



RAT DER
EUROPÄISCHEN UNION

Brüssel, den 26. September 2012 (27.09)
(OR. en)

14267/12

FISC 128

ÜBERMITTLUNGSVERMERK

Absender: Herr Jordi AYET PUIGARNAU, Direktor, im Auftrag der Generalsekretärin der Europäischen Kommission

Eingangsdatum: 19. September 2012

Empfänger: der Generalsekretär des Rates der Europäischen Union, Herr Uwe CORSEPIUS

Nr. Komm.dok.: COM(2012) 516 final

Betr.: Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über die Tätigkeit des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums im Zeitraum Juli 2010 bis Juni 2012 und damit zusammenhängende Vorschläge

1. Bericht über kleine und mittlere Unternehmen und Verrechnungspreise und
 2. Bericht über Kostenumlagevereinbarungen für Dienstleistungen, durch die keine immateriellen Wirtschaftsgüter geschaffen werden
-

Die Delegationen erhalten in der Anlage das Kommissionsdokument COM(2012) 516 final.

Anl.: COM(2012) 516 final



EUROPÄISCHE KOMMISSION

Brüssel, den 19.9.2012
COM(2012) 516 final

**MITTEILUNG DER KOMMISSION AN DAS EUROPÄISCHE PARLAMENT, DEN
RAT UND DEN EUROPÄISCHEN WIRTSCHAFTS- UND SOZIAUSSCHUSS**

**über die Tätigkeit des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums
im Zeitraum Juli 2010 bis Juni 2012 und damit zusammenhängende Vorschläge**
1. Bericht über kleine und mittlere Unternehmen und Verrechnungspreise und
**2. Bericht über Kostenumlagevereinbarungen für Dienstleistungen, durch die keine
immateriellen Wirtschaftsgüter geschaffen werden**

MITTEILUNG DER KOMMISSION AN DAS EUROPÄISCHE PARLAMENT, DEN RAT UND DEN EUROPÄISCHEN WIRTSCHAFTS- UND SOZIAUSSCHUSS

über die Tätigkeit des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums im Zeitraum Juli 2010 bis Juni 2012 und damit zusammenhängende Vorschläge 1. Bericht über kleine und mittlere Unternehmen und Verrechnungspreise und 2. Bericht über Kostenumlagevereinbarungen für Dienstleistungen, durch die keine immateriellen Wirtschaftsgüter geschaffen werden

1. EINFÜHRUNG

Es wird allgemein anerkannt, dass es infolge der zunehmenden Globalisierung sowohl multinationalen Unternehmen als auch Steuerverwaltungen in der Praxis Probleme bereitet, zu steuerlichen Zwecken die Preise für grenzüberschreitende Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen festzusetzen. Um den Preis solcher Geschäftsvorfälle richtig bewerten zu können, gehen die Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) vom Fremdvergleichsgrundsatz¹ aus. Der Fremdvergleichsgrundsatz beruht auf einem Vergleich der Bedingungen, die verbundene Unternehmen anwenden, mit den Bedingungen, die zwischen unabhängigen Unternehmen gegolten hätten.

Der Fremdvergleichsgrundsatz wird jedoch sowohl auf der Ebene der Steuerverwaltungen als auch zwischen Steuerverwaltungen und Unternehmen unterschiedlich ausgelegt, was zu Rechtsunsicherheit, Kostensteigerungen, möglicher Doppelbesteuerung oder sogar Nichtbesteuerung führen kann. Dadurch wird das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts beeinträchtigt.

Um diesbezüglich Abhilfe zu schaffen, setzte die Kommission im Oktober 2002 eine Sachverständigengruppe – das Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum (EU Joint Transfer Pricing Forum – JTPF) – ein² mit dem Auftrag, pragmatische Lösungen für Probleme zu finden, die sich bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes insbesondere innerhalb der EU ergeben. Im Jahr 2011 wurde das Mandat des Forums durch einen Beschluss der Kommission erneuert und bis zum 31. März 2015 verlängert.³

In der vorliegenden Mitteilung wird über die Arbeit des EU-Verrechnungspreisforums im Zeitraum zwischen Juli 2010 und Juni 2012 berichtet, und es werden Schlussfolgerungen für die künftige Arbeit der Sachverständigengruppe gezogen.

¹ Der Fremdvergleichsgrundsatz ist in Artikel 9 des OECD-Musterabkommens im Bereich Steuern ausgeführt. Des Weiteren hat die OECD Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen entwickelt.

² Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss – „Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse – Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmensaktivität in der EU“, KOM(2001) 582 endg. vom 23.10.2001, S. 21.

³ Beschluss 2011/C 24/03 vom 25. Januar 2011, ABl. C 24 vom 26.1.2011, S. 3.

2. ZUSAMMENFASSUNG DER TÄTIGKEITEN DES GEMEINSAMEN EU-VERRECHNUNGSPREISFORUMS

Zwischen Juli 2010 und Juni 2012 trat das EU-Verrechnungspreisforum sechsmal zusammen. Über zwei Themen wurden ausführliche Berichte erstellt. Der eine befasst sich mit den Besonderheiten von Verrechnungspreisen bei kleinen und mittleren Unternehmen in der EU, der andere mit einer bestimmten konzerninternen Regelung, der sogenannten Kostenumlagevereinbarung (KUV). Zudem wurden Monitoringmaßnahmen ausgeführt, mit denen festgestellt werden sollte, inwieweit frühere Initiativen des Forums umgesetzt wurden. Nach der Verlängerung seines Mandats verabschiedete das Forum im Juni 2011 eine überarbeitete Geschäftsordnung und ein neues Arbeitsprogramm für die Jahre 2011–2015. Über folgende Themen des Arbeitsprogramms wurde die Diskussion in diesem Zeitraum begonnen, aber noch nicht abgeschlossen: risikobasierte Ansätze für die Bestimmung von Verrechnungspreisen, Probleme der Doppelbesteuerung infolge von Sekundärberichtigungen und kompensierende Anpassungen bzw. Jahresabschlussanpassungen. Mit diesen Themen und mit dem Monitoring wird sich das EU-Verrechnungspreisforum auf künftigen Sitzungen weiter befassen.

2.1 Schlussfolgerungen des EU-Verrechnungspreisforums zu kleinen und mittleren Unternehmen und Verrechnungspreisen

Ein allgemeines Merkmal von Verrechnungspreisen ist der Verwaltungsaufwand, den sie für Steuerpflichtige und Steuerverwaltungen mit sich bringen. Besondere Schwierigkeiten ergeben sich für kleine und mittlere Unternehmen (KMU), da es ihnen an Fachwissen, einschlägiger Erfahrung und Ressourcen mangelt. Auch für die Steuerverwaltungen ist der Umgang mit KMU nicht einfach, denn sie müssen zum einen ihre steuerrechtlichen Bestimmungen unter Berücksichtigung der eigenen Ressourcen und Kosten-Nutzen-Abwägungen in einheitlicher Weise anwenden, zum anderen aber den KMU und den Steuerverwaltungen untereinander übermäßigen Verwaltungsaufwand und unnötige Konflikte über Steuerfragen ersparen.

In Anbetracht der wichtigen Stellung, die KMU im Wirtschaftsleben der EU einnehmen, beschloss das EU-Verrechnungspreisforum, zu untersuchen, mit welchen Schwierigkeiten KMU im Hinblick auf Verrechnungspreise konfrontiert sind, und Verbesserungsvorschläge für diesen Bereich zu unterbreiten. Der Anteil der Unternehmen, die mit Verrechnungspreisen arbeiten, ist zwar bei den KMU nicht besonders groß, doch die absolute Zahl der betroffenen Unternehmen könnte recht hoch sein.

Der Bericht enthält eine Reihe von Empfehlungen für einen einheitlicheren Umgang mit den besonderen Anforderungen an KMU im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen. Er behandelt die Einhaltung der diesbezüglichen Bestimmungen durch KMU in verschiedenen Stadien.

Mit dem Bericht wird nicht das Ziel verfolgt, sich auf eine gemeinsame Definition von KMU zu Besteuerungszwecken zu verständigen. Es wird lediglich empfohlen, dass sich die Mitgliedstaaten bei der Definition von KMU an den Kriterien

orientieren, die in der Empfehlung 2003/361/EG der Kommission⁴ enthalten sind (Jahresbilanzsumme, Jahresumsatz, Mitarbeiterzahl).

Im Hinblick auf die Einhaltung der Vorschriften für Verrechnungspreise stellt der Bericht bewährte Verfahren und Leitlinienempfehlungen für das Stadium vor der Steuerprüfung, für Steuerprüfungen und für die Beilegung von Konflikten vor. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit wird als geeignete Grundlage befürwortet, wenn es darum geht, den KMU entgegenzukommen, die Anforderungen der Steuerbehörden zu ermitteln und die KMU in die Lage zu versetzen, diesen Anforderungen zu genügen.

Für das Stadium vor der Steuerprüfung empfiehlt der Bericht, dass den KMU eine Anlaufstelle geboten wird, bei der sie Auskünfte einholen können, und dass sie darüber aufgeklärt werden, wie sie bereits im Vorfeld für Gewissheit sorgen können. Darüber hinaus werden die Mitgliedstaaten aufgefordert, den KMU durch Vereinfachungsmaßnahmen die Einhaltung der Vorschriften zu erleichtern. Für das Stadium der Steuerprüfung empfiehlt der Bericht, pragmatische Lösungen zu erwägen, die sich an den Erfahrungen anderer Mitgliedstaaten und an früheren Berichten des Verrechnungspreisforums orientieren können. Bei Steuerprüfungen sollten KMU in einer für sie angemessenen Weise behandelt werden. Im Hinblick auf Konflikte spricht sich der Bericht im Falle von KMU, die bei nicht komplexen Geschäftsvorfällen von geringem Wert eine Entlastung von Doppelbesteuerung beantragen, für beschleunigte Beilegungsverfahren aus und regt an, im Rahmen von Verständigungsverfahren und des sogenannten Schiedsübereinkommens direkte Kontakte zwischen den Prüfern anzustreben und herzustellen.⁵

Abschließend hält der Bericht fest, dass KMU im Hinblick auf die Einhaltung von Verrechnungspreisvorschriften ihren Besonderheiten entsprechend behandelt werden müssen. Die Erkenntnisse und Empfehlungen des Berichts, so wird betont, beruhen darauf, dass der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in flexibler Weise Anwendung findet. Künftig wird das EU-Verrechnungspreisforum die Wirkung der Maßnahmen beobachten, die im Bericht über KMU empfohlen und von den Mitgliedstaaten umgesetzt werden.

2.2 Schlussfolgerungen des EU-Verrechnungspreisforums zu Kostenumlagevereinbarungen für Dienstleistungen, durch die keine immateriellen Wirtschaftsgüter geschaffen werden

Kostenumlagevereinbarungen (KUV) für Dienstleistungen werden von multinationalen Unternehmen häufig zur kostengünstigen Gestaltung von Konzernaktivitäten genutzt. Die betriebswirtschaftliche Entscheidung zugunsten einer KUV kann durch mehrere Gründe gerechtfertigt sein, sei es durch Größenvorteile oder durch das Teilen von Risiken, Wissen oder Ressourcen. Um eine Dopplung der Arbeit zu vermeiden, welche die OECD derzeit zu Verrechnungspreisen für immaterielle Wirtschaftsgüter leistet, konzentriert sich das EU-Verrechnungspreisforum auf Kostenumlagevereinbarungen für Dienstleistungen, durch die keine immateriellen Wirtschaftsgüter geschaffen werden.

⁴ Empfehlung der Kommission vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen, ABl. L 124 vom 20.5.2003, S. 36.

⁵ Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, ABl. L 225 vom 20.8.1990, S. 10.

Der Bericht erläutert zu diesem Zweck zunächst die begriffliche Unterscheidung zwischen Kostenumlagevereinbarungen und konzerninternen Dienstleistungen. Vorrangig befasst er sich mit der Frage, wie ein Prüfer am zweckmäßigsten feststellen kann, ob bei Kostenumlagevereinbarungen für Dienstleistungen, durch die keine immateriellen Wirtschaftsgüter geschaffen werden, der Fremdvergleichsgrundsatz beachtet wurde.

Zu diesem Zweck führt der Bericht auf, anhand welcher allgemeinen Merkmale festgestellt werden kann, ob eine KUV mit dem Fremdvergleichsgrundsatz im Einklang steht. Außerdem gibt er Prüfern eine Aufstellung der Informationen an die Hand, anhand derer sie in aller Regel feststellen können, ob eine KUV dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

Dabei wird auf einige Aspekte näher eingegangen, beispielsweise die Überprüfung der erwarteten Vorteile, die Aufteilungsschlüssel zur Bemessung des Beitrags der einzelnen Beteiligten, die Methoden zur Bestimmung des Umfangs von Sachleistungen, der Umgang mit Fällen, bei denen nicht die tatsächlich angefallenen, sondern die ursprünglich veranschlagten Kosten zugrunde gelegt werden, sowie die mögliche Anwendung der im Gesamtkonzern verwendeten Rechnungslegungsgrundsätze.

