



EUROPÄISCHE  
KOMMISSION

Brüssel, den 4.6.2014  
COM(2014) 315 final

ANNEXES 1 to 3

## ANHÄNGE

- I. Bericht über Sekundärberichtigungen**
- II. Bericht über das Verrechnungspreis-Risikomanagement**
- III. Bericht über kompensierende Anpassungen**

*zur*

**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  
2012 bis Januar 2014**

# ANHANG I

## BERICHT ÜBER SEKUNDÄRBERICHTIGUNGEN

### 1. Hintergrund

1. Das Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum hat im Rahmen seines Arbeitsprogramms 2011-2015 die so genannten Sekundärberichtigungen bei den Verrechnungspreisen untersucht, da diese zu Doppelbesteuerung führen können. Anhand einer im Juni 2011 gestarteten Umfrage ermittelte es die Lage in den EU-Mitgliedstaaten zum 1. Juli 2011 und erstellte einen Überblick über die rechtlichen und administrativen/praktischen Aspekte in den einzelnen Mitgliedstaaten. Die Antworten sämtlicher 27 Mitgliedstaaten wurden im Dokument JTPF/018/REV1/2011 zusammengefasst. Des Weiteren wurde ein Entwurf eines Diskussionspapiers zu Sekundärberichtigungen angefertigt (Dokument JTPF/010/2012/EN), das auf der Sitzung des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums im Juni 2012 erörtert wurde. Der vorliegende Bericht wurde auf der Sitzung des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums im Oktober 2012 erörtert und angenommen.

### 2. Begriffsbestimmung und Anwendungsbereich

2. Verrechnungspreisanpassungen sind zuweilen mit einer so genannten Sekundärberichtigung verbunden. Im Glossar der OECD-Verrechnungspreisleitlinien ist die Sekundärberichtigung folgendermaßen definiert: „*Eine Berichtigung, die dadurch entsteht, dass wegen eines sekundären Vorgangs eine Steuer erhoben wird.*“ Ein sekundärer Vorgang ist dort: „*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 (d. h. Posten, die wie Gewinnausschüttungen behandelt werden, obwohl sie normalerweise nicht als solche anzusehen sind), verdeckte Kapitaleinlagen oder verdeckte Darlehen behandelt werden.*“
3. Nach den Rechtsvorschriften für Verrechnungspreise einiger Staaten sind „sekundäre Vorgänge“ zulässig bzw. vorgeschrieben, um die tatsächliche Gewinnzuordnung in Einklang mit der Primärberichtigung zu bringen. Doppelbesteuerung kann entstehen, wenn der sekundäre Vorgang selbst steuerliche Auswirkungen hat und zu einer Berichtigung führt. Beispielsweise kann die Ertragsberichtigung für eine Tochtergesellschaft im Zusammenhang mit einem Vorgang mit einer gebietsfremden Muttergesellschaft im Rechtsgebiet der Tochtergesellschaft wie eine der Muttergesellschaft auszahlte Gewinnausschüttung behandelt und mit einer Quellensteuer belegt werden.
4. Sekundärberichtigungen werden rückgängig gemacht, wenn die Primärberichtigung rückgängig gemacht wird. Sekundärberichtigungen, die verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen, können zu Doppelbesteuerung führen, wenn der andere Staat für die auf die Sekundärberichtigung entfallende Quellensteuer keine entsprechende Anrechnung oder Befreiung gemäß Artikel 23 des OECD-Musterabkommens gewährt. Zwar ist in Abschnitt 28 des Kommentars zu Artikel 10

des OECD-Musterabkommens bereits präzisiert, dass verdeckte Gewinnausschüttungen unter Artikel 10 und die Bestimmungen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung fallen, doch hat der andere Staat durchaus die Möglichkeit, einen solchen verdeckten Vorgang nicht anzuerkennen, so dass Quellensteuer anfällt (siehe Ziffer 4.69 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien).

5. Das OECD-Musterabkommen verhindert nicht, dass Sekundärberichtigungen vorgenommen werden, wenn diese nach dem innerstaatlichen Recht zulässig sind<sup>1</sup>. Allerdings werden die Steuerverwaltungen „*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.*“ (Ziffer 4.71 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien).
6. 9 der 27 EU-Mitgliedstaaten verfügen über Rechtsvorschriften zu Sekundärberichtigungen. Den Antworten auf die Umfrage zufolge werden in einigen dieser 9 Mitgliedstaaten Sekundärberichtigungen nach freiem Ermessen vorgenommen.

#### **Empfehlung 1:**

**Die Anwendung von Sekundärberichtigungen kann zu Doppelbesteuerung führen. Daher sollten Mitgliedstaaten in Fällen, in denen eine Doppelbesteuerung erfolgen würde und in denen eine Sekundärberichtigung nicht zwingend vorgeschrieben ist, keine Sekundärberichtigung vornehmen. Sind Sekundärberichtigungen nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates unvermeidlich, so sollten die Mitgliedstaaten Mittel und Wege finden, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden (beispielsweise im Rahmen von Verständigungsverfahren oder indem die Mittel soweit möglich frühzeitig rückgeführt werden). Bei diesen Empfehlungen wird davon ausgegangen, dass das Verhalten des Steuerpflichtigen nicht auf eine vorsätzliche verdeckte Gewinnausschüttung zur Vermeidung einer Quellensteuer schließen lässt<sup>2</sup>.**

7. In den meisten Mitgliedstaaten, in denen Sekundärberichtigungen zulässig bzw. vorgeschrieben sind, werden diese Berichtigungen als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt, die potenziell der Quellensteuer unterliegen.
8. Sekundärberichtigungen können auch in anderer Weise behandelt werden, beispielsweise als verdeckte Darlehen. In den OECD-Verrechnungspreisleitlinien (Ziffer 4.70) wird darauf hingewiesen, dass solche verdeckten Darlehen selbst wiederum zu Komplikationen führen, beispielsweise hinsichtlich der Zurechnung von Zinsen. In ihren Antworten auf die Umfrage führten die meisten Mitgliedstaaten diese Arten von verdeckten Vorgängen nicht an. Das erklärt sich möglicherweise daraus, dass die Mitgliedstaaten die damit verbundenen Komplikationen zu vermeiden suchen und Sekundärberichtigungen generell als verdeckte Gewinnausschüttungen oder

<sup>1</sup> Abschnitt 9 des Kommentars zu Artikel 9 des OECD-Musterabkommens.

<sup>2</sup> Vorbehalt Italiens: Italien kennt keine nationalen Vorschriften bezüglich Sekundärberichtigungen und vertritt die Auffassung, dass in erster Linie die Mitgliedstaaten, die Sekundärberichtigungen vorsehen, gehalten sein sollten, ihre Berichtigungen so zu gestalten, dass die Möglichkeit einer daraus folgenden Doppelbesteuerung minimiert wird. Italien will für Sekundärberichtigungen eines Mitgliedstaates, die zu einer Doppelbesteuerung führen, grundsätzlich keine Befreiung von der Quellensteuer gewähren.

Kapitaleinlagen behandeln. Bei verdeckten Kapitaleinlagen und verdeckten Gewinnausschüttungen zwischen einer EU-Tochtergesellschaft und einer EU-Muttergesellschaft besteht eine geringere Gefahr für eine Doppelbesteuerung, da dabei keine Quellensteuer anfällt (siehe Abschnitt 3).

**Empfehlung 2:**

**Angesichts der zusätzlichen Komplikationen, die verdeckte Darlehen mit sich bringen, wird empfohlen, Sekundärberichtigungen innerhalb der EU-Mitgliedstaaten als verdeckte Gewinnausschüttungen oder verdeckte Kapitaleinlagen zu behandeln, sofern keine Mittelrückführung stattfindet.**

9. Eine noch problematischere Situation entsteht, wenn die Primärberichtigung zwischen indirekt verbundenen Unternehmen vorgenommen wird. Für einige Mitgliedstaaten führt die Sekundärberichtigung hypothetisch zu einer Dividende, die von einer dieser Gesellschaften an die gemeinsame Muttergesellschaft gezahlt wird, und zu einer Kapitaleinlage der Muttergesellschaft bei der anderen Tochtergesellschaft (Ziffer 4.70 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien).
10. Der vorliegende Bericht betrifft sekundäre Vorgänge zwischen in der EU ansässigen/niedergelassenen Organisationen, die als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt werden, und beleuchtet – innerhalb des Rechtsrahmens der EU – Möglichkeiten, Doppelbesteuerung und andere von Sekundärberichtigungen verursachte finanzielle oder Verwaltungslasten (beispielsweise Strafen) zu minimieren<sup>3</sup>.
11. In den folgenden Abschnitten werden die Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie der EU (Abschnitt 3), Situationen, in denen die Mitgliedstaaten eine Befreiung in Betracht ziehen können (im Rahmen eines Verständigungsverfahrens (Abschnitt 4.2) oder zu einem früheren Zeitpunkt (Abschnitt 4.3)), wenn der Steuerpflichtige die Mittel rückführt, Strafen (Abschnitt 5) sowie Verfahrens- und Verwaltungsaspekte (Abschnitt 6) erörtert.

### **3. Mutter-Tochter-Richtlinie**

12. Wenn Sekundärberichtigungen als verdeckte Gewinnausschüttungen/Kapitaleinlagen behandelt werden, führt die Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie (Artikel 4 und 5) dazu, dass bei der Ausschüttung von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft keine Quellensteuer anfällt.
13. Neun EU-Mitgliedstaaten wenden derzeit Sekundärberichtigungen an: Österreich, Bulgarien, Dänemark, Deutschland, Frankreich, Luxemburg, die Niederlande, Slowenien und Spanien. In einer Situation, in der *im Zusammenhang mit einem Vorgang mit der Muttergesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat auf der Grundlage einer primären Verrechnungspreisberichtigung für die Tochtergesellschaft eine Sekundärberichtigung vorgenommen wird*, erheben sieben<sup>4</sup> dieser neun Mitgliedstaaten in Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie keine Quellensteuer.

---

<sup>3</sup> In Ziffer 4.71 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien wird empfohlen, die Möglichkeit einer aus Sekundärberichtigungen folgenden Doppelbesteuerung zu minimieren.

