 30 in das neue Unternehmen Z in Land Z verlagert und 15 neue Beschäftigte direkt vom Unternehmen Z im Land Z eingestellt, um die von den Entlassenen wahrgenommenen Funktionen zu übernehmen. Die Beschäftigten des Unternehmens Z haben die Qualifikationen und Kompetenzen, um die Tätigkeiten für die strategische Entwicklung des Markennamens wahrzunehmen und die weltweite Marketingstrategie umzusetzen. Bei diesem Beispiel wird zudem unterstellt, dass Unternehmen Z über die finanzielle Fähigkeit verfügt, die mit der strategischen Entwicklung der Markennamen verbundenen Risiken zu tragen. Unternehmen Z, das nunmehr der rechtmäßige Eigentümer der Markennamen ist, setzt die Entwicklung, Pflege und Durchführung einer weltweiten Marketingstrategie aktiv fort. Die Beschäftigten des Unternehmens Z sind befugt, Kontrollfunktionen im Zusammenhang mit den Risiken der strategischen Entwicklung der Markennamen zu übernehmen und nehmen diese Befugnis tatsächlich wahr. Bei den vom verbleibenden Teil der Zentrale des Unternehmens A in Land A erbrachten Dienstleistungen handelt es sich um zentrale Dienstleistungen (z.B. Personalmanagement, Rechts- und Steuerwesen) sowie das Marketing unterstützende Funktionen, die vom Personal des Unternehmens Z genau überwacht werden. Der Hauptgrund des Konzerns für die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit ist die Tatsache, dass das Steuersystem in Land Z gegenüber dem in Land A günstiger ist.

15. Und dies ungeachtet einer möglichen Anwendung allgemeiner Missbrauchsbekämpfungsvorschriften und der Frage, wo sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens Z befindet.

9.194 Die Änderungen des Sachverhaltensmusters gegenüber Beispiel (B) stützen die Feststellung, dass der wirtschaftliche Gehalt der Vereinbarung nicht von der Form abweicht und dass unter vergleichbaren Umständen wirtschaftlich vernünftig handelnde unabhängige Unternehmen die Vereinbarung genauso wie die verbundenen Unternehmen charakterisiert oder gestaltet hätten. Eine Steuerverwaltung sollte daher in diesem Fall ein fremdvergleichskonformes Ergebnis zu erzielen suchen, indem sie auf der Basis der Anerkennung der tatsächlich getroffenen Vereinbarung fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise für die Umstrukturierung als solche und für die Geschäftstätigkeit der Vertragspartner nach der Umstrukturierung ermittelt¹⁶.

16. Was nichts über die mögliche Anwendung der innerstaatlichen Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung besagt.

ORGANISATION FÜR WIRTSCHAFTLICHE ZUSAMMENARBEIT UND ENTWICKLUNG

Die OECD ist ein in seiner Art einzigartiges Forum, in dem die Regierungen gemeinsam an der Bewältigung von Herausforderungen der Globalisierung im Wirtschafts-, Sozial- und Umweltbereich arbeiten. Die OECD steht auch in vorderster Linie bei den Bemühungen um ein besseres Verständnis der neuen Entwicklungen und durch sie ausgelöster Befürchtungen, indem sie Untersuchungen zu Themen wie Corporate Governance, Informationswirtschaft oder Bevölkerungsalterung durchführt. Die Organisation bietet den Regierungen einen Rahmen, der es ihnen ermöglicht, ihre Politikerfahrungen auszutauschen, nach Lösungsansätzen für gemeinsame Probleme zu suchen, empfehlenswerte Praktiken aufzuzeigen und auf eine Koordinierung nationaler und internationaler Politiken hinzuarbeiten.

Die OECD-Mitgliedstaaten sind: Australien, Belgien, Chile, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Island, Israel, Italien, Japan, Kanada, Korea, Luxemburg, Mexiko, Neuseeland, die Niederlande, Norwegen, Österreich, Polen, Portugal, Schweden, Schweiz, die Slowakische Republik, Slowenien, Spanien, die Tschechische Republik, Türkei, Ungarn, das Vereinigte Königreich und die Vereinigten Staaten. Die Europäische Union nimmt an den Arbeiten der OECD teil.

OECD Publishing sorgt dafür, dass die Ergebnisse der statistischen Analysen und der Untersuchungen der Organisation zu wirtschaftlichen, sozialen und umweltpolitischen Themen sowie die von den Mitgliedstaaten vereinbarten Übereinkommen, Leitlinien und Standards weite Verbreitung finden.

OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen

Die *OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen* bieten Orientierungen für die Anwendung des "Fremdvergleichsgrundsatzes", der den internationalen Konsens im Hinblick auf die Verrechnungspreisgestaltung, d.h. die Bewertung grenzüberschreitender Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen für Besteuerungszwecke, darstellt. In einer globalen Wirtschaft, in der multinationale Unternehmen eine herausragende Rolle spielen, sind die Verrechnungspreise für Steuerverwaltungen und Steuerpflichtige gleichermaßen von größter Bedeutung. Die Regierungen müssen sicherstellen, dass die steuerpflichtigen Gewinne multinationaler Unternehmen nicht künstlich aus ihrem Land hinaus verlagert werden und die von den multinationalen Unternehmen in den einzelnen Ländern ausgewiesene Besteuerungsgrundlage die jeweils dort ausgeübte Wirtschaftstätigkeit widerspiegelt. Für die Steuerpflichtigen ist es äußerst wichtig, das Risiko der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung zu begrenzen, zu der es auf Grund von Streitigkeiten zwischen zwei Ländern bei der Ermittlung der fremdvergleichskonformen Vergütung für die grenzüberschreitenden Geschäftsvorfälle der Steuerpflichtigen mit verbundenen Unternehmen kommen kann.

Die *OECD-Verrechnungspreisleitlinien* wurden 1995 in ihrer Originalfassung vom Rat der OECD zur Veröffentlichung freigegeben. 2009 wurden die Leitlinien teilweise aktualisiert, was vorrangig durch Änderungen des Kommentars zu Artikel 25 über Verständigungsverfahren zur Lösung grenzüberschreitender Steuerkonflikte sowie durch die Einführung eines neuen Absatzes 5 zu Artikel 25 zum Thema Schiedsverfahren bedingt war, die im Rahmen der Aktualisierung des OECD-Musterabkommens im Jahr 2008 erfolgte. In der Fassung aus dem Jahr 2010 wurden die Kapitel I-III erheblich überarbeitet, mit neuen Leitlinien

- zur Auswahl der unter den Gegebenheiten des Einzelfalls am besten geeigneten Verrechnungspreismethode,
- zur praktischen Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden (geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode und Gewinnaufteilungsmethode) sowie
- zur Durchführung von Vergleichbarkeitsanalysen.

Darüber hinaus wurde ein neues Kapitel IX zu den verrechnungspreisbezogenen Aspekten von Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit hinzugefügt. An den übrigen Abschnitten der Leitlinien wurden Änderungen zur Wahrung der Konsistenz vorgenommen.

ISBN 978-92-64-12544-5
23 2010 09 5 P

www.oecd.org



OECD publishing
www.oecd.org/publishing