Besonders wertvoll ist der Bericht über Kostenumlagevereinbarungen für Dienstleistungen, durch die keine immateriellen Wirtschaftsgüter geschaffen werden, weil er die bestehenden Leitlinien zu konzerninternen Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung ergänzt und die Arbeit des EU-Verrechnungspreisforums zu solchen Dienstleistungen vervollständigt.

Abschließend wird festgestellt, dass die Einhaltung der Empfehlungen des Berichts in den meisten Fällen, auf die er anwendbar ist, die Bewertung vereinfacht und es den Steuerbehörden ermöglicht, die ordnungsgemäße Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes anzuerkennen. Das EU-Verrechnungspreisforum wird die Wirkung dieser Leitlinien regelmäßig überwachen.

2.3 Aktueller Stand der einzelnen Punkte des Arbeitsprogramms

Während des Berichtszeitraums hat das EU-Verrechnungspreisforum die Themen bearbeitet, die noch aus dem vorherigen Arbeitsprogramm für die Jahre 2007–2011 verblieben waren, und im Juni 2011 das neue Arbeitsprogramm für die Jahre 2011–2015 verabschiedet, das die Grundlage seiner laufenden Tätigkeit bildet. Von Juli 2010 bis Juni 2011 konzentrierte es sich in erster Linie auf das Thema KMU und Verrechnungspreise. Im März 2011 hat das Forum den entsprechenden Bericht verabschiedet.⁶

Der erste Punkt im Arbeitsprogramm für die Jahre 2011–2015, der aus dem vorherigen Arbeitsprogramm weitergeführt wurde, war die Erarbeitung eines gemeinsamen Konzepts für Kostenumlagevereinbarungen. Dieses Projekt, das sich auf Kostenumlagevereinbarungen für Dienstleistungen bezog, bei denen keine immateriellen Wirtschaftsgüter geschaffen werden, wurde im Juni 2012 erfolgreich abgeschlossen.⁷

⁶ Anhang I

⁷ Anhang II

Die Arbeit an der Risikobewertung, die auf dem Gebiet der Verrechnungspreise eine wichtige Rolle spielt, um sowohl den Steuerverwaltungen als auch den Steuerpflichtigen einen effektiven Einsatz ihrer begrenzten Ressourcen zu ermöglichen, wird auf der Grundlage von Präsentationen einer Reihe von Forumsmitgliedern (die sowohl die Mitgliedstaaten als auch die Privatwirtschaft vertreten) weiterentwickelt. Die Gruppe wird bewährte Verfahren auswerten, um festzustellen, inwieweit die EU in dieser Hinsicht Leitlinien vorgeben kann.

Kompensierende Anpassungen bzw. Jahresabschlussanpassungen werden innerhalb der EU in unterschiedlichem Maße anerkannt. Im Jahr 2011 wurde eine Umfrage gestartet, die 2012 abgeschlossen wurde. Mit dem so gewonnenen Überblick wurde ein Teil des Arbeitsprogramms bereits abgeschlossen. Das EU-Verrechnungspreisforum wird noch genauer untersuchen, ob innerhalb der EU ein gemeinsames Konzept für kompensierende Anpassungen gefunden werden kann.

In einigen Mitgliedstaaten sind Verrechnungspreisanpassungen mit einer weiteren Berichtigung verbunden. Diese sogenannten „Sekundärberichtigungen“ können zu einer Doppelbesteuerung führen und wurden deshalb in das Arbeitsprogramm des Forums aufgenommen. Im Jahr 2011 wurde eine Umfrage gestartet, die 2012 abgeschlossen wurde. Obwohl damit bereits ein Teil des Arbeitsprogramms abgeschlossen ist, untersucht das Forum die Auswirkungen von Sekundärberichtigungen in der EU, um Lösungsvorschläge zu unterbreiten, mit denen sowohl im Hinblick auf eine mögliche Doppelbesteuerung als auch im Hinblick auf einige praktische Aspekte ihrer Anwendung der derzeitige Stand der Dinge verbessert werden kann.

2.4 Monitoringtätigkeit

Das EU-Verrechnungspreisforum beobachtet und betreut weiterhin die wirksame Umsetzung seiner Arbeitsergebnisse in die Praxis. Zu diesem Zweck erstellt es jährliche Statistiken und Berichte zu bestimmten Themen. Aus diesen Statistiken und Berichten leiten die Dienststellen der Kommission und das Forum selbst anschließend ab, an welchen Themen das Forum weiterarbeiten sollte.

Statistische Berichte über offene Fälle unter dem Schiedsübereinkommen und über Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung (Advance Pricing Agreements, APA) werden jährlich erstellt und ausgewertet. Das Format dieser statistischen Berichte wurde verbessert und soll künftig erneut überarbeitet werden. Für die Beantwortung des jährlichen APA-Fragebogens wurden weitere Zusatanleitungen erstellt.

Anlässlich des zehnjährigen Bestehens des EU-Verrechnungspreisforums wird ein umfassenderes Monitoring seiner Leistungen angesetzt. Dabei werden der Verhaltenskodex zur wirksamen Umsetzung des Schiedsübereinkommens und zur Verrechnungspreisdokumentation in der EU, die Leitlinien für APA in der EU sowie die Leitlinien für konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung in einem Zuge überprüft. Das Ziel besteht darin, die Umsetzung der von den Mitgliedstaaten angenommenen Empfehlungen des Forums insgesamt auf ihre Wirksamkeit zu überprüfen und zu überlegen, wie weitere Verbesserungen herbeigeführt werden könnten.

3. SCHLUSSFOLGERUNGEN DER KOMMISSION

Die Kommission hält die Sachverständigengruppe des EU-Verrechnungspreisforums mit ihren pragmatischen Lösungsvorschlägen nach wie vor für ein wertvolles Gremium bei der Lösung von Verrechnungspreisfragen.

Die Kommission stellt insbesondere fest, dass sich der Bericht über kleine und mittlere Unternehmen und Verrechnungspreise sowie der Bericht über Kostenumlagevereinbarungen für Dienstleistungen, durch die keine immateriellen Wirtschaftsgüter geschaffen werden, mit Kernfragen befassen, auf die sie bei der Einsetzung des Verrechnungspreisforums hingewiesen hat, insbesondere mit der einheitlicheren Anwendung von Verrechnungspreisvorschriften in der Europäischen Union.

Die Kommission unterstützt uneingeschränkt die Schlussfolgerungen und Empfehlungen der Berichte, die in Anlage I (Bericht über kleine und mittlere Unternehmen und Verrechnungspreise) und Anlage II (Bericht über Kostenumlagevereinbarungen für Dienstleistungen, durch die keine immateriellen Wirtschaftsgüter geschaffen werden) wiedergegeben sind.

Die Kommission ersucht den Rat, dem vorgeschlagenen Bericht über kleine und mittlere Unternehmen und Verrechnungspreise zuzustimmen, und legt den Mitgliedstaaten nahe, in ihren nationalen Rechts- oder Verwaltungsvorschriften Vorgehensweisen vorzusehen, die den im Bericht enthaltenen Konzepten und verfahrenstechnischen Erwägungen entsprechen.

Die Kommission ersucht den Rat, dem vorgeschlagenen Bericht über konzerninterne Dienstleistungen, durch die keine immateriellen Wirtschaftsgüter geschaffen werden, zuzustimmen, und bittet die Mitgliedstaaten, die im Bericht enthaltenen Empfehlungen möglichst bald in ihre nationalen Rechts- oder Verwaltungsvorschriften zu übertragen.

Nach Ansicht der Kommission wird ein regelmäßiges Monitoring, inwieweit die Schlussfolgerungen der Berichte umgesetzt werden und sich als praxistauglich erweisen, wesentlich zu deren etwaiger Weiterentwicklung beitragen.

In diesem Zusammenhang fordert die Kommission das EU-Verrechnungspreisforum auf, seine Monitoringtätigkeit fortzusetzen, und sieht dem Ergebnis seiner derzeitigen Arbeit an den Programmpunkten Risikobewertung, Sekundärberichtigungen und kompensierende Anpassungen bzw. Jahresabschlussanpassungen mit Interesse entgegen.

ANLAGE I
BERICHT ÜBER KLEINE UND MITTLERE UNTERNEHMEN UND
VERRECHNUNGSPREISE

I. Einführung

1. Das Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum (Joint Transfer Pricing Forum, JTPF) hat sich im Rahmen seines genehmigten Arbeitsprogramms mit den Auswirkungen von Verrechnungspreisen auf kleine und mittlere Unternehmen (KMU) befasst. Die Diskussionspapiere des Forums, die den Hintergrund dieser Arbeit beleuchten, darunter Beiträge des Verbands Europäischer Wirtschaftsprüfer und der Confédération Fiscale Européenne, sind auf der Website der Generaldirektion Steuern und Zollunion zu finden. Der vorliegende Bericht ist das Ergebnis dieser Arbeit.

II. Hintergrund

2. In der EU gibt es etwa 23 Millionen KMU; sie machen 99,8 % aller europäischen Unternehmen aus. Etwa 5 % dieser KMU haben verbundene Unternehmen, bei denen Verrechnungspreise zum Tragen kommen können.⁸ Wie diese Zahlen zeigen, ist der Anteil der Unternehmen, die Verrechnungspreise verwenden, bei den KMU nicht besonders groß, doch die absolute Zahl der betroffenen Unternehmen könnte recht hoch sein. Diejenigen KMU, bei denen Verrechnungspreise eine Rolle spielen, stehen vor Schwierigkeiten, da es ihnen an Fachwissen, einschlägiger Erfahrung und Ressourcen mangelt. Das geringe Volumen des grenzüberschreitenden konzerninternen Handels auf KMU-Ebene lässt überdies vermuten, dass besagte Schwierigkeiten KMU von dieser Art des Handels abhalten.
3. Auch für die Steuerverwaltungen ist der Umgang mit KMU nicht einfach. Sie müssen zum einen ihre steuerrechtlichen Bestimmungen unter Berücksichtigung der eigenen Ressourcen und Kosten-Nutzen-Abwägungen in einer einheitlichen Weise anwenden, zum anderen aber den KMU und den Steuerbehörden untereinander übermäßigen Verwaltungsaufwand und unnötige Konflikte über Steuerfragen ersparen. Es gibt innerhalb der EU weder eine gemeinsame Definition von KMU für Besteuerungszwecke im Allgemeinen oder zur Bestimmung von Verrechnungspreisen im Besonderen, noch eine einheitliche Behandlung von KMU.
4. Einige Steuerverwaltungen haben bereits spezielle Vorgehensweisen für Verrechnungspreise bei KMU eingeführt. Diese lassen sich grob unterteilen in Gesamtkonzepte und spezielle Verwaltungsmaßnahmen. Ein Beispiel für ein Gesamtkonzept ist der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Dabei werden die Anforderungen an die KMU bezüglich eines regelkonformen Verhaltens auf die ihnen zur Verfügung stehenden Ressourcen abgestimmt. Ein Beispiel für eine Verwaltungsmaßnahme wäre, dass KMU in Bezug auf die

⁸ SME Performance Review 2009 (Jahresbericht über europäische KMU 2009) (http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/files/supporting-documents/2009/annual-report_en.pdf), S. 15.

Verrechnungspreisdokumentation weniger umfassende Verpflichtungen auferlegt werden als anderen Unternehmen.

5. Multinationale Unternehmen sehen KMU oftmals als Ergänzung für ihre wirtschaftlichen Tätigkeiten in der EU an, und beide sind an einem effizienten Funktionieren des jeweils anderen interessiert. Allerdings ist Unternehmen, die keine KMU sind, auch am Erhalt gleicher Wettbewerbsbedingungen gelegen, und sie möchten durch das Eingehen von Steuerverwaltungen auf die Bedürfnisse von KMU keine Benachteiligung erleiden.
6. Die Unternehmen stellen fest, dass Probleme wie der Zeitaufwand und die Kosten für eine qualifizierte Steuerberatung KMU davon abhalten können, fachkundige Beratung einzuholen.
7. In seinen Berichten zur Verrechnungspreisdokumentation und in den Leitlinien zu Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung (Advance Pricing Agreements, APA) erkannte das EU-Verrechnungspreisforum an, dass bei KMU im Falle von Verrechnungspreisen Flexibilität erforderlich ist. Der Bericht zur Dokumentation spricht in diesem Zusammenhang von „einem Plausibilitätstest“, in den APA-Leitlinien ist von einem „vereinfachten Zugang“ für KMU die Rede.