<sup>4</sup> Österreich, Dänemark, Deutschland, Luxemburg, die Niederlande, Slowenien und Spanien.

Zwei Mitgliedstaaten<sup>5</sup> vertreten die Ansicht, dass die Mutter-Tochter-Richtlinie auf verdeckte Gewinnausschüttungen nicht anwendbar ist.

## 4. Rückführung der Mittel

### 4.1 Grundlagen

14. Unter Rückführung ist in der Hauptsache ein tatsächlicher Rückfluss der Mittel zu verstehen, der für die betroffenen Gesellschaften die Kontensalden so ausgleicht, dass der mit der Primärberichtigung verfolgte wirtschaftliche Zweck erfüllt wird. In den OECD-Verrechnungspreisleitlinien (Ziffer 4.73) sind einige Möglichkeiten für eine solche Rückführung beschrieben. Das OECD-Handbuch für wirksame Verständigungsverfahren (Manual on effective mutual agreement procedures - MEMAP)<sup>6</sup> enthält ebenfalls Empfehlungen zur Rückführung. In den OECD-Verrechnungspreisleitlinien (Ziffer 4.76) wird empfohlen, Rückführungsvereinbarungen in Verständigungsverfahren mitzubehandeln, wenn diese wegen der betroffenen Primärberichtigung eingeleitet worden sind.
15. Die Bedingungen einer im Rahmen eines Verständigungsverfahrens in Bezug auf eine Verrechnungspreisberichtigung erzielten Einigung zwischen den zuständigen Behörden sind fallspezifisch. Haben die zuständigen Behörden eine Einigung über die Merkmale des verdeckten Vorgangs erzielt, so sind im Rahmen eines Verständigungsverfahrens auch die beiden folgenden Fragen zu klären:
  - Verzichtet die Steuerbehörde, die die Sekundärberichtigung vorgenommen hat, auf die Quellensteuer oder verzichtet die andere Steuerbehörde auf die sich ergebende Doppelbesteuerung?
  - Falls eine Mittelrückführung vorgesehen ist, wie soll diese erfolgen und wie wird sichergestellt, dass dadurch nicht eine weitere steuerliche Belastung entsteht, die wiederum zu einer Doppelbesteuerung führen könnte?
16. Im OECD-Handbuch für wirksame Verständigungsverfahren wird darauf hingewiesen, dass auch zu einem früheren Zeitpunkt, beispielsweise im Zuge der Prüfung, eine Einigung über die Mittelrückführung erzielt werden kann (siehe Abschnitt 4.3).

### 4.2 Mittelrückführung im Rahmen eines Verständigungsverfahrens

17. Sieht die Einigung eine Mittelrückführung vor, so können die Bedingungen jeweils unterschiedlich sein, doch in vielen Fällen wird entweder eine direkte Erstattung oder eine Verrechnung auf den konzerninternen Verrechnungskonten vorgenommen. In den vereinbarten Bedingungen wird dem Steuerpflichtigen in der Regel für die Rückführung eine im beiderseitigen Einvernehmen festgesetzte, angemessene Frist eingeräumt sowie eine Befreiung von der Quellensteuer durch den Staat, aus dem die Mittel rückgeführt werden, und von einer sonstigen steuerlichen Belastung durch den Staat, in den die Rückführung erfolgt, vorgesehen. Die Rückführung der Mittel kann überprüft werden.

---

<sup>5</sup> Bulgarien und Frankreich.

<sup>6</sup> [http://www.oecd.org/document/1/0,3746,en\\_2649\\_33753\\_36195905\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/1/0,3746,en_2649_33753_36195905_1_1_1_1,00.html).

**Empfehlung 3:**

Kommen zuständige Behörden im Rahmen eines Verständigungsverfahrens überein, dass die Kontensalden so auszugleichen sind, dass der mit der Primärberichtigung verfolgte wirtschaftliche Zweck erfüllt wird, so sehen die Mitgliedstaaten eine Rückführung der Mittel in Form einer direkten Erstattung oder einer Verrechnung auf den konzerninternen Verrechnungskonten als zur Erreichung dieses Ziels geeignet an.

**Empfehlung 4:**

Die Steuerbehörden sollten berücksichtigen, dass die Steuerpflichtigen für die Durchführung der Rückführung vom Datum der Mitteilung der Einigung bis zu 90 Tage benötigen können.

**Empfehlung 5:**

Wird im Rahmen eines Verständigungsverfahrens eine Mittelrückführung vereinbart, so sollte in dieser Vereinbarung festgelegt sein, dass der Staat, aus dem die Mittel rückgeführt werden, eine Befreiung von der Quellensteuer gewährt und der Staat, in den die Rückführung erfolgt, von einer sonstigen Besteuerung absieht.

18. Da eine Mittelrückführung nach dem ursprünglichen Vorgang erfolgt, kann der Mitgliedstaat, in den die Mittel rückgeführt werden, verlangen, dass die Rückführungszahlung ein Zinselement enthält, um den in seinem Hoheitsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen für die Nutzung seiner Mittel durch die im Ausland ansässige verbundene Gesellschaft während des Zeitraums zwischen dem ursprünglichen Vorgang und der Rückführung zu entschädigen. Dieser Ansatz würde die Rückführung allerdings noch weiter komplizieren und könnte seinerseits steuerliche Folgen nach sich ziehen.

**Empfehlung 6:**

Betrifft das Verständigungsverfahren Mitgliedstaaten, so wird der Einfachheit halber empfohlen, dass die Mitgliedstaaten für die Rückführung, soweit möglich, kein Zinselement vorsehen und dies in der Vereinbarung festlegen.

### **4.3 Mittelrückführung zu einem früheren Zeitpunkt, beispielsweise im Zuge einer Prüfung**

19. Bestimmte Staaten haben zur Vermeidung von Doppelbesteuerung Ansätze entwickelt, bei denen sie auf sekundäre Vorgänge und Sekundärberichtigungen verzichten, wenn eine Rückführung bereits zum Zeitpunkt der Prüfung vorgenommen wird. Für eine Rückführung zu einem früheren Zeitpunkt, beispielsweise anlässlich einer Prüfung, ist aus der Sicht des Steuerpflichtigen festzulegen, wie die Konten mit der Primärberichtigung in Einklang zu bringen sind, und aus der Sicht der Steuerbehörde die Zustimmung zu diesem Verfahren erforderlich (bestimmte Mitgliedstaaten können möglicherweise nur im Rahmen eines Verständigungsverfahrens einem Verzicht auf einen sekundären Vorgang/eine Sekundärberichtigung zustimmen). Des Weiteren ist erforderlich, dass die andere beteiligte Steuerbehörde eine entsprechende steuerliche Behandlung zusagt. Da für diese Steuerbehörde gegebenenfalls bereits die Primärberichtigung nicht zulässig

wäre, muss möglicherweise der andere Mitgliedstaat nach den Bestimmungen über den Informationsaustausch oder durch die Einleitung eines Verständigungsverfahrens informiert werden. Dabei ist zu beachten, dass der Steuerpflichtige gemäß Artikel 25 des OECD-Musterabkommens die Möglichkeit hat, jederzeit ein Verständigungsverfahren einzuleiten, wenn er der Auffassung ist, dass die Maßnahmen eines Landes wahrscheinlich zu einer Doppelbesteuerung führen werden<sup>7</sup>.

**Empfehlung 7:**

**Sieht ein Mitgliedstaat die Mittelrückführung zu einem früheren Zeitpunkt, beispielsweise zum Zeitpunkt einer Prüfung, vor, so sollte er sicherstellen, dass der andere Mitgliedstaat gleichzeitig im Wege eines Informationsaustauschverfahrens, oder aber durch den Steuerpflichtigen selbst (sofern dieser einverstanden ist), informiert wird.**

**Empfehlung 8:**

**Wird zum Zeitpunkt der Prüfung eine Rückführungsvereinbarung getroffen, so sollten das Recht des Steuerpflichtigen, ein Verständigungsverfahren zu beantragen, sowie die Anerkennung oder Ablehnung von Prüfungsfeststellungen davon nicht berührt werden.**

## 5. Strafen

20. In einigen Mitgliedstaaten werden für Sekundärberichtigungen besondere Strafen oder Strafen nach dem allgemeinen Bußgeldsystem verhängt. Im Kurzbericht des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums über Strafzuschläge<sup>8</sup> werden die in der EU angewandten Bußgeldsysteme erörtert. In dessen Abschnitt 5 wird erläutert, dass in den meisten Mitgliedstaaten die Möglichkeit besteht, auf die Verhängung von Strafzuschlägen zu verzichten (sofern die Tatbestände im Mitgliedstaat nicht mit einer empfindlichen Strafe belegt sind). Er enthält außerdem die Vorgabe, dass Strafzuschläge im Verhältnis zu dem endgültigen und akzeptierten Verrechnungspreis angemessen sein müssen. Diese Schlussfolgerung kann auch in der Weise interpretiert werden, dass die Strafen lediglich die Verrechnungspreisberichtigung, d. h. die Primärberichtigung, und nicht die Sekundärberichtigung betreffen dürfen.

**Empfehlung 9:**

**Wird eine Sekundärberichtigung verlangt, so sollten die Mitgliedstaaten auf diese Sekundärberichtigung keine Strafzuschläge erheben.**

21. Werden dennoch Strafzuschläge auf Sekundärberichtigungen erhoben, kann eine Erörterung dieser Strafzuschläge im Rahmen eines Verständigungsverfahrens angebracht sein, um sicherzustellen dass die Sekundärberichtigungen nicht zu einer Doppelbesteuerung führen.

<sup>7</sup> Abschnitt 14 des Kommentars zu Artikel 25 des OECD-Musterabkommens.

<sup>8</sup> Dieser Bericht war der Mitteilung über die Tätigkeit des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums im Zeitraum März 2007 bis März 2009 (KOM(2009) 472 endg.) beigefügt.