III. Definition von KMU

8. Eine einheitliche Definition von KMU für Verrechnungspreiszwecke wäre ein gemeinsamer Ausgangspunkt, der die Umsetzung der Ergebnisse und Empfehlungen dieses Berichts erleichtern würde. Eine solche Definition ist zwar in der Empfehlung 2003/361/EG⁹ enthalten, wird jedoch von den Steuerverwaltungen zu Zwecken der direkten Besteuerung nur wenig herangezogen. Zur Verwendung einer solchen Definition stellte das EU-Verrechnungspreisforum fest:
9. Wenn kleine Mitgliedstaaten eine bestimmte KMU-Definition anwenden, dann könnte das dazu führen, dass auch große einheimische Unternehmen bzw. Konzerne als KMU eingestuft werden. Daher ist sorgfältig darauf zu achten, welche Definition von KMU verwendet wird.
10. Außerdem kann das Ausgehen von einer bestimmten Definition die KMU in ihrem Verhalten beeinflussen. Es kann manche KMU möglicherweise davon abhalten, das Wachstum ihres Unternehmens so weit voranzutreiben, dass ein festgelegter Grenzwert überschritten wird, weil dies Mehrkosten, einen erhöhten Verwaltungsaufwand und den Verlust von Vergünstigungen mit sich bringen könnte.
11. Entsprechend sind einige Steuerverwaltungen der Ansicht, dass eine zu enge Definition von KMU in der EU die strukturelle Beschaffenheit ihres Steuersubstrats nicht hinreichend berücksichtigen würde. Wenn sich beispielsweise aus einer gemeinsamen Definition ergeben würde, dass ein großer Teil des Steuersubstrats aus KMU besteht, dann würde sich die Lage anders darstellen, als wenn KMU nur einen kleinen Teil ausmachen.

⁹ ABl. L 124 vom 20.5.2003, S. 36.

12. Die KMU-Definitionen, die Steuerverwaltungen derzeit entweder für Zwecke der direkten Besteuerung im Allgemeinen oder für Verrechnungspreise im Besonderen verwenden, greifen oft auf die Definition in der Empfehlung 2003/361/EG zurück. Dabei werden in der EU die Kriterien Bilanzwert, Umsatz, Mitarbeiterzahl und Einzel- oder kumulierte Transaktionswerte verwendet. Ergänzt werden diese Kriterien bisweilen durch Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung. Sie können, müssen aber nicht auf einer konsolidierten Grundlage – d. h. auf Konzernebene – angewendet werden. Steuerverwaltungen, die keine Definition für KMU herausgegeben haben, die entweder allgemein oder speziell für Verrechnungspreise gilt, sollten die Verwendung bereits gebräuchlicher Kriterien in Erwägung ziehen.
13. Das Forum hält es für sinnvoll, die KMU-Definitionen, die gegenwärtig für Zwecke der direkten Besteuerung, für Verrechnungspreise oder für beides verwendet werden, an einer Stelle zusammenfassend zu beschreiben.¹⁰

Empfehlungen:

Empfehlung 1: Wenn eine Steuerverwaltung in der EU erwägt, KMU für Zwecke der direkten Besteuerung oder insbesondere für Verrechnungspreiszwecke zu definieren, dann wird ihr empfohlen, die Verwendung von Kriterien zu prüfen, die innerhalb der EU bereits verwendet werden. Dies trägt u. a. dazu bei, Unterschiede bei der Besteuerung von KMU, die sich aus unterschiedlichen KMU-Definitionen ergeben, abzubauen.

Empfehlung 2: Die empfohlenen Kriterien, die gegenwärtig verwendet werden, sind Bilanzwert, Umsatz, Mitarbeiterzahl und Einzel- oder kumulierte Transaktionswerte. Es wird empfohlen, dass sie alle auf einer konsolidierten Grundlage – d. h. auf Konzernebene – angewendet werden.

Empfehlung 3: Die derzeit von den Mitgliedstaaten verwendeten Definitionen sollten an einer Stelle zusammengeführt und regelmäßig auf den neuesten Stand gebracht werden.¹¹

Empfehlung 4: Eine einheitliche steuerrechtliche Definition von KMU in der EU ist wünschenswert und würde einen gemeinsamen Ausgangspunkt für die Umsetzung der in diesem Bericht enthaltenen Erkenntnisse und Empfehlungen bieten, eine Einigung hierüber ist jedoch in absehbarer Zukunft realistischerweise nicht zu erwarten.

IV. KMU: Befolgung der Vorschriften und Verrechnungspreise

14. Den Vorschriften für Verrechnungspreise in der EU ist derzeit Genüge getan, wenn der Fremdvergleichsgrundsatz gemäß Artikel 9 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) im

¹⁰ Siehe JTPF/001/ANNEX/2011/EN.

¹¹ Siehe JTPF/001/ANNEX/2011/EN.

Bereich Steuern beachtet wird. Der Fremdvergleichsgrundsatz gilt unabhängig von der Größe eines multinationalen Unternehmens. Im Falle von KMU ist seine Anwendung jedoch bisweilen erschwert. Diese Schwierigkeit wird in den Verrechnungspreisleitlinien der OECD an mehreren Stellen ausdrücklich anerkannt. Beispielsweise wird in Ziffer 3.80 auf die Kosten hingewiesen, die KMU durch die Einhaltung der Vorschriften entstehen. In Ziffer 3.83 der Verrechnungspreisleitlinien erklärt die OECD: „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.“

15. Im vorliegenden Bericht wird der Frage nachgegangen, welche bewährten Verfahren und Leitlinienempfehlungen aus der derzeitigen Praxis zur Einhaltung von Vorschriften abgeleitet werden können. Zu diesem Zweck bietet sich eine Untersuchung des Vorgehens in der Phase vor Steuerprüfungen, bei Steuerprüfungen und bei Konfliktbeilegungen an. Dabei sind gewisse Überschneidungen zwischen diesen breiten Kategorien unvermeidbar.
16. Vonseiten der Steuerverwaltungen wird immer wieder geäußert, dass die Behandlung von KMU in einem angemessenen Verhältnis zu den Anforderungen der Verwaltungen und zu den Fähigkeiten von KMU zu deren Erfüllung stehen muss. Das EU-Verrechnungspreisforum hält den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im Hinblick auf die Bedürfnisse von KMU für angemessen. Außerdem stellte das Forum fest, dass eine Herangehensweise, die von diesem Grundsatz ausgeht, mit den Erläuterungen zu Kapitel IV und V der OECD-Leitlinien im Einklang steht.

Empfehlung:

Empfehlung 5: Das EU-Verrechnungspreisforum befürwortet einen Ansatz auf der Grundlage der Verhältnismäßigkeit. Insbesondere erscheint es angebracht, den Wunsch der Steuerverwaltung nach einer einheitlichen Anwendung von Verrechnungspreisvorschriften in ein ausgewogenes Verhältnis zu dem Aufwand zu setzen, der KMU durch die Befolgung dieser Vorschriften entstehen kann.

Phase vor der Steuerprüfung

17. Steuerverwaltungen und Steuerpflichtigen ist gleichermaßen daran gelegen, dass Steuern in der richtigen Höhe zum richtigen Zeitpunkt eingehen bzw. entrichtet werden. Die Aktivitäten vor der Steuerprüfungsphase dürfen sowohl den Steuerverwaltungen als auch den Steuerpflichtigen gute Möglichkeiten bieten, um die freiwillige und damit zuverlässigste Einhaltung der Vorschriften zu erreichen. Eine gute Kommunikation, die Bereitstellung und das Verständnis relevanter Informationen sowie leicht zugängliche fachkundige Beratung dienen diesem Ziel in optimaler Weise. Wenn dieses Zusammenwirken gelingt, macht sich dies unmittelbar

bei der freiwilligen Einhaltung der Vorschriften und bei dem damit verbundenen Aufwand bemerkbar.

Kommunikation der Steuerverwaltungen mit KMU

18. Weltweit wird zunehmend anerkannt¹², dass die Verbesserung der Beziehungen zwischen einer Steuerverwaltung und ihren steuerpflichtigen Unternehmen mit Hilfe eines ständigen Dialogs auch außerhalb von Steuerprüfungen für beide Seiten von Vorteil ist. Die Kommunikation verläuft dann weniger konfrontativ und fördert ein umfassenderes und gründlicheres Verständnis der Sichtweise der jeweils anderen Seite. Im Falle einer Steuerprüfung sind beide Seiten im Vorfeld besser informiert.
19. Der Aufbau eines Kommunikationsnetzwerks mit KMU ist nicht zuletzt deshalb schwierig, weil deren Ressourcen begrenzt sind. Repräsentative Zusammenschlüsse von KMU bieten wertvolle Einblicke in die Anliegen ihrer Mitglieder. Schwieriger gestaltet sich offenbar die Herstellung einer direkten Kommunikationsverbindung mit führenden KMU. Den Steuerverwaltungen wird nahegelegt, Möglichkeiten der Zusammenarbeit mit einzelnen KMU, mit sie vertretenden Gruppen und mit professionellen Beratern zu erkunden, um ein lokales Kommunikationsnetzwerk mit KMU aufzubauen oder zu festigen. Ein verhältnismäßig einfacher Schritt in diese Richtung, den einige Steuerverwaltungen bereits getan haben, sind Workshops zu bestimmten Themen. Dabei werden verschiedene KMU zur Teilnahme eingeladen, um Problembereiche zu besprechen, Lösungen zu suchen und bewährte Verfahren zu ermitteln. Solche Veranstaltungen können von Steuerverwaltungen auch genutzt werden, um eventuell geplante Initiativen zum Umgang mit Verrechnungspreisen mit KMU zu besprechen.

Zugang zu Informationen

20. Der Umfang und die Genauigkeit der Informationen, die den KMU zur Befolgung der Verrechnungspreisvorschriften zur Verfügung gestellt werden, unterscheiden sich je nach Steuerverwaltung. Der Zugang zu diesen Informationen wäre sowohl für die Unternehmen als auch für die Steuerverwaltungen von Vorteil. Genaue Angaben darüber, wo sich diese Informationen befinden, sind in Dokument JTPF/001/ANNEX/2011/EN aufgeführt.
21. Das EU-Verrechnungspreisforum schlägt vor, dass die Informationen der Steuerverwaltungen, die in diesen Bericht eingehen, stets auf dem neuesten Stand gehalten werden. Die Steuerverwaltungen sind aufgefordert zu überlegen, auf welche Weise sie Informationen für KMU auf elektronischem Wege am besten bereitstellen können, sei es in Form einer speziellen oder im Rahmen einer bereits bestehenden Website. Auf solchen Webseiten müssten Definitionen von KMU aufgeführt werden, die entweder allgemein oder für Verrechnungspreiszwecke gelten, und auch jegliche sonstigen Rechtsvorschriften zu Verrechnungspreisen, Informationen über Verwaltungspraktiken oder Schulungsunterlagen für KMU. Darüber hinaus bietet sich die Angabe einer oder mehrerer Kontaktadressen an, über die nähere Auskünfte

¹² Die Tätigkeit des OECD-Forums für Steuerverwaltung in jüngster Zeit kann hier als Beispiel angeführt werden.

eingeholt werden können. Auf den Webseiten können auch andere Themen behandelt werden, die nicht mit Verrechnungspreisen zusammenhängen. Die Website des EU-Verrechnungspreisforums wird eine Liste dieser Webseiten enthalten.

Schulungen

22. Es wurde die Möglichkeit erörtert, eine Art Muster-Schulungsmodul für Verrechnungspreise zu erstellen. Zur Verwirklichung dieses Vorschlags müssten aber erhebliche Ressourcen des Forums aufgewendet werden. Zudem war nicht klar, welchen Zusatznutzen das Forum gegenüber vor Ort erstellten Unterlagen bieten könnte.¹³

Sicherheit im Vorfeld eines Geschäftsvorfalls

23. Oftmals wollen KMU im Vorfeld eines Geschäftsvorfalls Sicherheit bezüglich der Einhaltung der Verrechnungspreisvorschriften erhalten, wissen aber unter Umständen nicht, wie sie diese erreichen können.
24. Üblicherweise wird zu diesem Zweck eine Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung (Advance Pricing Agreement, APA) verwendet. Dabei werden zwischen der Steuerverwaltung und dem Steuerpflichtigen geeignete Kriterien vereinbart, anhand derer der Verrechnungspreis eines künftigen Geschäftsvorfalls ermittelt wird. Die APA-Vorschriften sehen allerdings bisweilen Komplexitätsschwellen oder Gebühren vor, die dieses Verfahren für KMU ausschließen oder zumindest erschweren. Wie in den Ziffern 4.158 und 4.136 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien festgestellt wird, „kann der Charakter eines 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 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.“ Das EU-Verrechnungspreisforum hat in der Vergangenheit bereits eine Reihe von Leitlinien zum angemessenen Umgang mit der Frage erstellt, wonach die Steuerverwaltungen KMU auf der Grundlage ihrer Erfahrungen mit deren Problemen die Verwendung von APA in den Fällen erleichtern sollten, in denen solche Vorabverständigungen geeignet sind, Konflikte zu vermeiden oder zu lösen. Diese Formulierung soll einer Flexibilität bei der Aufnahme von Fällen in ein APA-Programm den Weg ebnen.
25. Einige Steuerverwaltungen bieten andere Möglichkeiten an, um ein gewisses Maß an Sicherheit bei der steuerlichen Behandlung zu bieten. Bisweilen wird eine unverbindliche Stellungnahme abgegeben. In diesem Fall äußert sich ein Experte der Steuerverwaltung zu dem Geschäftsvorfall, um ggf. die Verwendbarkeit von

¹³ Siehe JTPF/001/ANNEX/2011/EN.

Verrechnungspreisen und die Angemessenheit der vorgeschlagenen OECD-Methodik zu bestätigen. Der Verrechnungspreis an sich wird damit nicht bestätigt. Möglich ist auch ein Abklärungs- oder Entscheidungssystem, das zu einer verbindlichen Stellungnahme der Steuerverwaltung führt. Die Abklärung oder der Bescheid kann vor Abgabe der betreffenden Steuerklärung erfolgen.

26. Regelungen für KMU und „geringfügige Geschäftsvorfälle“ gehören zu den am häufigsten anzutreffenden Vereinfachungsmaßnahmen.
27. Eine Reihe von Kommentatoren sprechen sich für Safe-Harbour-Regelungen aus, um die Verfahren für KMU zu erleichtern und den Verwaltungs- und Befolgungsaufwand zu verringern.
28. Im Interesse der Klarheit und Transparenz sowohl für KMU als auch für Steuerverwaltungen wird empfohlen, dass die Steuerverwaltungen genau darlegen, welche Verfahren zur Verfügung stehen, um bei Verrechnungspreisen bereits im Vorfeld Sicherheit zu schaffen, wie diese Verfahren angewendet werden können und welche Ergebnisse von ihnen zu erwarten sind. Die bisher verfügbaren Informationen sind im Dokument JTPF/001/ANNEX/2011/EN zusammengefasst.

Empfehlungen für die Phase vor der Steuerprüfung:

Empfehlung 6: Um KMU die freiwillige Einhaltung der Vorschriften zu erleichtern, sollten ihnen die Mitgliedstaaten aktuelle Informationen und Beratungsangebote zur Verfügung stellen. Es wird empfohlen, dass jeder Mitgliedstaat Webseiten einrichtet, auf denen u. a. Kontaktadressen für ausführliche Auskünfte aufgeführt werden. Die Website des EU-Verrechnungspreisforums wird eine Liste dieser Webseiten enthalten.

Empfehlung 7: Mitgliedstaaten und Wirtschaft sollten geeignete Gelegenheiten nutzen, um konstruktive Beziehungen zu einzelnen KMU und den sie vertretenden Gruppen aufzubauen.

Empfehlung 8: Die Mitgliedstaaten sollten sich darum bemühen, KMU verstärkt über die Verfahren aufzuklären, mit denen sie im Vorfeld eines Geschäftsvorfalls oder dessen Meldung zu Besteuerungszwecken Sicherheit schaffen können, und ihnen den Zugang dazu erleichtern.

Empfehlung 9: Den Mitgliedstaaten wird empfohlen, aktiv Vereinfachungsmaßnahmen zu entwickeln, um den Verwaltungs- und Befolgungsaufwand für KMU zu verringern.

Steuerprüfung

29. Mindestens ein Mitgliedstaat hält es für geboten, die meisten Geschäftsvorfälle seiner KMU von den Verrechnungspreisvorschriften auszunehmen. Ein solcher Ansatz ist natürlich im Hinblick auf Ressourceneinsparungen und Rechtssicherheit von Vorteil, kann aber Nachteile für die Steuereinnahmen des betreffenden Landes bergen, die je nach Umfang der Geschäftstätigkeit seiner KMU unterschiedlich stark

ins Gewicht fallen. Allerdings kann es zu einer Ungleichbehandlung kommen, wenn für verbundene Unternehmen in anderen Ländern keine entsprechenden Ausnahmeregelungen gelten.

30. Andere Mitgliedstaaten setzen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit mit Hilfe eines weniger breit gefassten Konzeptes um. Sie sehen sowohl bei Steuerprüfungs- als auch bei APA-Verfahren bestimmte Maßnahmen vor, beispielsweise verringerte Dokumentationsanforderungen, die mündliche Übermittlung einschlägiger Informationen, die Erstellung einer begrenzten Verrechnungspreisstudie durch die Steuerverwaltung, die Unterstützung der Steuerpflichtigen mittels der Bereitstellung von Vergleichsdaten durch die Steuerverwaltung und besondere Maßnahmen für langfristige Verträge. Nähere Einzelheiten zu diesen aktuell gebräuchlichen Maßnahmen enthält das Dokument JTPF/001/ANNEX/2011/EN.
31. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit bietet nach Ansicht des EU-Verrechnungspreisforums einen geeigneten Rahmen, der den Steuerverwaltungen hinreichend Spielraum zur Gestaltung eigener besonderer Maßnahmen lässt. Die Steuerverwaltungen sind aufgerufen, sich über die Maßnahmen, die andere bereits eingeführt haben, zu informieren und Möglichkeiten zu erkunden, sie ggf. in ihre eigenen Regelungen zu integrieren.
32. Außerdem wird empfohlen, dass in einem bestimmten Verfahren verfolgte Konzepte daraufhin geprüft werden, ob sie auch in anderen Verfahren ähnliche Vorteile mit sich bringen. Beispiele hierfür sind die Unterstützung des APA-Verfahrens vonseiten der Steuerbehörde durch die Bereitstellung von Vergleichsdaten oder eines begrenzten Verrechnungspreisberichts für den Steuerpflichtigen. Diese Art von Hilfestellung würde sich auch für das Steuerprüfungsverfahren anbieten.
33. Auch Querverweise auf Berichte des EU-Verrechnungspreisforums zu diesem Thema können von Nutzen sein. Ein Beispiel: Im Bericht über konzerninterne Dienstleistungen wurde das Verfahren zur Ermittlung eines fremdvergleichskonformen Preises erläutert. Im Bericht wird festgestellt, dass bei Fällen mit geringem Steuerrisiko Kosten-Nutzen-Erwägungen in besonderem Maße geboten sind. Der Bericht enthält den Vorschlag, dass in solchen Fällen besonderer Wert auf ein ausgewogenes Verhältnis zwischen den verfügbaren Ressourcen, der Belastung infolge eines fremdvergleichskonformen Verhaltens und dem etwaigen Anpassungsaufwand gelegt wird. Wichtig ist auch die im Bericht enthaltene Anmerkung zur Prozessdokumentation und zur Ermittlung von Fremdprixen. Betont wird, dass zur Bestimmung von Verrechnungspreisen nicht die maximal mögliche, sondern nur die mindestens nötige Menge an Informationen herangezogen werden sollte. Es wird angeregt, auch bei der Bewertung der Verrechnungspreise von KMU nach diesem Grundsatz zu verfahren.
34. Erörtert wurde auch das Thema von Strafzahlungen im Zusammenhang mit Dokumentationspflichten. Wenn eine Steuerverwaltung die Dokumentationsanforderungen für die Phase vor der Steuerprüfung herabsetzt, dann wäre es widersinnig, wenn sie anschließend für das Fehlen zusätzlicher Dokumentationsunterlagen, die nur im Zuge einer Steuerprüfung verlangt werden, Strafzahlungen verhängt, sofern sich der Steuerpflichtige in gutem Glauben auf die herabgesetzten Anforderungen verlassen hat und die geforderten Unterlagen nicht beibringen kann.

35. Es wurde die Sorge geäußert, dass Mitarbeiter der Steuerverwaltungen, die Erfahrung mit Verrechnungspreisen haben, nicht oft mit Verrechnungspreisfragen von KMU in Berührung kommen. Dies könnte zu einer Ungleichbehandlung von KMU und anderen Unternehmen führen. Einige Verwaltungen beugen den Problemen, die sich aus der Bearbeitung von KMU-Verrechnungspreisen durch weniger erfahrene Bedienstete ergeben können, durch strukturelle Maßnahmen vor, beispielsweise unterhalten sie auf KMU spezialisierte Zentren, in denen eine verhältnismäßig kleine Mitarbeitergruppe eine breite Vielfalt an Fällen bearbeitet. Andere Verwaltungen haben Verfahrenssysteme eingeführt, bei denen durch interne Peer Reviews von Steuerprüfungen eine einheitliche Behandlung gewährleistet werden soll. Beide Konzepte sind zur Erwägung empfohlen.

Empfehlungen:

Empfehlung 10: Den Mitgliedstaaten wird geraten, bei der Wahl von Konzepten für KMU-Prüfungen die von anderen bereits eingeführten Vereinfachungsmaßnahmen in Erwägung zu ziehen und nach Möglichkeit ähnliche Maßnahmen einzuführen.

Empfehlung 11: Bereits erschienene Berichte des EU-Verrechnungspreisforums enthalten wertvolle Informationen über pragmatische Ansätze für Verrechnungspreisfragen. Die Mitgliedstaaten sind aufgefordert, die in diesen Berichten ausgeführten Grundsätze auf ihre Anwendbarkeit im hier vorliegenden Kontext zu prüfen.

Empfehlung 12: Es wäre nicht angemessen, Strafzahlungen für die Nichteinhaltung von Dokumentationspflichten zu verhängen, die nur bei Steuerprüfungen, nicht jedoch in der vorangehenden Phase zu erfüllen sind, sofern sich der Steuerpflichtige in gutem Glauben auf die herabgesetzten Anforderungen verlassen hat und die geforderten Unterlagen nicht beibringen kann.

Empfehlung 13: Die Mitgliedstaaten sollten sich bemühen zu gewährleisten, dass KMU bei Prüfungen zu Verrechnungspreiszwecken angemessen behandelt werden. Dieses Ziel kann durch interne Peer Reviews oder eine geeignete Struktur der Steuerprüfungsressourcen zu geringen Kosten erreicht werden.

Konfliktbeilegung

36. Eine Verrechnungspreisberichtigung führt oftmals zu einer möglichen Doppelbesteuerung. Anspruch auf die Entlastung von dieser Doppelbesteuerung verschaffen das sogenannte Schiedsübereinkommen¹⁴, ein Steuerabkommen oder beide. Die von KMU beantragten Freistellungsbeträge sind in der Regel zwar eher gering, für ihre Geschäftstätigkeit jedoch oftmals von großer Bedeutung. Hinzu kommt, dass die Bearbeitungsfristen für solche Anträge häufig in keinem

¹⁴ Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, ABl. L 225 vom 20.8.1990, S. 10.

angemessenen Verhältnis zu ihrer Komplexität und den aufgeführten Beträgen stehen.

37. Den Steuerbehörden wird nahegelegt, bei der Bearbeitung von Forderungen an KMU, die entweder von ihren eigenen Prüfern oder von anderen Mitgliedstaaten ausgehen, vermehrt von ihrer Befugnis Gebrauch zu machen, eine Doppelbesteuerung unilateral zu vermeiden, entweder gemäß Artikel 6 Absatz 2 des Schiedsübereinkommens oder gemäß den Bestimmungen ihrer Doppelbesteuerungsabkommen, die Artikel 9 des OECD-Musterabkommens im Bereich Steuern entsprechen.
38. Wenn eine Berichtigung in Bezug auf einen nicht komplexen Geschäftsvorfall von verhältnismäßig geringem Geldwert das in den Doppelbesteuerungsabkommen oder in Abschnitt 3 des Schiedsübereinkommens vorgesehene Verständigungsverfahren in vollem Umfang durchlaufen muss, dann erscheint eine beschleunigte Bearbeitung geboten. Die Vorgehensweise für einen solchen Ansatz hat das EU-Verrechnungspreisforum noch nicht im Einzelnen erarbeitet, stellt jedoch fest, dass sich die zuständigen Behörden in diesem Fall auf weitaus kürzere Fristen einigen dürften, als sie bei großen, komplexen Berichtigungen üblich sind. Auch hier kämen die vorstehend ausführten Grundsätze zur Gewährleistung eines regelkonformen Verhaltens zum Tragen. Beispiele hierfür sind die Entscheidungsfindung auf der Grundlage nur der nötigsten Informationen und flexible Möglichkeiten für die Informationseinreichung, beispielsweise die mündliche Übermittlung anstelle offizieller schriftlicher Stellungnahmen. In einigen Ländern könnte das beschleunigte Verfahren auch auf einer „De-minimis“-Regel basieren.
39. Die Notwendigkeit formeller Konfliktbeilegungsverfahren kann möglicherweise verringert werden, wenn die zuständigen Prüfer der Steuerbehörden im Rahmen der in den Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen Verständigungsverfahren oder der im Schiedsübereinkommen vorgesehenen Verfahren direkt miteinander in Verbindung treten, um sich im Einzelnen nach dem Grund für eine gegebene Berichtigung zu erkundigen, wobei eine solche Kommunikation nicht gegen die Vorschriften über den Informationsaustausch verstößen darf. Gelegenheit zur Herstellung solcher direkter Kontakte bieten beispielsweise Zusammenkünfte, auf denen die jeweiligen lokalen Prüfer im Namen ihrer zuständigen Behörden bestimmte Fälle direkt erörtern und, möglicherweise unter geringer Beteiligung der regulären Behördenmitarbeiter, geeignete Lösungen vereinbaren.