**Empfehlung 10:**

**Werden die steuerlichen Folgen einer Sekundärberichtigung im Wege eines Verständigungsverfahrens abgewendet oder abgemildert, so sollte auch der betreffende Strafzuschlag entsprechend annulliert oder verringert werden.**

## 6. Verfahren zur Beseitigung der Doppelbesteuerung

22. In ihren Antworten auf die Umfrage zu Sekundärberichtigungen (Dokument JTPF/018/REV1/2011) gab die Mehrzahl der Mitgliedstaaten, die Sekundärberichtigungen anwenden, an, dass das Schiedsübereinkommen ihrer Ansicht nach nicht auf Probleme der Doppelbesteuerung infolge von Sekundärberichtigungen anwendbar ist. Nur wenige gehen davon aus, dass das Schiedsübereinkommen anwendbar ist, und einige andere halten die Frage der Anwendbarkeit des Schiedsübereinkommens auf Sekundärberichtigungen für ungeklärt. Allerdings erklärten sich die meisten Mitgliedstaaten, die Sekundärberichtigungen anwenden, bereit, Probleme der Doppelbesteuerung im Wege eines Verständigungsverfahrens anzugehen. Daher muss der Steuerpflichtige in Fällen, in denen es nicht möglich ist, Doppelbesteuerung (beispielsweise durch Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie) von vorneherein zu vermeiden, für einen Fall – möglicher – Doppelbesteuerung infolge einer Sekundärberichtigung zwei Verfahren beantragen: eines im Rahmen des Schiedsübereinkommens sowie ein Verständigungsverfahren. Für das Verständigungsverfahren ist in jedem Fall ein Abkommen zwischen Mitgliedstaaten erforderlich, das eine Bestimmung über Verständigungsverfahren in Anlehnung an Artikel 25 des OECD-Musterabkommens (sowie möglichst auch eine Schiedsklausel in Anlehnung an Artikel 25 Absatz 5 des OECD-Musterabkommens) enthält.

**Empfehlung 11:**

**Da sich die Steuerpflichtigen möglicherweise nicht darüber im Klaren sind, dass in bestimmten Situationen für die Vermeidung von Doppelbesteuerung infolge von Sekundärberichtigungen ein gesonderter Antrag erforderlich ist, werden die Mitgliedstaaten, nach deren Ansicht das Schiedsübereinkommen nicht auf Sekundärberichtigungen anwendbar ist, aufgefordert, in ihren Leitfäden für die Öffentlichkeit darauf hinzuweisen, dass für die Beseitigung der Doppelbesteuerung ein gesonderter Antrag gemäß Artikel 25 des OECD-Musterabkommens erforderlich sein kann. Aus praktischen Gründen wird den Steuerpflichtigen empfohlen, beide Anträge mit demselben Schreiben zu übermitteln.**

## ANHANG II

### BERICHT ÜBER DAS VERRECHNUNGSPREIS-RISIKOMANAGEMENT

## Hintergrund

1. Aus Sicht des Gemeinsamen Verrechnungspreisforums (Joint Transfer Pricing Forum, JTPF) ist die Risikobewertung ein zentraler Aspekt der Verrechnungspreisproblematik. Entsprechend wurde dieser Aspekt in das JTPF-Arbeitsprogramm 2011-2015<sup>9</sup> aufgenommen. Zur Einführung in das Thema stellten drei Mitgliedstaaten<sup>10</sup> sowie einige Nichtregierungsvertreter<sup>11</sup> ihre Risikomanagement-Konzepte vor. Anschließend wurde eine Untergruppe zur Vorbereitung der Diskussionen eingesetzt. Bereits zu Beginn der Arbeiten gelangte man zu der Einschätzung, dass eine Begrenzung des Projekts auf den Aspekt der Risikobewertung nicht optimal wäre. Deshalb wurde der Projektumfang ausgeweitet: abgedeckt wird nunmehr generell das „Verrechnungspreis-Risikomanagement“ und damit auch der gesamte Prozess, mit dem sichergestellt wird, dass Verrechnungspreise letztlich nach dem Fremdvergleichsgrundsatz festgesetzt werden. Das JTPF wurde auf seinen Sitzungen im Oktober 2012 und im Februar 2013 über den Arbeitsfortschritt der Untergruppe unterrichtet.
2. Da bereits umfangreiches Material zum Thema Risikomanagement (z. B. von der OECD<sup>12</sup>) öffentlich zugänglich ist, wird sich der Bericht – zur Vermeidung von Doppelarbeit – auf die in diesem Material enthaltenen relevanten Schlussfolgerungen stützen und den Fokus stärker auf die spezifische Situation in der EU richten.
3. Angesichts der bestehenden Unterschiede in Bezug auf die wirtschaftliche Situation, der vielfältigen Geschäftsvorfälle innerhalb multinationaler Unternehmen, des unterschiedlichen rechtlichen und administrativen Umfelds und der je nach Mitgliedstaat unterschiedlichen Ressourcen ist es nicht möglich, einen universellen Ansatz für ein effektives Verrechnungspreis-Management in der Praxis zu entwickeln. Vor diesem Hintergrund soll der vorliegende Bericht bewährte Verfahren für ein effektives Verrechnungspreis-Risikomanagement vorstellen, wobei spezifische, für die Mitgliedstaaten und die Unternehmen in der EU relevante Aspekte beleuchtet werden. Mitgliedstaaten und Steuerpflichtige sind aufgefordert, diese Leitlinien im Rahmen ihrer Möglichkeiten und der jeweils anwendbaren Gesetze mit Blick auf ein effektives Verrechnungspreis-Risikomanagement zu befolgen.

## 1. Vorbemerkungen

4. Die Durchsetzung und Befolgung von Verrechnungspreisvorschriften im Sinne des Fremdvergleichsgrundsatzes gemäß Artikel 9 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (OECD MA) können für Steuerverwaltungen und Steuerpflichtige sehr aufwendig sein. Das JTPF stellt fest, dass die für die

<sup>9</sup> Siehe Dokument JTPF/016/2011/EN.

<sup>10</sup> Niederlande (Sitzung des JTPF vom 26. Oktober 2011, Tagesordnungspunkt 6), Österreich und Vereinigtes Königreich (JTPF-Sitzung vom 8. März 2012, Tagesordnungspunkt 6 ii).

<sup>11</sup> JTPF-Sitzung vom 26. Oktober 2011, Tagesordnungspunkt 6.

<sup>12</sup> OECD-FTA-Studie „How to deal effectively with the Challenges of Transfer Pricing“ (2012); OECD, „Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment“ (2013).

Verrechnungspreisgestaltung verfügbaren Ressourcen begrenzt sind und daher wirksam eingesetzt werden sollten. Entsprechend deckt der Begriff „**Verrechnungspreisrisiko**“, wie er in diesem Bericht verwendet wird, nicht nur das Risiko ab, dass Verrechnungspreise nicht nach dem Fremdvergleichsgrundsatz festgesetzt werden<sup>13</sup>, sondern auch das Risiko, dass die Ressourcenallokation nicht effizient im Sinne einer Festsetzung der Verrechnungspreise nach dem Fremdvergleichsgrundsatz ist.

5. Das JTPF bemüht sich auch um praktische Lösungen für das ordnungsgemäße Funktionieren des Fremdvergleichsgrundsatzes in der EU. Entsprechend wird die Rolle des JTPF im Kontext des Verrechnungspreis-Risikomanagements in der Unterstützung der Mitgliedstaaten und der Steuerpflichtigen bei der Koordinierung von Maßnahmen, der Gewährleistung von Transparenz und der Anwendung abgestimmter Vorgehensweisen gesehen.

#### **Empfehlung 1:**

**Es wird empfohlen, beim Verrechnungspreis-Risikomanagement folgende allgemeine Grundsätze zu befolgen:**

- Vorzuziehen ist ein **kooperativer Ansatz** auf der Grundlage von Dialog und Vertrauen. Ein kooperativer Ansatz ist unter anderem dadurch gekennzeichnet, dass Steuerverwaltung und Steuerpflichtige in einem frühen Stadium miteinander kommunizieren, also bereits dann, wenn eine Prüfung geplant, vorbereitet oder eingeleitet wird. Eine frühzeitige Kommunikation kann Missverständnisse und eine ineffiziente Ressourcenallokation vermeiden, indem sie dazu beiträgt, den Fokus stärker auf die wichtigsten Aspekte eines effektiven Risikomanagements zu richten. Ein kooperativer Ansatz setzt die Offenlegung und das Verständnis der Fakten und der Umstände des Einzelfalls seitens des Steuerpflichtigen voraus.
- Dabei sollten die Anstrengungen auf die **Ermittlung von Faktoren, die ein besonders hohes Verrechnungspreisrisiko bergen**, konzentriert und die spezifischen Belange von KMU berücksichtigt werden<sup>14</sup>.
- Ein effektives Risikomanagement setzt auch die **Allokation von Ressourcen für Bereiche, in denen ein höheres Verrechnungspreisrisiko besteht**, voraus.
- Es sollten Rechtsinstrumente zur Verfügung stehen, die in Fällen eines hohen Verrechnungspreisrisikos ein wirksames Vorgehen ermöglichen.
- Damit ein unnötiger Ressourceneinsatz vermieden wird, muss sichergestellt sein, dass alle geplanten Maßnahmen **zielgenau und den Umständen des Einzelfalls angemessen** sind, wobei den verfügbaren Ressourcen und den mit den Maßnahmen einhergehenden Belastungen Rechnung zu tragen ist.

6. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass der kooperative Ansatz nur in Fällen in Betracht kommt, in denen sich der **Steuerpflichtige kooperativ** zeigt. Als

<sup>13</sup> Im Rahmen ihres Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung betreffenden Projekts „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS) hat die OECD die Festsetzung von Verrechnungspreisen, insbesondere im Zusammenhang mit der Verlagerung von Risiken und immateriellen Vermögenswerten, als einen Bereich identifiziert, in dem dringender Handlungsbedarf besteht.

<sup>14</sup> Siehe Dokument JTPF/001/FINAL/2011/EN.

Anhaltspunkte dafür, ob ein Steuerpflichtiger als kooperativ anzusehen ist, können beispielsweise Erfahrungen aus früheren Verwaltungsverfahren (z. B. Prüfungen)<sup>15</sup>, die Transparenz oder die Tatsache dienen, dass Unterlagen, die den Anforderungen des Verhaltenskodexes zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der EU (EU TPD)<sup>16</sup> entsprechen, aufbewahrt werden und der Steuerverwaltung bei Bedarf zur Verfügung gestellt werden können.