Empfehlungen:

Empfehlung 14: Die Steuerbehörden sind aufgefordert, von ihrer Befugnis Gebrauch zu machen, in Fällen einer Doppelbesteuerung von KMU bei Verrechnungspreisen unilateral eine Lösung herbeizuführen.

Empfehlung 15: Zur Entlastung von KMU von Doppelbesteuerung bei nicht komplexen Geschäftsvorfällen mit geringem Wert werden beschleunigte Verfahren zur Konfliktbeilegung empfohlen.

Empfehlung 16: Sofern angebracht, sollten die Steuerverwaltungen im Rahmen der in Doppelbesteuerungsabkommen und im Schiedsübereinkommen vorgesehenen Verständigungsverfahren alternative Ansätze zur Konfliktbeilegung, beispielsweise direkte Kontakte zwischen den Prüfern und „De-minimis“-Regeln, prüfen und einführen.

V. SCHLUSSFOLGERUNGEN

40. Das EU-Verrechnungspreisforum erkennt an, dass die Einhaltung der Verrechnungspreisvorschriften für KMU mit besonderen Anforderungen verbunden ist. Das Forum stellt fest, dass die Mitgliedstaaten bereits eine Reihe durchdachter Maßnahmen eingeführt haben, mit denen diesen Anforderungen Rechnung getragen wird, und knüpft im vorliegenden Bericht an diese Maßnahmen an.
41. Die in diesem Bericht vorgestellten Erkenntnisse und Empfehlungen beruhen darauf, dass der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in flexibler Weise Anwendung findet. Ferner enthält der Bericht Vorschläge, wie KMU ermittelt werden können, damit die hier vorgeschlagenen Maßnahmen zielgerichtet gestaltet werden können.
42. Die besonderen Anforderungen von KMU sollten bei der weiteren Arbeit an den Punkten des Arbeitsprogramms des EU-Verrechnungspreisforums in angemessener Weise berücksichtigt werden.
43. Die Wirkung der vom EU-Verrechnungspreisforum empfohlenen Maßnahmen sollte in regelmäßigen Abständen überwacht werden.

ANLAGE II
BERICHT ÜBER KOSTENUMLAGEVEREINBARUNGEN FÜR
DIENSTLEISTUNGEN, DURCH DIE KEINE IMMATERIELLEN
WIRTSCHAFTSGÜTER GESCHAFFEN WERDEN

I. EINFÜHRUNG

1. Kostenumlagevereinbarungen (KUV) werden von multinationalen Unternehmen häufig zur kostengünstigen Gestaltung von Konzernaktivitäten genutzt. Betriebswirtschaftlich kann eine KUV aus unterschiedlichen Gründen gerechtfertigt sein, seien es Größenvorteile oder das Teilen von Risiken, Wissen oder Ressourcen.
2. Das Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum (Joint Transfer Pricing Forum, JTPF) befasst sich schon seit geraumer Zeit mit Kostenumlagevereinbarungen. Es führt dieses Thema aus seinem früheren Arbeitsprogramm fort und bekräftigte unter seinem neuen Mandat den bereits zuvor gefassten Beschluss, zu untersuchen, in welchem Geltungsbereich und Umfang innerhalb der EU ein gemeinsame Konzept für Kostenumlagevereinbarungen gefunden werden könnte.
3. In Kapitel VIII der Verrechnungspreisleitlinien der OECD (OECD-Leitlinien) werden KUV ausführlich behandelt, und die OECD arbeitet zurzeit an einem Projekt über die Verrechnungspreisaspekte immaterieller Wirtschaftsgüter. Um die Arbeit der OECD nicht zu doppeln, konzentriert sich das EU-Verrechnungspreisforum auf Dienstleistungen, durch die keine immateriellen Wirtschaftsgüter geschaffen werden. Dabei ist das Forum bestrebt, die bestehenden Leitlinien zu ergänzen und seine Arbeit an den Leitlinien für konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung zu vervollständigen.
4. Thema des vorliegenden Berichts sind die Fragen, die Prüfern in der Praxis Probleme bereiten, und Vorschläge zu ihrer Lösung. Der Begriff Prüfer bezieht sich sowohl auf den Steuerpflichtigen als auch auf die Steuerverwaltung. In diesem Bericht wird davon ausgegangen, dass sowohl internationale Unternehmen als auch Steuerverwaltungen in gutem Glauben handeln und die OECD-Grundsätze vorbehaltlos unterstützen. Daher konzentriert sich der Bericht auf die Frage, wie ein Prüfer am zweckmäßigsten feststellen kann, ob bei der Erbringung konzerninterner Dienstleistungen, durch die keine immateriellen Wirtschaftsgüter geschaffen werden, der Fremdvergleichsgrundsatz eingehalten wurde.
5. Diesem Bericht liegen sowohl die OECD-Leitlinien (insbesondere Kapitel VIII, aber auch Kapitel VI und VII in Bezug auf die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes) als auch die Leitlinien des EU-Verrechnungspreisforums für konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung zugrunde.

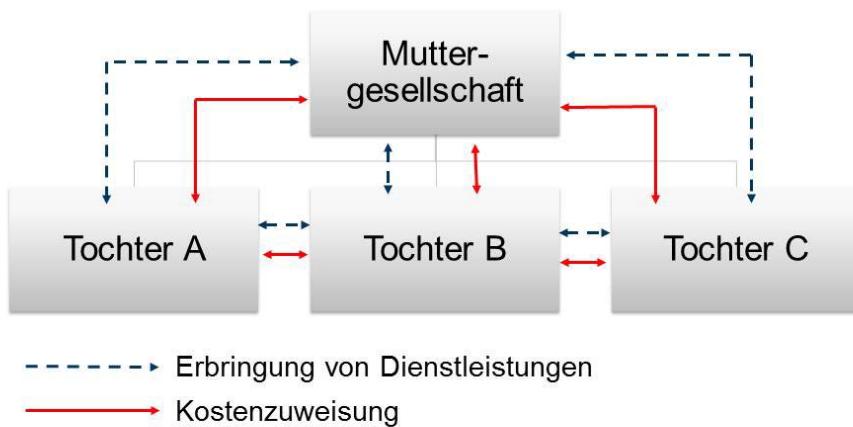
II. TERMINOLOGIE

6. Da es möglicherweise unterschiedliche Auffassungen darüber gibt, ob und wie eine KUV für Dienstleistungen gegenüber direkt oder über einen Kostenpool

abgerechneten konzerninternen Dienstleistungen abgegrenzt werden kann, soll in diesem Kapitel ein gemeinsames Verständnis der verwendeten Terminologie hergestellt werden. Es beschreibt KUV für Dienstleistungen und grenzt sie begrifflich gegenüber konzerninternen Dienstleistungen ab.

7. In Ziffer 8.3 der OECD-Leitlinien heißt es zur Begriffsbestimmung, 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.“
8. Veranschaulichung einer KUV über Dienstleistungen:

Kostenumlagevereinbarung

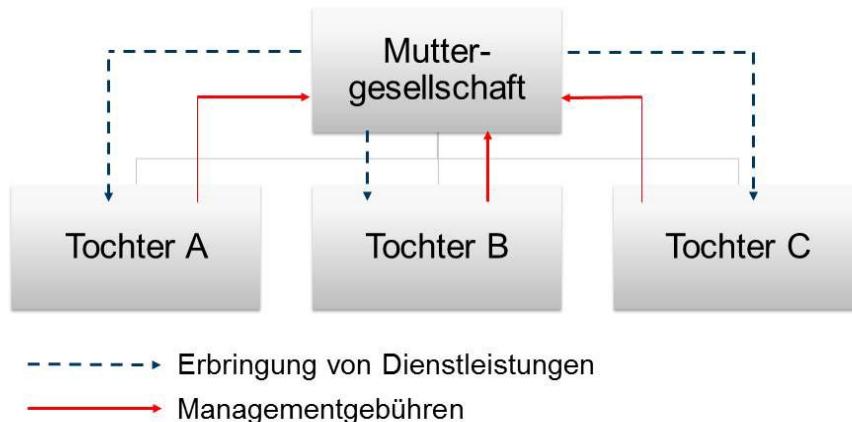


9. Der Begriff der konzerninternen Dienstleistung wird in Ziffer 7.2 der OECD-Leitlinien beschrieben: „Fast jeder multinationale Konzern muss seinen Unternehmen eine breite Palette von Dienstleistungen zur Verfügung stellen, insbesondere administrative und technische Dienstleistungen, Finanzdienstleistungen und kaufmännische Dienstleistungen“, und: „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.“ Kapitel VII der OECD-Leitlinien gibt vor, wie festgestellt werden kann, ob konzerninterne Dienstleistungen erbracht wurden, wie Preise dafür direkt oder indirekt verrechnet werden können und wie zu ermitteln

ist, unter welchen Umständen Dienstleistungen zu Kosten berechnet werden können und wie fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise unter Einschluss eines Gewinnelements ermittelt werden können.

10. Veranschaulichung konzerninterner Dienstleistungen:

Konzerninterne Dienstleistungen



11. Eine weitere Variante, die in den OECD-Leitlinien zwar nicht ausdrücklich erwähnt wird, in der Praxis aber häufig anzutreffen ist, besteht darin, dass mehrere Unternehmen eines multinationalen Konzerns die Kosten für bestimmte Dienstleistungen in einem Kostenpool zusammenführen und sie dann den Unternehmen, die sie beanspruchen, (direkt oder indirekt) in Rechnung stellen. Möglich ist außerdem, dass mehrere Unternehmen desselben multinationalen Konzerns eine KUV für Dienstleistungen abschließen, die von anderen Unternehmen derselben Gruppe, die an dieser KUV nicht beteiligt sind, für die Beteiligten erbracht werden. Außerdem kann ein einzelnes an der KUV beteiligtes Unternehmen ein anderes, vom Konzern unabhängiges Unternehmen mit allen oder einem Teil seiner Tätigkeiten beauftragen.
12. In der Praxis erweist es sich bisweilen als schwierig, zwischen (gemeinsam genutzten) konzerninternen Dienstleistungen – einschließlich Kostenpools – und KUV für Dienstleistungen, durch die keine immateriellen Wirtschaftsgüter geschaffen werden, zu unterscheiden. Die nachstehende Tabelle soll Prüfern bei dieser Unterscheidung helfen.

KUV für Dienstleistungen, durch die keine immateriellen Wirtschaftsgüter geschaffen werden	Konzerninterne Dienstleistungen
Vereinbarung über die Teilung von Kosten, Risiken und Nutzen, bei der alle Teilnehmer Geld- oder Sachleistungen einbringen	Konzerninterne Dienstleistungen beschränken sich auf die Bereitstellung oder den Erwerb einer Dienstleistung durch die dem multinationalen Konzern angehörigen

	Unternehmen. Das Risiko, dass die Dienstleistung nicht oder nicht effizient erbracht wird, wird im Allgemeinen von ihrem Erbringer getragen.
Wenn Unternehmen einer KUV beitreten oder daraus austreten, dann müssen die Anteile gemäß dem Fremdvergleichsgrundsatz angepasst bzw. neu aufgeteilt werden.	Eine Kündigung des Dienstleistungsvertrags oder seine Ausdehnung auf weitere Beteiligte hat in der Regel keine Auswirkungen auf die übrigen Dienstleistungsempfänger.
Damit die Steuerverwaltungen KUV anerkennen, ist es unbedingt empfehlenswert, sie in schriftlicher Form festzuhalten. In einigen Mitgliedstaaten ist dies sogar vorgeschrieben. Der Prüfer ist auf eine schriftliche Vereinbarung und/oder geeignete Dokumentation angewiesen, um die Umsetzung bzw. Effizienz der KUV zu beurteilen.	In der Praxis stehen nicht immer förmliche Verträge zur Verfügung. Oftmals beschränkt sich die Vereinbarung auf eine unmittelbare Absprache zwischen dem Erbringer und dem Empfänger der Dienstleistung. Dabei muss lediglich nachvollziehbar sein, dass die Dienstleistung aus Sicht des Dienstleistungserbringers erbracht wurde und aus Sicht des Leistungsempfängers einen wirtschaftlichen oder kommerziellen Wert hat, der seine Geschäftsposition verbessert (siehe die Leitlinien des EU-Verrechnungspreisforums für konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung, Abschnitt VII.1).
Da alle Beteiligten zu einer gemeinsamen Aktivität beitragen und die Kosten nach Maßgabe der erwarteten Vorteile untereinander aufteilen, werden die Beiträge in der Regel zu Kosten bewertet.	Das vom Dienstleistungserbringer erhobene Gewinnelement ist in der Regel von zentraler Bedeutung, da der Erbringer die Gewinne nicht mit den Empfängern teilt.
Die Zuweisung der Kosten richtet sich nach dem Nutzen, den das jeweilige an der KUV beteiligte Unternehmen zu erwarten hat.	Die Zuweisung der Kosten richtet sich nach dem Umfang, in dem das Unternehmen die Dienstleistungen angefordert bzw. empfangen hat oder ein Anrecht darauf besitzt.

III. GELTUNGSBEREICH

13. Während sich die Leitlinien des EU-Verrechnungspreisforums für konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung auf die Themen konzentrieren, die mit unterstützenden administrativen Dienstleistungen für das Unternehmen des Empfängers zusammenhängen, geht es im vorliegenden Dokument um die Besonderheiten der Fälle, in denen verschiedene konzerninterne Dienstleistungen, durch die keine immateriellen Wirtschaftsgüter geschaffen werden, in eine KUV aufgenommen werden.
14. Es ist weder möglich noch wünschenswert, die Dienstleistungen, die Gegenstand einer Kostenumlagevereinbarung sein können, genau zu definieren. Dienstleistungen,

die von diesem Dokument erfasst werden, betreffen beispielsweise die Bereiche IT, Logistik, Beschaffung, Immobilienverwaltung, Finanzen, Steuern, Personal, Buchführung, Lohnbuchhaltung und Rechnungsstellung. Diese Liste dient lediglich zur Veranschaulichung und besagt nicht, dass eine bestimmte Dienstleistung automatisch von diesem Dokument erfasst oder nicht erfasst wird.

IV. ALLGEMEINE MERKMALE: IST DIE KUV MIT DEM FREMDVERGLEICHSGRUNDSPRINZIP VEREINBAR?

15. Grundsätzlich ist eine KUV mit dem Fremdvergleichsprinzip vereinbar, wenn die vereinbarten Beitragsanteile den Beträgen entsprechen, die unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen in Anbetracht der vernünftigerweise zu erwartenden Vorteile vereinbart hätten, wobei auch die Teilung der Kosten und Risiken zwecks Befriedigung eines gemeinsamen Bedürfnisses zu diesen Vorteilen zählt. Entscheidend ist für einen Prüfer, ob die KUV gemäß Artikel 9 des OECD-Musterabkommens im Bereich Steuern im Hinblick auf ihre Einführung und Umsetzung dem Fremdvergleichsprinzip entspricht.
16. Laut den OECD-Leitlinien (Ziffer 9.163) steht es multinationalen Unternehmen frei, ihre Geschäftstätigkeit so zu organisieren, wie sie es für angebracht halten. Eine Steuerverwaltung hat das Recht, gegebenenfalls Verrechnungspreisberichtigungen nach Artikel 9 des OECD-Musterabkommens im Bereich Steuern durchzuführen. Bei der Entscheidung, ob Dienstleistungen, die innerhalb des Konzerns erbracht werden, direkt oder indirekt als konzerninterne Dienstleistung (einschließlich Kostenpools) oder über eine KUV verrechnet werden sollen, muss ein internationales Unternehmen also die jeweiligen Auswirkungen (z. B. im Hinblick auf den Risikoträger) der vernünftigerweise verfügbaren Alternativen berücksichtigen. Bei dieser Entscheidung geht es nicht um die bloße Etikettierung (siehe auch nachstehende Ziffer 43). Die damit zusammenhängenden Sachverhalte sind zu dokumentieren. Damit ist nicht gesagt, dass der Prüfer geschäftliche Entscheidungen oder die Gründe dafür anzweifeln oder dem Steuerpflichtigen eine Analyse der optimalen Entscheidung abverlangen darf.

Eine KUV für Dienstleistungen, durch die keine immateriellen Wirtschaftsgüter geschaffen werden, steht dann mit dem Fremdvergleichsprinzip im Einklang, wenn sie folgenden Kriterien genügt:

- i) Die Vereinbarung ist betriebswirtschaftlich sinnvoll.
- ii) Der wirtschaftliche Gehalt der KUV steht im Einklang mit ihren Bestimmungen.
- iii) Die Bedingungen der KUV wurden im Allgemeinen vor Aufnahme der Tätigkeit ausgehandelt.
- iv) Die Bedingungen der KUV entsprechen dem Fremdvergleichsprinzip, indem sie die Umstände berücksichtigen, die zum Zeitpunkt ihres Abschlusses vernünftigerweise absehbar sind.
- v) Jeder Beteiligte verspricht sich begründete Vorteile.
- vi) Der Kostenanteil eines Beteiligten entspricht seinem Anteil an den erwarteten Vorteilen.

- vii) Die vernünftigerweise zu erwartenden Vorteile können im Hinblick auf Effizienz oder Effektivität quantitativ oder qualitativ gemessen werden.
 - viii) Die Beiträge der Beteiligten können in Form von Geld- oder Sachleistungen erfolgen, eine aktive Teilnahme ist daher nicht erforderlich. Der Einfluss auf die Entscheidungsfindung unterscheidet sich je nach Art der KUV, Erfahrung der Beteiligten und Umfang der Kosten, die ihnen jeweils zugewiesen sind.
 - ix) Wenn eine Dienstleistung, die einer KUV unterliegt, auch von Unternehmen außerhalb dieser KUV erbracht oder empfangen wird, richtet sich ihre Bewertung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz.
 - x) Wenn Unternehmen einer KUV beitreten oder daraus austreten, dann müssen die Anteile gemäß dem Fremdvergleichsgrundsatz angepasst bzw. neu aufgeteilt werden.
17. Das tatsächliche Ergebnis kann sich von dem prognostizierten Ergebnis unterscheiden, d. h., ein Unternehmen kann einen zu hohen Beitrag geleistet oder nicht genügend Vorteile aus seiner Beteiligung an der KUV gezogen haben. Im Falle einer solchen Abweichung sollte der Prüfer die Ursachen dafür analysieren, bevor er beurteilt, ob der Beitragsanteil des Unternehmens zutreffend oder unzutreffend ermittelt wurde und ob die Vorteile, die auf dieses Unternehmen entfallen sollten, richtig oder falsch bewertet wurden.
18. Des Weiteren hat der Prüfer zu beurteilen, ob die Abweichung so gravierend ist, dass sie eine Berichtigung erfordert, oder ob sie als so geringfügig gelten kann, dass sich eine Berichtigung erübrigt, da sich die Steuerverwaltungen nach den OECD-Leitlinien bei der Vornahme von geringfügigen oder unwesentlichen Berichtigungen zurückhalten sollten. Darüber hinaus sollte der Prüfer bedenken, dass jede Anpassung Folgen für die übrigen Beteiligten hat, was ebenfalls dafür spricht, geringfügige Berichtigungen zu vermeiden.
19. 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 (OECD-Leitlinien, Ziffer 8.29). Der Prüfer sollte seine Entscheidung stets auf die Gegebenheiten und Umstände der jeweiligen Vereinbarung in einem angemessenen Zeitraum basieren, jedoch grundsätzlich von der Vornahme einer Berichtigung auf der Grundlage eines einzigen Steuerjahrs Abstand nehmen. Darüber hinaus hat der Prüfer zu beachten, dass der Fremdvergleichsgrundsatz an und für sich keine Übereinstimmung der prognostizierten mit den tatsächlichen Vorteilen voraussetzt und dass selbst ein erheblicher Unterschied zwischen beiden nicht automatisch bedeutet, dass die Prognose nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprach. Nachträgliche Einsichten sollten nicht herangezogen werden.
20. Aus der vorstehenden Ziffer ergibt sich, dass die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes beispielsweise dann eine Berichtigung des Beitrags eines Unternehmens durch eine Ausgleichszahlung erfordern kann, wenn die Diskrepanz aufgrund einer Fehleinschätzung der zu erwartenden Vorteile zustande kam. In einigen anderen Fällen können die Bestimmungen einer KUV ganz oder teilweise außer Acht gelassen werden, beispielsweise, wenn die Gegebenheiten und Umstände von den in der KUV vereinbarten Bedingungen abweichen (OECD-Leitlinien, Ziffern 8.26 bis 8.30).

21. Ausgleichszahlungen werden als Zusatzkosten des Zahlers und als Kostenerstattung für die Empfänger behandelt.

V. ERGÄNZENDE INFORMATIONEN: PROZESSDOKUMENTATION ÜBER KUV FÜR DIENSTLEISTUNGEN, DURCH DIE KEINE IMMATERIELLEN WIRTSCHAFTSGÜTER GESCHAFFEN WERDEN

22. Ein Prüfer kann in Anbetracht der Gegebenheiten und Umstände eines Falles, seiner Erfahrung und seiner Kenntnis des multinationalen Unternehmens auf unterschiedlichen Wegen die Bestätigung erlangen, dass eine Dienstleistung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz erbracht wurde. Eine fundierte Entscheidung ist nur dann möglich, wenn geeignete und aussagekräftige Informationen zugänglich sind.
23. Im Hinblick auf die Erstellung oder Überprüfung einer KUV muss sich ein Prüfer über eine Reihe wesentlicher Fragen Klarheit und Gewissheit verschaffen. Die wichtigste Frage lautet: „Werden ihre Ergebnisse dem Fremdvergleichsgrundsatz genügen?“ In den meisten Fällen kann diese Frage mit Hilfe einer Prozessdokumentation beantwortet werden, aus der die Angaben hervorgehen, die unter den nachstehenden Ziffern 24 und 25 gefordert werden.¹⁵
24. Kernbestandteil ist natürlich die Vereinbarung selbst. Eine KUV sollte allen Beteiligten gleichermaßen klare wechselseitige Vorteile versprechen. Ohne begründete Aussicht auf einen Vorteil würde sich kein unabhängiges Unternehmen auf eine KUV-ähnliche Vereinbarung einlassen (siehe nachstehenden Abschnitt VI.1). Zweitens muss die Vereinbarung gewährleisten, dass die den Beteiligten zugewiesenen Beiträge mit ihren erwarteten Vorteilen in Einklang stehen (siehe nachstehenden Abschnitt VI.2).
25. Da jede KUV anders ist, können sich Inhalt und Umfang der Prozessdokumentation im Einzelnen unterscheiden, doch die nachstehend aufgeführten Angaben dürften den Anforderungen der meisten Prüfer genügen. Bei Bedarf können jederzeit zusätzliche Unterlagen eingereicht werden.

i) Allgemeine Informationen über die KUV

- a) Einordnung der KUV in den Gesamtrahmen der Geschäftstätigkeit des multinationalen Unternehmens zur Begründung ihrer Plausibilität: allgemeine Verrechnungspreispolitik des multinationalen Unternehmens, Art der der KUV unterliegenden Dienstleistungen, einander ergänzende Geschäftsinteressen der Beteiligten, erforderliches Wissen und erforderliche Qualifikationen, geteilte Beiträge und Risiken usw.
- b) Verzeichnis der Beteiligten und Zuweisung der mit der KUV verbundenen Zuständigkeiten und Aufgaben an die Beteiligten und an andere Unternehmen.
- c) Mittelausstattung und erwartete Laufzeit der KUV.