## 2. Die einzelnen Phasen im Prozess der Festsetzung von Verrechnungspreisen

7. Dieser Abschnitt ist nach den drei Phasen untergliedert, die in der Regel in einer Verrechnungspreisangelegenheit durchlaufen werden:
  - Erste Phase: Zeitraum vor der Prüfung einer Verrechnungspreisangelegenheit;
  - Prüfphase: Zeitraum zwischen der Einleitung und dem Abschluss einer Prüfung;
  - Lösungsphase: Zeitraum, in dem die Steuerbehörde und der Steuerpflichtige sich um die Beilegung etwaiger Meinungsverschiedenheiten bemühen.

### 2.1 Erste Phase

8. Es wird anerkannt, dass die Mitgliedstaaten bei der Organisation ihrer Verwaltungsverfahren und insbesondere von Prüfungen unterschiedlich vorgehen. In einigen Mitgliedstaaten werden die Steuerpflichtigen, die einer Prüfung unterzogen werden sollen, anhand allgemeiner Kriterien wie Größe, Standort oder Branche ausgewählt. Der konkrete Schwerpunkt einer Prüfung – z. B. die Problematik der Verrechnungspreise – wird dann zu einem späteren Zeitpunkt festgelegt. Andere Mitgliedstaaten haben ein Verfahren eingeführt, bei dem Steuerpflichtige gezielt für eine Verrechnungspreisprüfung ausgewählt werden. Im vorliegenden Bericht soll nicht generell und konsequent zwischen den einzelnen Schritten unterschieden werden. Somit deckt der Begriff „erste Phase“ im Sinne dieses Berichts die Phase vor dem Zeitpunkt ab, zu dem Ressourcen einer Steuerverwaltung eingesetzt werden, um konkret zu untersuchen, ob Verrechnungspreise im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz festgesetzt werden – unabhängig davon, ob dies in der Verwaltungspraxis des betreffenden Mitgliedstaates bereits als Prüfung oder Vorprüfung angesehen wird.
9. In dieser ersten Phase soll es der Steuerverwaltung ermöglicht werden, sich ein fundiertes Urteil darüber zu bilden, ob es angesichts des ermittelten Risikos und der verfügbaren Ressourcen angezeigt ist, eine weitergehende Untersuchung (die Prüfungsphase) durchzuführen und, falls ja, mit welchem Schwerpunkt. Entsprechend sollte die Steuerverwaltung auch bereit sein, von einer (weiteren) Behandlung von Verrechnungspreisfragen im Rahmen einer Prüfung abzusehen, wenn sich in der ersten Phase herausstellt, dass gar kein oder lediglich ein geringes Verrechnungspreisrisiko besteht.

---

<sup>15</sup> Siehe Ziffer 19 und Empfehlung 10.

<sup>16</sup> Mitteilung der Kommission (KOM(2005) 543) vom 10. November 2005.

10. Generell sollten im Hinblick auf eine effektive Strukturierung der ersten Phase folgende Aspekte berücksichtigt werden:

- Damit bewertet werden kann, ob ein Verrechnungspreisrisiko besteht, das weitere Maßnahmen erfordert, müssen **bestimmte Informationen** verfügbar sein. Diese Informationen können der Steuerverwaltung aus verschiedenen Quellen bereitgestellt werden, sei es aus öffentlichen Quellen, in Form von Ergebnissen früherer Prüfungen oder in Form automatisch (z. B. im Rahmen der Steuererklärung) oder gezielt (z. B. durch spezielle Fragebögen zu Verrechnungspreisen) angeforderter Informationen<sup>17</sup>.

#### **Empfehlung 2:**

**Bei Ersuchen um zusätzliche Informationen sollte darauf geachtet werden, dass der Bedarf der Steuerverwaltungen – unter Berücksichtigung ihrer unterschiedlichen Ansätze – einerseits und die Belastung für die Steuerpflichtigen andererseits in einem ausgewogenen Verhältnis stehen. Insbesondere sollten folgende Fragen berücksichtigt werden:**

- **Welche Informationen werden in der ersten Phase wirklich benötigt?**
- **Welches ist der günstigste Zeitpunkt für die Anforderung dieser Informationen?**
- **Welches ist die geeignete Form zur Anforderung der Informationen?**
- **Welcher Aufwand wird dem Steuerpflichtigen durch das Informationsersuchen verursacht?**

**Allgemein wird es häufig als hilfreicher erachtet, Fakten und Rahmenbedingungen zu verstehen als über reine Zahlen zu verfügen.**

- Die eingeholten Informationen müssen unter dem Gesichtspunkt bewertet werden, ob sie **Anhaltspunkte für Verrechnungspreisrisiken** liefern, die den Einsatz von mehr Ressourcen rechtfertigen. Daher ist es notwendig zu wissen, welche Faktoren zur Entstehung eines Verrechnungspreisrisikos führen, welches die typischen risikoauslösenden Szenarien sind und wie die vorliegenden Informationen im Hinblick auf diese Risikofaktoren zu bewerten sind<sup>18</sup>. Hierzu wäre es hilfreich, über einen **organisatorischen Rahmen** zu verfügen, der eine Entscheidung darüber ermöglicht, ob es (im Lichte der Risiken und der verfügbaren Ressourcen) angezeigt ist, weitere Schritte zu unternehmen<sup>19</sup>. Einige Mitgliedstaaten haben beispielsweise gute Erfahrungen mit der Einrichtung einer Gruppe von Verrechnungspreisexperten gemacht, die über das Vorgehen in konkreten Belangen im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen entscheidet.

<sup>17</sup> Siehe z. B. Kapitel 3 der OECD-FTA-Studie „Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing“ und Kapitel 4 des OECD Draft Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment.

<sup>18</sup> Siehe z. B. Kapitel 2 der OECD-FTA-Studie „Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing“ und Kapitel 4 des OECD Draft Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment.

<sup>19</sup> Siehe z. B. Europäische Kommission: Leitfaden – Risikomanagement für Steuerverwaltungen (2006) [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_cooperation/gen\\_overview/risk\\_management\\_guide\\_for\\_tax\\_administrations\\_de.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/gen_overview/risk_management_guide_for_tax_administrations_de.pdf) und Kapitel 5 des OECD Draft Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment.

### **Empfehlung 3a:**

**Im Hinblick auf die Anwendung risikobasierter Konzepte wird empfohlen, spezifische Kriterien zu entwickeln, anhand deren sich Verrechnungspreisrisiken ermitteln lassen.**

### **Empfehlung 3b:**

**Es wird empfohlen, eine geeignete Verwaltungsorganisation vorzusehen, die es der Steuerverwaltung ermöglicht, eine fundierte Entscheidung darüber zu treffen, ob für einen bestimmten Fall/Prüfbereich weitere Ressourcen eingesetzt werden sollten.**

- Einige Mitgliedstaaten haben positive Erfahrungen mit einer sogenannten **kooperativen Compliance-Vereinbarung**<sup>20</sup> gemacht, bei der die Steuerpflichtigen und die Steuerverwaltung in Verrechnungspreisbelangen miteinander kommunizieren, bevor die Steuererklärung abgegeben wird oder sogar bevor der Geschäftsvorfall erfolgt. Auch die Steuerpflichtigen begrüßen aufgrund ihrer bisherigen Erfahrungen ein solches Konzept.

### **Empfehlung 4:**

**Zwar wird anerkannt, dass der Ansatz einer kooperativen Compliance-Vereinbarung aufgrund unterschiedlicher Verwaltungsvorschriften und -verfahren nicht in allen Mitgliedstaaten als geeignet angesehen werden mag, doch wird empfohlen, zumindest Maßnahmen zu treffen, die eine frühzeitige Kommunikation zwischen Steuerpflichtigen und Steuerverwaltungen ermöglichen. Besonders nützlich wäre dies, wenn der Steuerpflichtige Verrechnungspreisaspekte feststellt, bei denen inhaltliche oder administrative Probleme abzusehen sind.**

11. Auch gibt es Situationen, in denen es sinnvoll wäre, über ein von einer Steuerverwaltung festgestelltes Verrechnungspreisrisiko auch die übrigen beteiligten Steuerverwaltungen zu unterrichten. Die EU-Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden<sup>21</sup> gibt einen praktikablen Rahmen für einen effektiven und frühzeitigen **Austausch derartiger aus der Risikobewertung gewonnener Informationen** vor. In dieser ersten Phase sollte die Detailtiefe der übermittelten Informationen jedoch relativ begrenzt sein, da das Ziel des Informationsaustauschs darin bestünde, Probleme aufgrund einer zu frühen oder zu späten Prüfung zu verhindern oder eine gleichzeitige oder gemeinsame Prüfung in Betracht zu ziehen.

---

<sup>20</sup> Entsprechende Ansätze werden beispielsweise in den Niederlanden und im Vereinigten Königreich verfolgt. Die Europäische Kommission hat im „Leitfaden – Risikomanagement für Steuerverwaltungen“ (2010) einschlägige Leitlinien formuliert:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_cooperation/gen\\_overview/risk\\_m\\_anagement\\_guide\\_for\\_tax\\_administrations\\_de.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/gen_overview/risk_m_anagement_guide_for_tax_administrations_de.pdf) und Kapitel 6 des OECD Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment.

<sup>21</sup> Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG (ABl. L 64 vom 11.3.2011, S. 1).