¹⁵ In ähnlicher Weise ist dies in den Leitlinien des EU-Verrechnungspreisforums für konzerninterne Dienstleistungen vorgesehen, und zwar in Abschnitt VI, Prozessdokumentation („Narrative“), Ziffern 21 bis 25.

ii) Erwartete Vorteile der KUV

d) Erwartete Vorteile aller Beteiligten und deren Bewertung und Berücksichtigung im Zuweisungsverfahren (einschließlich Methodik und Prognosen).

iii) Beiträge zur KUV

e) Form und Wert der Beiträge jedes Beteiligten samt einer detaillierten Beschreibung, auf welchem Wege der Wert der ersten und der laufenden Beiträge festgelegt wird.

f) Eine Beschreibung der verwendeten Rechnungslegungsstandards und ihrer einheitlichen Anwendung auf alle Beteiligten zwecks Bestimmung der Ausgaben und des Werts der Beiträge. Beschreibung der in den Kostenpool eingehenden direkten und indirekten Kosten, Abwicklungstage, Zahlungsmethoden und ggf. die veranschlagten gegenüber den tatsächlich erfolgten Berichtigungen.

g) Angaben über staatliche Subventionen oder Steuervergünstigungen im Zusammenhang mit den Beiträgen der Beteiligten sowie über deren Auswirkungen.

iv) Überwachung/Berichtigung der KUV

h) Angaben über Ausgleichszahlungen, d. h. unter welchen Umständen sie fällig werden, wie sie berechnet werden und wann sie fällig sind.

i) Beschreibung des Konzernstandards in Bezug auf das Prüfkonzept und die Kostenumlagevereinbarungen des Konzerns. Wie wird beispielsweise sichergestellt, dass ein Aufteilungsschlüssel einheitlich auf eine bestimmte Dienstleistung angewendet wird, um eine Dopplung von Kosten/Dienstleistungen auszuschließen?

j) Überwachung und Aktualisierung der KUV-Bedingungen.

k) Erklärung darüber, wie neue Partner in die KUV aufgenommen werden und wie eine Beteiligung beendet wird. Beschreibung der Methode, nach der Beiträge zur KUV bei Bedarf angepasst oder neu aufgeteilt werden.

v) Beziehung zu anderen Unternehmen

l) Ein Verzeichnis der übrigen Konzernunternehmen oder unabhängigen Unternehmen, welche die in der KUV erfassten Dienstleistungen in Anspruch nehmen. Beschreibung der vorgesehenen Gebühren und Aufteilungsschlüssel für die Zuweisung an die Beteiligten.

26. Die vorgenannten Informationen können auf verschiedene Weise bereitgestellt und eingereicht werden, beispielsweise als schriftliche Prozessdokumentation; denkbar ist auch, dass die meisten Angaben bereits in der schriftlichen Vereinbarung enthalten sind. Entscheidend ist, dass der Prüfer Klarheit darüber erlangt, wie die KUV in der Praxis funktioniert.

VI. BESONDERE ASPEKTE

27. Dieses Kapitel behandelt eine Reihe besonderer Themen, zu denen der Prüfer möglicherweise zusätzlicher Hinweise bedarf.

VI.1 Überprüfung der „erwarteten Vorteile“

28. Die Überprüfung im Hinblick auf die erwarteten Vorteile ist ein wesentlicher Bestandteil der Einführung, sachgerechten Überwachung und Überprüfung einer KUV. Auf ihrer Grundlage wird beurteilt, ob die Beiträge der Beteiligten zur KUV dem Fremdvergleichsgrundsatz genügen, und durch sie wird der Aufteilungsschlüssel begründet.
29. Der Fremdvergleichsgrundsatz besagt, dass der Beitrag eines Unternehmens den erwarteten Vorteilen entsprechend muss, die sich aus seiner Beteiligung an der KUV ergeben. Unter einem Vorteil ist in diesem Zusammenhang ein wirtschaftlicher oder kommerzieller Wert zu verstehen, beispielsweise eine Kosteneinsparung oder eine Einnahmen- bzw. Gewinnsteigerung. Auch der begründete Nachweis, dass Gewinne oder Einnahmen gewahrt oder Verluste bzw. Verluststeigerungen vermieden werden können, kann als erwarteter Vorteil gewertet werden. Zu beachten ist, dass sich konzerninterne Dienstleistungen im Hinblick auf die Überprüfung der erwarteten Vorteile dahin gehend von einer KUV unterscheiden, dass der Prüfer nicht nur feststellen muss, ob die unter einer KUV fallenden Dienstleistungen tatsächlich erbracht wurden, sondern auch, ob die Beiträge der Beteiligten den Vorteilen entsprechen, die sie aus der KUV erwarten können.
30. Dabei muss sich der Prüfer unbedingt davon überzeugen, dass der Beitrag aus Sicht des beteiligten Unternehmens den erwarteten Vorteilen beispielsweise im Hinblick auf Größenvorteile oder die Teilung von Risiken und Wissen entspricht, und dass das Unternehmen die Dienstleistung andernfalls hätte bezahlen oder selbst ausführen müssen. Der Schlüssel für die Aufteilung der Kosten sollte mit dem Vorteil, den sich der Beteiligte verspricht, und mit einer vereinbarungsgemäßen Nutzung der KUV-Ergebnisse im Einklang stehen.
31. Wie viel Gewissheit der Prüfer benötigt, um zu bestätigen, dass die Erbringung einer Dienstleistung im Rahmen einer KUV dem Fremdvergleichsgrundsatz genügt, ist von Fall zu Fall verschieden und hängt von einer Risikobewertung ab. In den meisten Fällen kann der erwartete Vorteil für den jeweiligen Teilnehmer anhand des geforderten Nachweises des Gesamtnutzens der KUV und der Angemessenheit ihres Aufteilungsschlüssels abgeleitet werden; in Fällen, bei denen der erwartete Vorteil für das Einzelunternehmen weniger deutlich erkennbar ist, bedarf es allerdings einer stärkeren Gewichtung seiner individuellen Sichtweise. Je nach Sachlage und Umständen kann der erwartete Vorteil auch direkt bestimmt werden, d. h. durch eine Schätzung des erzeugten Zusatzeinkommens oder der erzielten Einsparungen, oder indirekt, d. h. anhand mittelbarer Indikatoren wie Umsatz, Mitarbeiterzahl, Bruttogewinne usw.

VI.2 Einzelbeiträge der Beteiligten

32. Die Einzelbeiträge der Beteiligten müssen den Beträgen entsprechen, die unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen aufwenden müssten. Die Bewertung des Anteils an den erwarteten Vorteilen stellt einen wesentlichen Bestandteil von KUV dar. Sie bildet die Grundlage für die Berechnung der Beiträge.
33. Häufig wird die Höhe der Einzelbeiträge mit Hilfe von Aufteilungsschlüsseln ermittelt, wobei die Allokationsmethode auch von den geschätzten Kosteneinsparungen ausgehen kann, die sich jeder Teilnehmer von der Vereinbarung verspricht. Die Hinweise zur Auswahl, Begründung, Anwendung, Dokumentation und möglichen Gestaltung von Aufteilungsschlüsseln in den Ziffern 48–55 der Leitlinien des EU-Verrechnungspreisforums zu konzerninternen Dienstleistungen gelten gleichermaßen für KUV für Dienstleistungen, durch die keine immateriellen Wirtschaftsgüter geschaffen werden.
34. Der Wert der Einzelbeiträge der Beteiligten muss dem Wert der Beiträge entsprechen, die unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen vereinbart hätten. Über den festzustellenden Wert der Beiträge kann keine allgemeine Aussage getroffen werden, diese Frage muss 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 (Ziffer 8.15 der OECD-Leitlinien). Im Hinblick auf die Art von KUV, die im vorliegenden Dokument behandelt werden, wird allerdings davon ausgegangen, dass die Preisfestlegungen anhand der Kosten und des Marktwerts nur geringfügig voneinander abweichen, und daher aus praktischen Erwägungen empfohlen, die Beiträge durchgehend zu Kosten zu bewerten.
35. Da sich die Beitragshöhe nach den erwarteten Vorteilen bemisst, beruht sie im Allgemeinen zunächst auf den veranschlagten Kosten. Da die veranschlagten und die tatsächlichen Kosten im Falle von KUV für Dienstleistungen geringfügig voneinander abweichen können, bietet es sich an, die Einzelbeiträge anhand der tatsächlichen Kosten zu bemessen. Sofern jedoch eine Anpassung der veranschlagten an die tatsächlichen Kosten erforderlich wird, geschieht diese im Allgemeinen rückwirkend, d. h. durch eine Anpassung der ursprünglich veranschlagten Kosten. Sofern dem keine nationalen Rechtsvorschriften entgegenstehen, kann es aus praktischen Gründen sinnvoll sein, Anpassungen im Hinblick auf künftige Änderungen vorzunehmen. Dies bedeutet, dass die Anpassung im Folgejahr zum Tragen kommt, sofern sie keine gravierenden Auswirkungen hat. Die Frage, ob bei einer Beitragsanpassung zur Bewertung der Beitragshöhe nicht mehr die (veranschlagten oder tatsächlichen) Kosten, sondern die Marktpreise heranzuziehen sind¹⁶, wird unter Ziffer 34 dieses Berichts behandelt.
36. Zur Beurteilung von Beitragsanpassungen empfehlen die OECD-Leitlinien die Erstellung eines Jahresberichts über die bei der Ausübung der KUV-Tätigkeit angefallenen Aufwendungen einschließlich einer genauen Beschreibung, wie der

¹⁶ Ziffer 8.15 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien bezieht sich auf die Bewertung zu Marktpreisen.

Wert der Beiträge bemessen wird und wie die Rechnungslegungsgrundsätze bei der Kostenermittlung und bei der Beitragsbemessung auf alle Beteiligten einheitlich angewendet werden. Es ist davon auszugehen, dass auch Dritte, die gemeinsam zu einem bestimmten Projekt beitragen, sich auf ein gemeinsames Verfahren zur Beitragsfestlegung einigen. Aus praktischen Gründen wird daher empfohlen, multinationalen Unternehmen die Verwendung der Rechnungslegungsgrundsätze zu gestatten, die insgesamt im Konzern verwendet werden. Allerdings ist die Steuerverwaltung zu Berichtigungen befugt, insbesondere dann, wenn für die Laufzeit der KUV dauerhafte erhebliche Abweichungen von den nationalen Rechnungslegungsgrundsätzen zu erwarten sind.

37. Die Beiträge sollten alle relevanten Kosten abdecken, die durch den Erwerb, die Erhaltung oder die Sicherung der mit der Vereinbarung verbundenen Vorteile anfallen. Für den Prüfer muss erkennbar sein, welche Kosten als relevant beurteilt wurden (und somit zugewiesen werden können). In manchen Fällen ergibt sich dies schon aus der Art der Dienstleistungen, die unter die KUV fallen. In komplexeren Fällen sollte in der Vereinbarung eindeutig dargelegt werden, welche Kosten ausgeschlossen werden oder wie eine potenzielle Dopplung der Kosten vermieden wird.
38. In diesem Zusammenhang ist die Behandlung von Steuervergünstigungen und staatlichen Subventionen zu beachten, auf die in Ziffer 8.17 der OECD-Leitlinien eingegangen wird. Die wesentliche Frage ist hierbei, ob der KUV nur die nach Abzug von Steuervergünstigungen und staatlichen Subventionen tatsächlich angefallenen Kosten zugerechnet werden. „*Ob und inwieweit diese Einsparungen bei der Bemessung des Werts des von einem Beteiligten geleisteten Beitrags berücksichtigt werden, hängt davon ab, ob dies unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen ebenso getan hätten.*“

VI.3 Erwarteter Nutzen gegenüber tatsächlichem Nutzen

39. Da es sich bei KUV um Vereinbarungen auf der Grundlage erwarteter Vorteile handelt, einigen sich die Beteiligten in Anbetracht ihrer oftmals langen Laufzeit bisweilen auf eine Vertragsklausel, die eine regelmäßige Überprüfung vorsieht, ob die erwarteten den tatsächlichen Vorteilen entsprechen und ob die Beiträge künftig geändert werden sollten.
40. Beim Umgang mit diesen beiden Problemen stellt sich die Frage, ob die Beiträge an die tatsächlichen Gegebenheiten angepasst werden können und ob dies mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar oder als unzulässige nachträgliche Einsicht zu werden ist.
41. Die KUV muss anhand der Annahmen überprüft werden, die zum Zeitpunkt ihres Abschlusses auf der Grundlage der damals gegebenen oder vernünftigerweise vorherzusehenden wirtschaftlichen und kommerziellen Gegebenheiten getroffen wurden. Wenn ein Prüfer die prognostizierten Vorteile als vernünftig einschätzt, sollten nachfolgende Ereignisse, die sich auf die ursprünglichen Prognosen auswirken, daher keine rückwirkende Anpassung der Beiträge bedingen.
42. Da sich unerwartete oder unvorhersehbare Ereignisse oder Umstände auf die ursprünglichen Erwartungen über Vorteile auswirken können, sollte der Prüfer

beurteilen, ob auch unabhängige Parteien für die jeweiligen Fälle eine Anpassung oder Neuverhandlung vorgesehen hätten.