#### **Empfehlung 5:**

**Es wird empfohlen, dass die Mitgliedstaaten auf der Grundlage der EU-Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden (2011/16/EU) Informationen über Verrechnungspreisrisiken austauschen, wenn zwischen den beteiligten Mitgliedstaaten inhaltliche oder administrative Probleme abzusehen sind oder wenn ein gemeinsames Tätigwerden von Steuerbehörden als geeignete Reaktion in Betracht kommen könnte.**

## **2.2 Prüfphase**

12. Für die Zwecke dieses Berichts beginnt die Prüfphase mit der Entscheidung, Ressourcen der Steuerverwaltung einzusetzen, um konkret zu untersuchen, ob Verrechnungspreise im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz festgesetzt wurden. In der Prüfphase kommt es darauf an, dass das Verfahren möglichst effektiv strukturiert ist und die verfügbaren Ressourcen so eingesetzt werden, dass die Prüfung so schnell wie möglich abgeschlossen werden kann.
13. Grundlage für ein effektives Prüfverfahren ist ein fundiertes Ergebnis aus der ersten Phase: es müssen Bereiche ermittelt worden sein, in denen ein Verrechnungspreisrisiko besteht, das einer eingehenderen Untersuchung bedarf. Wichtig ist ferner die Aufstellung eines **Arbeitsplans**, in dem die voraussichtlichen Schritte genannt und der geplante Zeithorizont auf beiden Seiten, also auf Seiten der Steuerverwaltung und des Steuerpflichtigen, festgelegt sind. Die Aufstellung eines solchen Arbeitsplans kann zur Gewährleistung eines effektiven, auf gegenseitigem Verständnis basierenden Prozesses beitragen.

#### **Empfehlung 6:**

**Es wird empfohlen, einen Arbeitsplan für die Prüfung festzulegen. Der Arbeitsplan sollte sowohl die Perspektive der Steuerverwaltung als auch die der Steuerpflichtigen abdecken und sämtliche Verfahrensschritte auf beiden Seiten darlegen.**

Dem vorliegenden Bericht ist als Anhang ein Beispiel für einen solchen Arbeitsplan beigefügt.

#### **Empfehlung 7:**

**Es wird empfohlen, in der Prüfphase folgende Aspekte zu berücksichtigen<sup>22</sup>:**

- **Vor der Anwendung von Verrechnungspreisvorschriften gilt es zunächst, unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen und geschäftlichen Umfelds, in dem der Steuerpflichtige tätig ist, Einvernehmen in Bezug auf das Verständnis der Fakten und Umstände der für eine weitergehende Prüfung ausgewählten Vorgänge herzustellen. Zu diesem Zweck könnte die Einbindung von Branchen- oder Wirtschaftsexperten sinnvoll sein.**

---

<sup>22</sup> Weitere Empfehlungen finden sich in Kapitel 5 der OECD-FTA-Studie „Dealing effectively with the Challenges of Transfer Pricing“.

- Eine enge Zusammenarbeit zwischen Steuerpflichtigen und Steuerverwaltung, z. B. in Form eines frühzeitig einsetzenden, kontinuierlichen Dialogs, wird für den gesamten Prozess als förderlich erachtet. Hilfreich sind auch gut vorbereitete persönliche Treffen. Generell empfiehlt es sich, die Zeitdifferenz zwischen dem jeweiligen Geschäftsvorfall und der Prüfung so gering wie möglich zu halten oder gar Gespräche auf Echtzeitbasis ins Auge zu fassen.
- Wie bereits in den Vorbemerkungen erwähnt, sollten alle Maßnahmen und Anfragen zielgenau sein und ein ausgewogenes Verhältnis zwischen der Zweckdienlichkeit der mit Blick auf den zu prüfenden Sachverhalt angeforderten Informationen einerseits und der dadurch entstehenden Belastung für Steuerpflichtige und Steuerverwaltung andererseits gewährleistet sein.

14. Safe-Harbour-Regelungen und andere Vereinfachungsmaßnahmen können unter bestimmten Umständen zu einem effektiven Management von Verrechnungspreisrisiken beitragen.<sup>23</sup>
15. Darüber hinaus sollte ein Steuerpflichtiger in der Lage sein, durch Vorlage geeigneter Unterlagen der Steuerverwaltung gegenüber nachzuweisen, dass er seine Verrechnungspreise im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz festsetzt. Zwar variiert der Umfang der von den Mitgliedstaaten eingeführten spezifischen Dokumentationspflichten, doch kann davon ausgegangen werden, dass angesichts des bilateralen bzw. multilateralen Charakters von Verrechnungspreisen die Festlegung gemeinsamer grundlegender Anforderungen an eine derartige Dokumentation von Vorteil wäre. Dem Steuerpflichtigen könnte dies dabei behilflich sein, die „Compliance-Belastung“ zu reduzieren, und der Nutzen für die Steuerverwaltung bestünde darin, dass die Verfügbarkeit standardisierter Informationen sie mit Blick auf die internationale Zusammenarbeit und die Entwicklung gemeinsamer Vorschriften unterstützen würde. Für die EU gibt die im Jahr 2006 entwickelte EU-Verrechnungspreisdokumentation (EU TPD) bereits einen solchen einvernehmlichen Rahmen für die Verrechnungspreisdokumentation vor. Führt ein Steuerpflichtiger Aufzeichnungen, die den Anforderungen der EU-Verrechnungspreisdokumentation entsprechen, und stellt er die entsprechenden Aufzeichnungen zur Verfügung, kann dies ebenfalls als Hinweis darauf gewertet werden, dass es sich um einen kooperativen Steuerpflichtigen handelt. Die EU-Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen (EU TPD) besteht aus einem „Masterfile“, der allgemeine Informationen über das Unternehmen und sein Verrechnungspreissystem enthält, die für alle betroffenen Mitgliedstaaten relevant und zugänglich sind, und – zur Ergänzung des „Masterfile“ – einer länderspezifischen Dokumentation, die denjenigen Steuerverwaltungen zur Verfügung steht, welche ein legitimes Interesse an der angemessenen steuerlichen Behandlung der dokumentierten Geschäftsvorfälle haben. Bei der länderspezifischen Dokumentation ist auf ein ausgewogenes Verhältnis zwischen dem Informationsbedarf und der durch die Anforderungen bedingten Verwaltungsbelastung zu achten. Daher sollte sich die Dokumentation auch vornehmlich auf diejenigen Bereiche konzentrieren, in denen höhere Risiken bestehen, und in Bereichen mit geringeren Risiken weniger intensiv sein.

---

<sup>23</sup> Siehe OECD-Verrechnungspreisleitlinien (OECD TPG), Ziffer 4.125 im neuen Abschnitt über Safe-Harbour-Regelungen (<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Revised-Section-E-Safe-Harbours-TP-Guidelines.pdf>).

### **Empfehlung 8:**

**Bei Zugrundelegung risikobasierter Konzepte in Bezug auf die Dokumentationen empfiehlt es sich, folgende Faktoren zu berücksichtigen:**

- **quantitative Aspekte** – z. B. geringere Dokumentationspflichten bei Vorgängen, die einen niedrigen Betrag betreffen;
- **qualitative Aspekte** – z. B. geringere Dokumentationspflichten bei bestimmten Vorgängen, die mit einem geringen Risiko verbunden sind;
- **Zeitaspekte** – z. B. Verzicht auf eine jährliche Dokumentationspflicht bei kontinuierlichen Vorgängen, bei denen Fakten und Umstände unverändert bleiben;
- **Vereinfachungen** bei bestimmten Vorgängen und im Einklang mit den Schlussfolgerungen der OECD über Safe-Harbour-Regelungen in den überarbeiteten Abschnitten 4.93 bis 4.131 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien. In diesem Zusammenhang sei auch auf die JTPF-Leitlinien für konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung<sup>24</sup> und auf den Bericht über Kostenumlagevereinbarungen für Dienstleistungen, durch die keine immateriellen Wirtschaftsgüter geschaffen werden<sup>25</sup>, hingewiesen.

16. Ein weiterer wichtiger Aspekt ist der bilaterale oder gar multilaterale Charakter der Verrechnungspreis-Problematik. Eine gerechtfertigte Primärberichtigung durch einen Staat macht eine entsprechende Anpassung in dem anderen Staat erforderlich, damit eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung vermieden wird. Beschließt ein Staat, Ressourcen für eine Prüfung in Bezug auf einen bestimmten Steuerpflichtigen / einen bestimmten Prüfbereich zu mobilisieren, und führt dies zu einer Primärberichtigung, so muss (müssen) auch der (die) andere(n) betroffene(n) Mitgliedstaat(en) Ressourcen einsetzen, um festzustellen, ob die Berichtigung sowohl dem Grundsatz nach als auch der Höhe des Betrags nach gerechtfertigt ist. Der (die) andere(n) betroffene(n) Staat(en) müssen ferner darüber entscheiden, ob eine entsprechende Berichtigung vorgenommen oder eine etwaige wirtschaftliche Doppelbesteuerung im Rahmen eines Verständigungsverfahrens beseitigt werden sollte. Das Management von Verrechnungspreisrisiken ist somit nicht nur für den Staat relevant, der die Primärberichtigung in Betracht zieht, sondern auch für die von der Primärberichtigung betroffenen anderen Staaten. Es besteht die Gefahr, dass Staaten mehr Ressourcen als nötig mobilisieren, z. B. aufgrund einer mangelnden zeitlichen Abstimmung oder eines unterschiedlichen Informationsstands. In multilateralen Konstellationen, in denen die Berichtigungen mehr als einen Staat betreffen, multipliziert sich das Problem. Ein frühzeitiges und koordiniertes Vorgehen der betroffenen Mitgliedstaaten kann zur Lösung beitragen. Die EU-Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden (2011/16/EU) sieht **gleichzeitige Prüfungen**<sup>26</sup> vor.

<sup>24</sup> Mitteilung der Kommission (KOM(2011) 16 endg.) vom 25. Januar 2011.

<sup>25</sup> Mitteilung der Kommission (COM(2012) 516 final) vom 19. September 2012.

<sup>26</sup> Artikel 12 der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung (2011/16/EU) sieht gleichzeitige Prüfungen vor. Bei einer **gleichzeitigen Prüfung** vereinbaren zwei oder mehr Mitgliedstaaten, **jeweils in ihrem Hoheitsgebiet** gleichzeitige Prüfungen einer oder mehrerer Personen von gemeinsamem oder ergänzendem Interesse durchzuführen, um die dabei erlangten Informationen auszutauschen.