VI.4 Beteiligung an einer KUV

43. Das wesentliche Merkmal einer KUV besteht darin, dass die Beiträge der Beteiligten im Einklang mit den Vorteilen stehen, die sie sich jeweils von der KUV versprechen. Ein Unternehmen, dessen erwarteter Vorteil ausschließlich oder vorwiegend aus der Ausübung der KUV-Tätigkeit selbst besteht, wäre kein KUV-Vertragspartner, sondern ein Dienstleistungsunternehmen, das mit einem Gewinnaufschlag kalkuliert, also ein Unternehmen, das Dienstleistungen zu Fremdprixen erbringt.

VI.5 Beitritt zu einer KUV oder Austritt

44. Obwohl Fusionen und Umstrukturierungen zum Alltag multinationaler Unternehmen gehören, gestaltet sich der Beitritt zu einer KUV oder das Ausscheiden daraus in der Praxis oftmals sehr kompliziert. Die Bewertung von laufenden Aktivitäten und/oder Fachwissen, das bei der Ausübung früherer Tätigkeiten erworben wurde, stellt den Prüfer oft vor schwierige Fragen.
45. Probleme infolge der Übernahme oder des Verkaufs von Unternehmen dürften sich im hier behandelten Zusammenhang allerdings kaum (oder gar nicht) stellen, da dieser sich auf KUV über Dienstleistungen, durch die keine immateriellen Wirtschaftsgüter geschaffen werden, beschränkt. Folgende Fragen können Prüfern als Anhaltspunkte dienen: Welche Zusatzkosten fallen bei den Beteiligten an, wenn ein Unternehmen ausscheidet oder hinzukommt (wobei Zusatzkosten im letzteren Fall die Ausnahme sind)? Kann die Vereinbarung nach dem Ausscheiden des betreffenden Unternehmens aufrechterhalten werden? Sollten die neuen Elemente (andere Kostenstruktur oder Expertise, Kenntnisse, Risiken usw.) durch Geldbeträge ausgeglichen werden oder nur zu einer Überprüfung der erwarteten Vorteile führen, die dann in neue Aufteilungsschlüssel mündet, oder bringt der neue Vertragspartner besondere Kenntnisse mit?
46. Wenn die Ergebnisse früherer im Rahmen der KUV entfalteter Tätigkeiten keinen Wert haben, sollte natürlich auch keine Ausgleichszahlung erfolgen. Im Allgemeinen jedoch wird der Beitritt oder Austritt eines Unternehmens eine Berichtigung der proportionalen Anteile (Aufteilungsschlüssel) nach sich ziehen.

VI.6 Dokumentation

47. Die Prüfer sollten beachten, dass KUV bereits dem Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der EU (EU Transfer Pricing Documentation, EU TPD) unterliegen; darin ist vorgesehen, dass multinationale Unternehmen im sogenannten „Masterfile“ eine Aufstellung der KUV vorlegen sollten, soweit Konzerngesellschaften in der EU betroffen sind.
48. In den OECD-Leitlinien (Ziffer 5.4) wird darauf hingewiesen, dass die Überlegungen des Steuerpflichtigen in Bezug auf die steuerliche Angemessenheit seiner Verrechnungspreisgestaltung und die damit zusammenhängenden Dokumentationspflichten von den Grundsätzen einer gewissenhaften Geschäftsleitung ausgehen müssen.

49. Dieses Thema wird auch in Ziffer 2.3.1 des Berichts des EU-Verrechnungspreisforums über die Dokumentationspflichten angesprochen, wo es heißt: „Der Grundsatz der ‚gewissenhaften Geschäftsleitung‘ auf der Grundlage wirtschaftlicher Prinzipien besagt, dass für einen Geschäftsvorfall von großem Wert eine ganz andere Art von Belegen angebracht sein kann als für einen Geschäftsvorfall von deutlich geringerem Gesamtwert.“
50. Die Anwendung dieses Grundsatzes auf KUV würde bedeuten, dass die Beteiligten Unterlagen darüber erstellen oder beibringen, welche Art von Dienstleistungen abgedeckt werden, welche Geschäftsbedingungen für die Vereinbarung gelten und inwiefern sie mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar ist (hierzu zählen auch die Prognosen, anhand derer die erwarteten Vorteile ermittelt wurden, sowie eine Gegenüberstellung von veranschlagten und tatsächlichen Kosten).
51. Dabei können wohlgerne Informationen aus einer Quelle (z. B. einem schriftlichen Vertrag) auch Informationen aus einer anderen Quelle (z. B. der Prozessdokumentation) abdecken. Durch den umfassenden Einsatz der Datenverarbeitung können auch Aufgliederungsebenen zugänglich sein, die eine ausführlichere Primärdokumentation überflüssig machen.
52. Das EU-Verrechnungspreisforum erachtet KUV, die bei Bedarf durch Angaben in zugehörigen Prozessdokumentationen ergänzt werden, als relevante Informationen im Sinne der EU-Verrechnungspreisdokumentation.

VI.7 Nach der Prüfung

53. Häufig sind an einer KUV mehr als zwei Unternehmen beteiligt, und oftmals werden sie zwischen vielen oder sogar allen Mitgliedern eines multinationalen Unternehmens abgeschlossen. Anpassungen können sich daher nicht nur auf ein Unternehmen, sondern auch auf alle anderen Beteiligten auswirken. In damit verbundenen Konfliktfällen kann die Vermeidung einer Doppelbesteuerung kosten- und ressourcenaufwendige Verfahren mit sich bringen. Daher wird empfohlen, dass zum einen die Steuerverwaltungen die den Steuerpflichtigen im Zuge geringfügiger Anpassungen zugewiesenen Beteiligungen oder Beiträge nicht anzweifeln, und dass zum anderen die Steuerpflichtigen bei der Gestaltung und Dokumentation ihrer KUV für Dienstleistungen, durch die keine immateriellen Wirtschaftsgüter geschaffen werden, die vorliegenden Leitlinien beachten.
54. Im Falle von Konflikten können mehr als zwei zuständige Behörden am Verständigungsverfahren beteiligt sein. Daher empfiehlt sich die Anwendung der multilateralen Konzepte, die im Verhaltenskodex zum Schiedsübereinkommen für Dreieckskonstellationen vorgesehen sind.

VII. SCHLUSSFOLGERUNGEN

55. Die Einhaltung der Empfehlungen dieses Berichts wird in den meisten Fällen, auf die er anwendbar ist, die Bewertung vereinfachen und es den Steuerbehörden erleichtern, die ordnungsgemäße Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes anzuerkennen.

56. Es wird empfohlen, die Prozessdokumentation am Ende des Verfahrens in einen regelmäßig zu aktualisierenden Aktenvermerk aufzunehmen.
57. Das EU-Verrechnungspreisforum wird die Wirkung dieser Leitlinien regelmäßig überwachen.

ANHANG: Zusammenfassung des aktuellen Stands der Gesetzgebung, der Leitlinien für die Verwaltung und bewährter Verfahren für KUV in den Mitgliedstaaten

In diesem Abschnitt sollen der aktuelle Stand der Gesetzgebung für KUV bzw. die diesbezüglichen Leitlinien für die Verwaltungen in den Mitgliedstaaten der EU zusammengefasst werden.

Der nachstehende Abschnitt beruht auf Angaben der EU-Steuerverwaltungen zum Stand vom 1. Juli 2011.

Frage 1: Gibt es bei Ihnen Rechtsvorschriften, die sich insbesondere auf KUV beziehen? Wenn nicht, sind solche Vorschriften geplant, und wann sollen sie ggf. eingeführt werden?

Nur wenige Mitgliedstaaten haben besondere Rechtsvorschriften für KUV.

Estland, Spanien, die Niederlande, Portugal und Slowenien wenden in Bezug auf KUV für den Erwerb von Wirtschaftsgütern, Rechten oder Dienstleistungen besondere Rechtsvorschriften an, das polnische Recht hingegen bezieht sich nur im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern auf KUV. In Deutschland gibt es nur für die Dokumentation von KUV besondere Vorschriften. Andere Mitgliedstaaten ziehen zur Bewertung von KUV die OECD-Verrechnungspreisleitlinien oder eigene Leitlinien für Verrechnungspreise heran.

Die Einführung neuer Vorschriften speziell für KUV wird derzeit nur in Griechenland erwogen.

Frage 2: Gibt es bei Ihnen interne Prüfungsleitlinien der Verwaltung für KUV, und welche wesentlichen Punkte werden darin behandelt (z. B. Kriterien für die Anerkennung einer Vereinbarung, Prüfverfahren für Vereinbarungen, Erleichterung des Informationsaustauschs mit anderen Ländern usw.)?

Nur wenige Mitgliedstaaten haben interne Leitlinien für die Prüfung von KUV herausgegeben.

Italien, Litauen, Slowenien und das Vereinigte Königreich verfügen über Verrechnungspreisleitlinien, die sich auch auf die Prüfung von KUV erstrecken. Insbesondere in den Leitlinien des Vereinigten Königreichs wird betont, dass im Sinne eines Gesamtnutzens auf allen Seiten die Erwartung eindeutiger wechselseitiger Vorteile klar erkennbar sein muss, um eine KUV von einem normalen, einfachen Handel mit Waren und Dienstleistungen abzugrenzen.

In Ungarn wird allgemein eine Regierungsverordnung über Dokumentationspflichten bei Verrechnungspreisvereinbarungen angewendet.

Lettland verfügt über interne Leitlinien für KUV, die sich an den OECD-Leitlinien orientieren.

In Portugal wird derzeit ein Handbuch für die Prüfung von Verrechnungspreisen verabschiedet, das auch interne Prüfrichtlinien für KUV und ähnliche Bereiche vorsieht.

Frage 3: Gibt es bei Ihnen Verwaltungsvorgaben (Leitlinien, Verordnungen, Rundschreiben usw.) für den behördlichen Umgang mit KUV, aus denen hervorgeht, welches Verfahren der Steuerpflichtige insbesondere im Hinblick auf Aufbau und Dokumentation bei der Gestaltung einer KUV zu beachten hat (bitte ggf. elektronisches Link zu diesen Dokumenten beifügen)?

Nur wenige Mitgliedstaaten haben Vorgaben für den behördlichen Umgang mit KUV herausgegeben.

In Dänemark werden KUV im Rahmen der dänischen Leitlinien für die Dokumentation von Verrechnungspreisen behandelt.

Estland hat Leitlinien herausgegeben, in denen die OECD-Verrechnungspreisleitlinien kurz zusammengefasst und anhand von Beispielen veranschaulicht werden.

In Ungarn wird allgemein eine Regierungsverordnung über Dokumentationspflichten bei Verrechnungspreisvereinbarungen angewendet.

Deutschland hat Anweisungen für die Behörden herausgegeben, die für die Steuerverwaltungen, nicht aber für die Gerichte verbindlich sind.

Die italienischen Prüfungsrichtlinien sind öffentlich zugänglich und richten sich an Steuerprüfer ebenso wie an Steuerpflichtige.

In den Bestimmungen Portugals ist vorgesehen, dass Angaben über eine KUV in den Unterlagen über Verrechnungspreise aufgeführt werden müssen.

Frage 4: Welche Art von KUV wird von den Unternehmen in Ihrem Land am häufigsten verwendet?

Die KUV, mit denen die Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten zu tun haben, beziehen sich vorwiegend auf Dienstleistungen, die Entwicklung von geistigem Eigentum, Forschung und Entwicklung sowie den Erwerb von Vermögenswerten.

Fragen 5–7: Auf welche praktischen Probleme sind Sie bei der Bearbeitung von KUV gestoßen und wie haben Sie diese gelöst? Auf welche besonderen Schwierigkeiten stoßen Sie im Hinblick auf KUV für Dienstleistungen? Wie oft hängen Konfliktfälle Ihrer Erfahrung nach mit KUV zusammen?

Die häufigsten praktischen Probleme im Zusammenhang mit KUV betreffen die Verfügbarkeit bzw. termingerechte Bereitstellung hinreichender Angaben bzw. Dokumentationen über Verrechnungspreise durch die Steuerpflichtigen, die Angemessenheit von Aufteilungsschlüsseln, die Berechnung von Gebühren für Beitritt und Austritt, die Bewertung von Eintritts- bzw. Austrittszahlungen, die Ermittlung von Vergleichswerten, die Anwendbarkeit von Gewinnmargen sowie die Identifizierung einer KUV als solcher.

Als besondere Probleme in diesem Zusammenhang nennen die Steuerverwaltungen die Kriterien für das Vorliegen einer KUV, die Messung des Werts der Beiträge, welche die

Beteiligten an die KUV entrichten, und die Bewertung der damit verbundenen (erwarteten und tatsächlichen) Vorteile zu Zwecken der Kostenzuweisung, die Anwendbarkeit von Aufschlägen sowie die Verfügbarkeit relevanter Dokumentationsunterlagen.