Gleichzeitige Prüfungen oder gar **gemeinsame Prüfungen**<sup>27</sup> können im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen angesichts deren bilateralen bzw. multilateralen Charakters besonders sinnvoll sein. Auch kann es hilfreich sein, wenn für Steuerpflichtige die Möglichkeit besteht, im Falle absehbarer Probleme derartige gleichzeitige Prüfungen vorzuschlagen. Dies kann dazu beitragen, die Lücke zwischen der Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung (Advance Pricing Agreements, APA), die in der Regel nur vor der Bewertung gilt, und Verständigungsverfahren, die in der Praxis meist nach einer Bewertung gelten, zu schließen; allerdings sind gleichzeitige Prüfungen ein Instrument des Informationsaustauschs und die Prüfer unter Umständen nicht befugt, Vereinbarungen auszuhandeln. Ein gemeinsames Dokumentationspaket, das den Anforderungen der EU-Verrechnungspreisdokumentation entspricht, ist insbesondere bei gleichzeitigen oder gemeinsamen Prüfungen von Nutzen.

17. Der Nutzen gleichzeitiger Prüfungen ist nicht auf die Prüfphase beschränkt, sondern kann auch in der Lösungsphase zum Tragen kommen. So können beispielsweise bei Durchführung einer gleichzeitigen Prüfung in diesem Rahmen Informationen angefordert werden, so dass beide Steuerverwaltungen frühzeitig mitteilen können, welche Informationen sie im Hinblick auf ein späteres Verständigungsverfahren mindestens benötigen. Auf diese Weise können Verzögerungen in Bezug auf den Beginn des Zweijahreszeitraums gemäß Artikel 7 des Schiedsübereinkommens vermieden werden.
18. Es wird anerkannt, dass sich zu Beginn der Durchführung gleichzeitiger und gemeinsamer Prüfungen rechtliche und praktische Herausforderungen stellen. Daher wäre es sinnvoll, rechtliche Rahmenvorgaben und praktische Leitlinien für bilaterale oder multilaterale Verrechnungspreisprüfungen zu entwickeln bzw. bereits bestehende Rahmen und Leitlinien zu optimieren. Es wird vorgeschlagen, dass das JTPF künftig entsprechende Arbeiten in Angriff nimmt.

**Empfehlung 9a:**

**In Anbetracht des bilateralen bzw. multilateralen Charakters der Verrechnungspreisgestaltung wird empfohlen, in entsprechenden Fällen gleichzeitige Prüfungen auf der Grundlage der Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden (2011/16/EU) oder gemeinsame Prüfungen in Betracht zu ziehen. Dabei sollte jedoch berücksichtigt werden, dass insbesondere in der ersten Zeit Kapazitäten und Erfahrung einer oder beider der beteiligten Steuerverwaltungen begrenzt sein dürften.**

---

<sup>27</sup> Gemäß Absatz 7 des Berichts 2010 des OECD-Forums über Steuerverwaltung handelt es sich um eine **gemeinsame Prüfung**, wenn zwei oder mehrere Länder gemeinsam **ein einziges Prüfteam** bilden, um eine Frage / einen Vorgang in Bezug auf einen oder mehrere verbundene, grenzüberschreitend tätige Steuerpflichtige (juristische oder natürliche Personen) zu prüfen, unter Umständen einschließlich grenzüberschreitender Geschäftsvorfälle, an denen verbundene Unternehmen in den teilnehmenden Ländern beteiligt sind, und wenn die betreffenden Länder dabei gemeinsame oder ergänzende Interessen verfolgen und der Steuerpflichtige in Zusammenarbeit mit den betreffenden Ländern Erklärungen vorlegt, mit ihnen Informationen austauscht und dem Team Vertreter der zuständigen Behörden jedes Landes angehören.

**Empfehlung 9b:**

In Fällen, in denen der Steuerpflichtige bereits erhebliche Verrechnungspreisprobleme zwischen Mitgliedstaaten und/oder eine mangelnde zeitliche Abstimmung absehen kann, wird empfohlen, eine APA zu beantragen oder die Möglichkeit einer Information der beteiligten Steuerverwaltungen vorzusehen und gleichzeitige oder gemeinsame Prüfungen vorzuschlagen.

19. Für die Steuerverwaltung ist es nützlich zu wissen, ob sie es mit einem Steuerpflichtigen zu tun hat, der als kooperativ anzusehen ist. Als Anhaltspunkt dafür, ob es sich um einen kooperativen Steuerpflichtigen handelt, können die bei früheren Prüfungen gewonnenen Erfahrungen herangezogen werden. Von diesen Erfahrungen können nicht nur die Steuerverwaltungen im Hinblick auf künftige Verfahren profitieren, sondern auch der Steuerpflichtige selbst, der eine Rückmeldung erhält und für den somit ein Anreiz gegeben ist, die Situation, soweit erforderlich, zu verbessern.

**Empfehlung 10:**

Wie bereits in den Vorbemerkungen herausgestellt, ist eine effektive Kommunikation sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Steuerverwaltung von Nutzen. Somit ist es hilfreich, wenn beide Parteien in den verschiedenen Phasen der Prüfung nicht nur die Inhalte, sondern auch das Prüfverfahren selbst erörtern. Dies gilt vor allem für den Beginn und den Abschluss der Prüfung.

## 2.3 Lösungsphase

20. Selbst wenn alle beteiligten Parteien größtmögliche Anstrengungen unternehmen, wird es Fälle geben, in denen es nicht möglich ist, eine Einigung zu erzielen. So können Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung bestehen, oder die beteiligten Steuerverwaltungen können – z. B. im Falle gleichzeitiger oder gemeinsamer Prüfungen – zu unterschiedlichen Schlussfolgerungen gelangen. In einer solchen Situation ist zu entscheiden, ob die betreffende Frage im Rahmen der Prüfphase gelöst werden kann oder ob die sogenannte **Lösungsphase** eingeleitet werden sollte.<sup>28</sup> Im vorliegenden Bericht ist mit „Lösungsphase“ die Fortsetzung des Verfahrens (Rechtsstreit oder Verständigungsverfahren) auf Antrag des Steuerpflichtigen gemeint. Die Entscheidung über die Einleitung der Lösungsphase sollte nicht unnötig lange hinausgeschoben werden.
21. Während ein Verständigungsverfahren oder ein Rechtsstreit auf Antrag eines Steuerpflichtigen eingeleitet wird, erfordert eine Streitbeilegung eine ausdrückliche Entscheidung in dem Fall, dass eine unilaterale Steuerentlastung nicht gewährt werden kann. In einigen Mitgliedstaaten hat es sich bewährt, einen **Dritten** mit der **Überprüfung** des Falls und der Konfliktbereiche zu betrauen, der beurteilt, ob sich die Einleitung eines Rechtsstreits/Verständigungsverfahrens empfiehlt. Ein solcher Prozess kann rein intern oder unter Einbeziehung externer Personen stattfinden.<sup>29</sup>

<sup>28</sup> Siehe Kapitel 6 der OECD-FTA-Studie „Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing“.

<sup>29</sup> Siehe Kapitel 6 (Abschnitt zur alternativen Streitbeilegung) der OECD-FTA-Studie „Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing“.

22. Sollte eine einvernehmliche Lösung nicht möglich sein, ist es wichtig, dass ein wirksamer Streitbeilegungsmechanismus existiert. In der EU ist ein solcher Mechanismus im Schiedsübereinkommen und im Verhaltenskodex für die wirksame Durchführung des Übereinkommens vorgesehen. Zwar funktioniert dieser Mechanismus bereits gut, doch hat das JTPF verschiedene Bereiche ermittelt, in denen Verbesserungsbedarf besteht.<sup>30</sup>

#### **Empfehlung 11:**

**Es wird empfohlen, einen Verwaltungsrahmen zu schaffen, der gewährleistet, dass die Entscheidung über die Einleitung der Lösungsphase zeitnah und auf wirksame Weise getroffen wird. Mitgliedstaaten und Steuerpflichtige sollten für das ordnungsgemäße Funktionieren des Schiedsübereinkommens sorgen, indem sie die im Verhaltenskodex festgelegten Leitlinien befolgen. Angesichts der mit einem Verständigungsverfahren verbundenen hohen Arbeitsbelastung können die Mitgliedstaaten auch alternative Streitbeilegungsmechanismen in Betracht ziehen.**

### **3. Bewertung**

23. Die Herausforderungen an das Verrechnungspreis-Risikomanagement stellen sich unterschiedlich dar und ändern sich im Laufe der Zeit. Steuerpflichtige und Steuerverwaltungen können sich mit neuen Fragen und neuen Strukturen konfrontiert sehen. Das JTPF kommt daher überein, nach Ablauf eines bestimmten Zeitraums die Erfahrungen mit der Anwendung risikobasierter Konzepte auszuwerten. Anschließend sollen die Erfahrungen auf der Ebene des JTPF ausgetauscht werden.

### **4. Schlussfolgerungen**

24. Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes birgt das Risiko, dass Verrechnungspreise nicht im Einklang mit diesem Grundsatz festgesetzt und Ressourcen nicht effizient genug eingesetzt werden, um seine Einhaltung sicherzustellen. Ein Bestandteil der Lösung des Problems besteht darin, klare Leitlinien bereitzustellen, die den Gegebenheiten der Wirtschaft von heute und der Komplexität der weltweiten Geschäftstätigkeit multinationaler Unternehmen Rechnung tragen. Risikobasierte Konzepte stellen vornehmlich auf Fälle mit höherem Risiko ab, insbesondere solche Fälle, in denen sich die Steuerpflichtigen nicht kooperativ zeigen. Deshalb ist es wichtig, Risiken zu bewerten, im Wege von Prüfungen diesen Risiken wirksam zu begegnen und über Mechanismen zur effizienten und zeitnahen Streitbeilegung zu verfügen. Im vorliegenden Bericht wird aufgezeigt, dass die Situation für Steuerverwaltungen und Steuerpflichtige in der EU verbessert wird, wenn über die allgemein verfügbaren Instrumente hinaus spezielle Instrumente für einen effektiven Erfahrungsaustausch, gemeinsame Arbeitsverfahren für Prüfungen im Allgemeinen sowie für koordinierte Ansätze, ein gemeinsamer Dokumentationsstandard und ein wirksamer Streitbeilegungsmechanismus eingeführt werden. Die Kombination und praktische Anwendung dieser Instrumente trägt zur wirksamen Bekämpfung der aus der Verrechnungspreisgestaltung erwachsenden Risiken bei.

<sup>30</sup> Siehe Dokument JTPF/020/REV1/2012/EN.

## Anhang: Arbeitsplan für Verrechnungspreisprüfungen

### Erläuterungen zum Arbeitsplan für Verrechnungspreisprüfungen

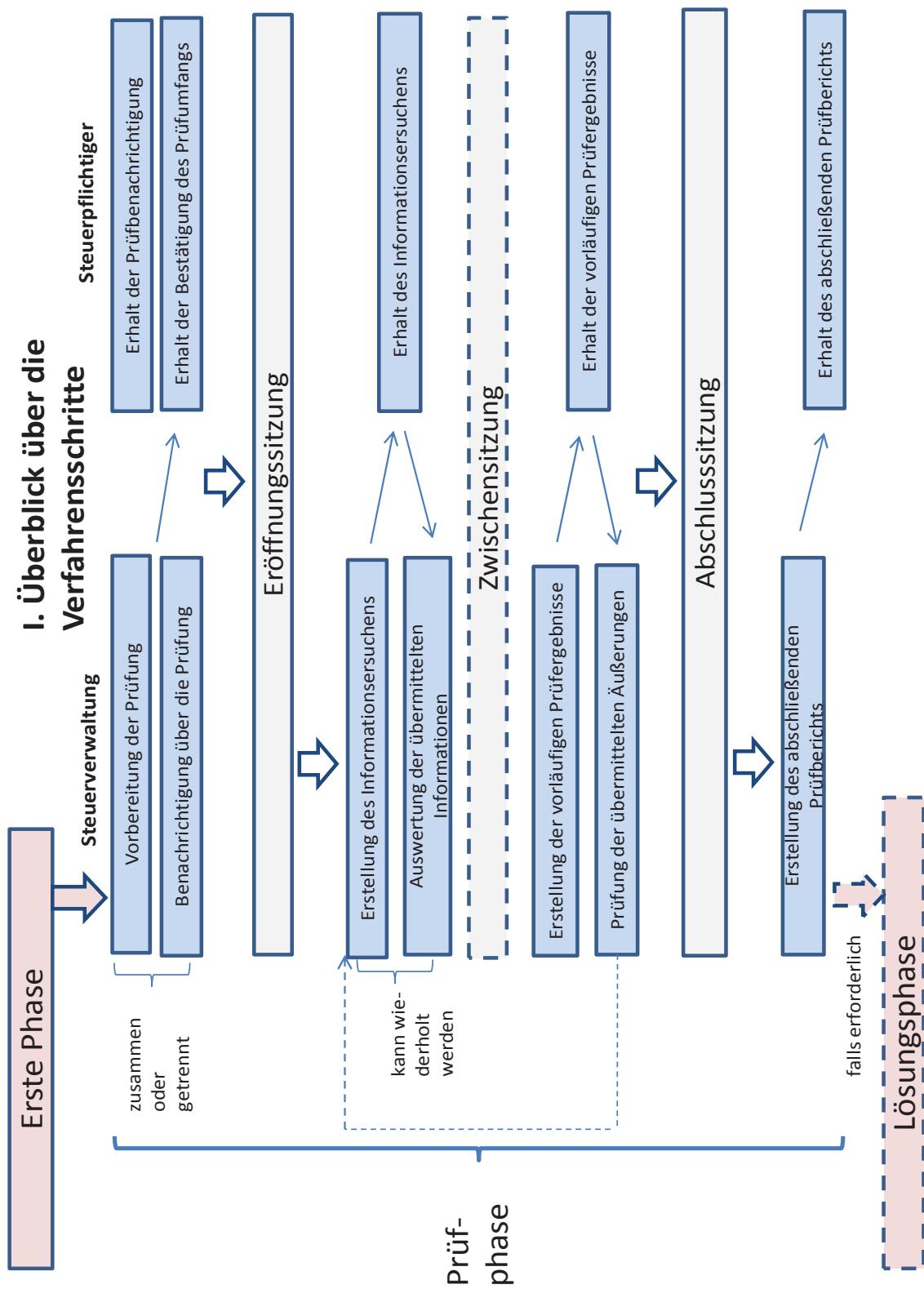
Der nachstehende Arbeitsplan ist ein Beispiel, das die üblichen Schritte einer Verrechnungspreisprüfung (und nicht einer umfassenden Prüfung) auf Seiten des Steuerpflichtigen und auf Seiten der Steuerverwaltung veranschaulicht. Der Plan dient lediglich Orientierungszwecken; es handelt sich nicht um verbindliche Vorschriften. Die vorgeschlagene Struktur lässt sich nicht unbedingt auf den Rechtsrahmen und die Verwaltungspraxis aller Mitgliedstaaten und aller Steuerpflichtigen übertragen. Der Arbeitsplan basiert unter anderem auf der Annahme, dass eine in angemessener Form aufbereitete Dokumentation – wie sie von den örtlich zuständigen Steuerbehörden verlangt wird – vorliegt und dass auf beiden Seiten gut ausgebildete Mitarbeiter eingesetzt werden.

Das erste Slide gibt einen Überblick über die üblichen Verfahrensschritte und ihre Abfolge. In den folgenden Slides werden diese Schritte detaillierter beschrieben.

Insbesondere die ersten Schritte – Vorbereitung der Prüfung und Benachrichtigung über die Prüfung – können sich in einigen Mitgliedstaaten oder in Situationen, in denen der Aspekt der Verrechnungspreise nur ein Teil der Prüfung, nicht aber der Zweck der Prüfung ist, unterschiedlich gestalten. Die Vorbereitung sollte, soweit möglich, bereits in der ersten Phase erfolgen. Im Übrigen muss nicht jeder der im Arbeitsplan genannten Schritte in jedem einzelnen Fall getan werden. Andererseits können bestimmte Schritte, wie z. B. Informationsersuchen, soweit erforderlich wiederholt werden. Es kann sinnvoll sein, im Verlauf der Prüfung weitere regelmäßige Zwischensitzungen abzuhalten.

Die zeitliche Planung der einzelnen Schritte muss den Fakten und Umständen des Falls Rechnung tragen, wobei die einzelnen Schritte – soweit möglich – bereits im Vorfeld abgestimmt werden sollten. Auch können je nach Organisationsstruktur des Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung unterschiedliche Personen für die einzelnen Schritte verantwortlich sein.

Generell sollte die Verrechnungspreisprüfung eines kooperativen Steuerpflichtigen durch gegenseitiges Verständnis, Transparenz, Pünktlichkeit und Zielgenauigkeit auf beiden Seiten gekennzeichnet sein.



## II. Prüfphase: Die einzelnen Schritte im Detail

Steuerverwaltung

Steuerpflichtiger

### Vorbereitung der Prüfung (dürfte zumindest teilweise in der ersten Phase erfolgen)

- Priorisierung der (vorläufigen) Prüfbereiche
- Vorläufige Festlegung, welches Material benötigt wird und voraussichtlich bereitgestellt werden kann (Dokumentation)
- Planung der Organisation der Prüfung (wer macht was?)
- Zeitliche Planung unter Berücksichtigung der Fakten und Umstände des Falts

zusammen  
oder  
getrennt

### Benachrichtigung über die Prüfung

- Auswahl der Prüfer
- Festlegung der abzudeckenden Unternehmensstelle
- Festlegung der abzudeckenden Jahre
- Festlegung der abzudeckenden Steuern und des Prüfumfangs
- Festlegung von Ort und Zeitpunkt der Prüfung
- Erstes Ersuchen um allgemeine Informationen

### Erhalt der Benachrichtigung über die Prüfung

- Unterrichtung der relevanten Interessenträger auf lokaler und zentraler Ebene – je nach Größe und Form der Organisation: zentralisierte multinationale Unternehmen z.B. Tax Operations Director/Tax Director TP/Tax Director Risk & Reporting; dezentralisierte multinationale Unternehmen/KMU; z.B. Local Tax Director/CFO/Zentrale Steuerabteilung
- Schriftliche Anforderung der Bestätigung des Prüfumfangs bei den Steuerbehörden, sofern die betreffenden Informationen noch nicht vorliegen: 1. abzudeckende Unternehmensstelle; 2. abzudeckende Jahre; 3. abzdeckende Steuern; 4. spezifische Geschäftsvorfälle oder Schwerpunktbereiche (falls noch nicht in der Benachrichtigung angegeben)
- Schriftliche Anforderung der Bestätigung des geplanten Verfahrens und der Fristen für die Informationsbeschaffung; Berichterstattung

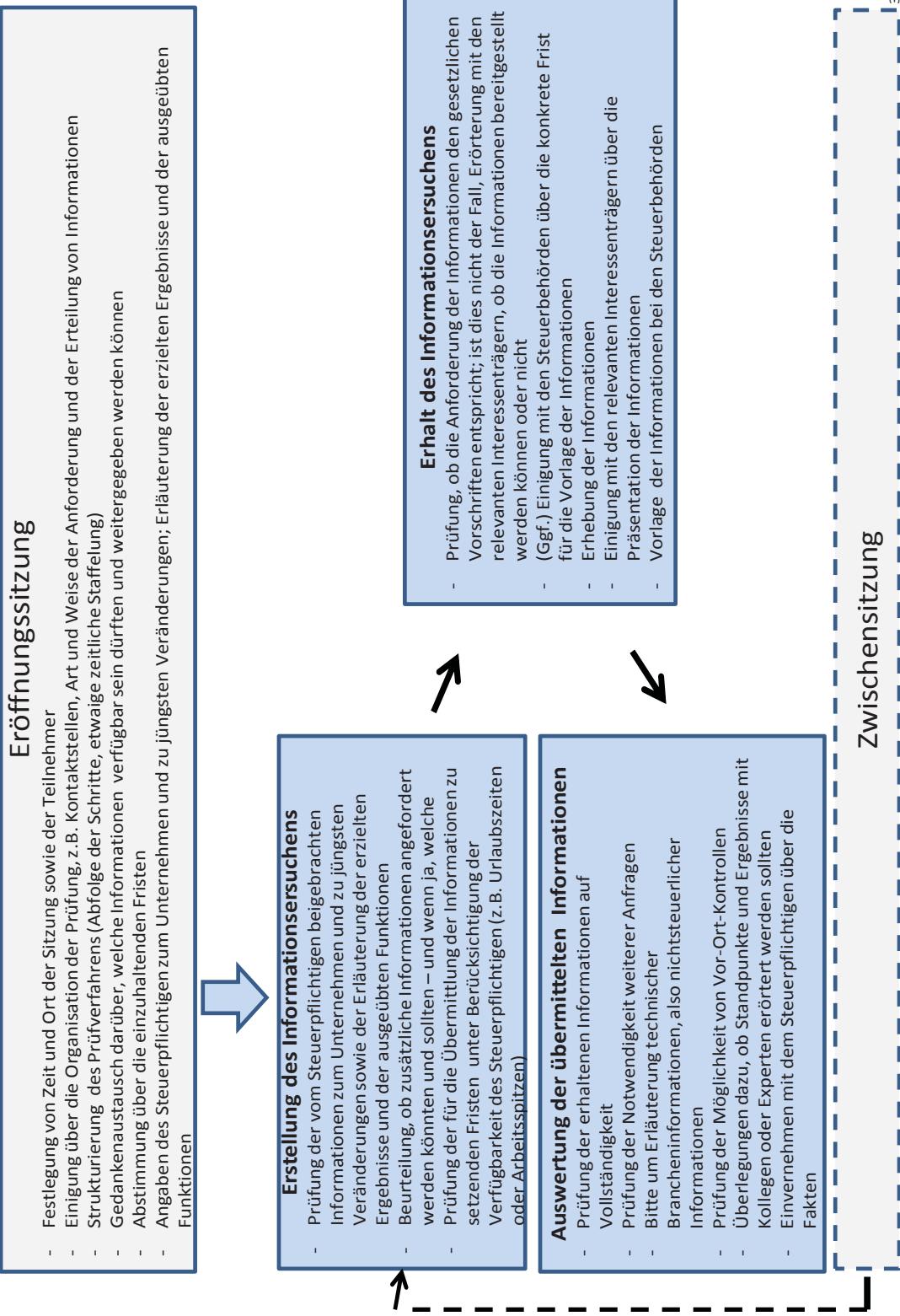
### Erhalt der Bestätigung des (vorläufigen) Prüfumfangs

- Prüfung und Berücksichtigung der vor Ort geltenden gesetzlichen Informations- und Dokumentationspflichten
- Einigung mit den relevanten Interessenträger darüber, wer die Prüfung durchführt
- Erstellung einer GuV-Tabelle (Unternehmensebene, Anpassung an lokale Standards, Anpassung für Steuerekärzungszwecke) für die zu prüfenden Jahre sowie die drei Jahre davor und die drei Jahre danach (wenn bereits drei Jahre verstrichen sind) und Weitergabe an die relevanten Interessenträger
- Erörterung der inhaltlichen Strategie mit den relevanten Interessenträgern
- Bestimmung der benötigten Informationsquellen und Sicherung der erforderlichen Unterstützung
- Prüfung etwaiger Bereiche von besonderem Interesse (potenzielle Schwierigkeiten) und Durchführung der ggf. erforderlichen Vorarbeiten



## Steuerverwaltung

## Steuerpflichtiger



wird erforderlich falls wiederholt

## Steuerverwaltung

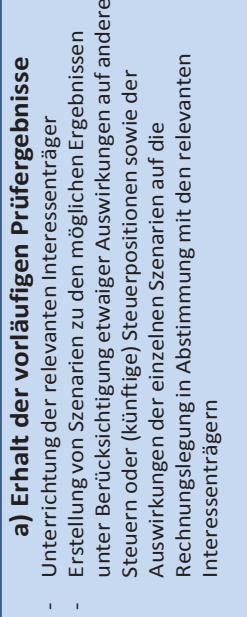
## Steuerpflichtiger



## Zwischensitzung

### Prüfung der Äußerungen des Steuerpflichtigen

- Erörterung der Auswirkungen der Prüfergebnisse auf andere Steuern und/oder andere Rechtsordnungen
- Prüfung der Position des Steuerpflichtigen in früheren Jahren und der einschlägigen Entscheidungen
- Prüfung, ob über die rechtlichen Argumente hinaus weitere Argumente berücksichtigt werden sollten
- Ausarbeitung des Standpunkts im Hinblick auf die Abschlussitzung
- Prüfung der Risiken und Chancen (Risiko eines Rechtsstreits, Stichhaltigkeit in Falle eines Verständigungsverfahrens)
- Soweit erforderlich, Behandlung des Falls im Rahmen der internen Governance



### b) Erstellung der Szenarien

- Erörterung der in Betracht kommenden Vorgehensweisen und Festlegung des Mandats für die Verhandlungen mit den relevanten Interessenträgern
- c) Abstimmung über das weitere Vorgehen**
- Erörterungen/Verhandlungen mit den Steuerbehörden unter Berücksichtigung der Auswirkungen der Prüfergebnisse auf andere Steuern und/oder andere Rechtsordnungen



## Abschlussitzung

- Festlegung von Zeit und Ort der Sitzung sowie der Teilnehmer
- Diskussion der Ergebnisse
- Falls die Schlussfolgerungen der Prüfung akzeptiert werden -> Information der Steuerbehörden
- Erörterung des weiteren Vorgehens
- Evaluierung des Prüfverfahrens





- Erstellung des abschließenden Prüfberichts**
- Soweit erforderlich, Behandlung des Falls im Rahmen der internen Governance

**Erhalt des abschließenden Prüfberichts**

- Unterrichtung der relevanten Interessenträger
- In Absprache mit den relevanten Interessenträgern Analyse und Dokumentation der Auswirkungen des Prüfberichts sowie - bei Nichteinverständnis mit dem Prüfbericht- möglich Alternativen
- Austausch mit den relevanten Interessenträgern über die Auswirkungen des Prüfberichts und über die Empfehlung hinsichtlich der Entscheidung über die Annahme oder Ablehnung des Berichts
- Vorbereitung und Dokumentation der Entscheidung über die Annahme oder Ablehnung des Berichts (durch die maßgeblichen Entscheidungsträger)



## ANHANG III

### BERICHT ÜBER KOMPENSIERENDE ANPASSUNGEN

#### **1. Hintergrund**

1. Im Einklang mit dem Arbeitsprogramm des Gemeinsamen Verrechnungspreisforums für 2011-2015 (Dokument JTPF/016/2011/EN) vereinbarten die Mitgliedstaaten auf der Sitzung des Gemeinsamen Verrechnungspreisforums am 9. Juni 2011, dass es im Zusammenhang mit kompensierenden Anpassungen sinnvoll wäre, bis zum 1. Juli 2011 die Situation in den einzelnen Mitgliedstaaten zu ermitteln, einen Überblick zu erstellen und zu prüfen, ob in diesem Bereich weitere Arbeiten angezeigt sind (Dokument JTPF/015/2011/EN).
2. Das Sekretariat des Forums erstellte einen Fragebogen zu kompensierenden Anpassungen für die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten und bat um Beantwortung bis zum 30. Juni 2011. Die Antworten der Mitgliedstaaten auf diesen Fragebogen (Dokument JTPF/019/REV1/2011/EN), weitere Beiträge von Mitgliedern des Forums, die nicht einer Verwaltung angehören (Dokument JTPF/006/2013/EN), und Mitgliedstaaten flossen in die Erörterung der kompensierenden Anpassungen im Gemeinsamen Verrechnungspreisforum ein und mündeten in einen Berichtsentwurf (Dokument JTPF/009/2013/EN) für die Sitzung des Forums im Juni 2013.
3. Der vorliegende Bericht gibt den Stand der Erörterungen bei den Sitzungen des Gemeinsamen Verrechnungspreisforums im Juni und November 2013 wieder. Er enthält praktische Lösungsvorschläge für Probleme, die sich aus der Anwendung unterschiedlicher Ansätze der Mitgliedstaaten in Bezug auf kompensierende Anpassungen ergeben. Preisberichtigungen und theoretische Fragen werden nicht behandelt.

#### **2. Begriffsbestimmung**

4. Im Glossar der OECD-Verrechnungspreisleitlinien ist die kompensierende Anpassung folgendermaßen definiert: „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.“

#### **3. Gegenstand des Berichts**

5. Den Antworten der Mitgliedstaaten auf den Fragebogen des gemeinsamen Verrechnungspreisforums zufolge (Dokument JTPF/019/REV1/2011/EN) wenden die Mitgliedstaaten im Hinblick auf kompensierende Anpassungen unterschiedliche Ansätze an. Diese Unterschiede sind häufig auf die unterschiedliche Auslegung grundlegender Verrechnungspreisprinzipien, wie Zeitfragen und Verwendung von

Informationen hinsichtlich zeitgleicher Fremdgeschäftsvorfälle<sup>31</sup>, Verfügbarkeit von Vergleichswerten und Qualität von vergleichenden Untersuchungen auf der Grundlage gewerblicher Datenbanken<sup>32</sup> oder die Frage, in welchen Fällen eine rückwirkende Beurteilung der Verrechnungspreise aufgrund nachträglicher Erkenntnisse unangemessen ist<sup>33</sup>, zurückzuführen.

6. Die Empfehlungen des vorliegenden Berichts lassen keinen Schluss auf den Standpunkt des Gemeinsamen Verrechnungspreisforums hinsichtlich dieser grundlegenden Prinzipien zu. Der Zweck des Berichts ist vielmehr, praktische Lösungen für die in Abschnitt 4.1 beschriebenen Probleme aufzuzeigen, die aus der Uneinheitlichkeit der von den Mitgliedstaaten verfolgten Ansätze erwachsen. Des Weiteren ist das Zulassen kompensierender Anpassungen nicht dahingehend zu werten, dass die Möglichkeit der Steuerbehörde, zu einem späteren Zeitpunkt Berichtigungen vorzunehmen, eingeschränkt werden soll.
7. Die Empfehlungen in diesem Bericht gelten für kompensierende Anpassungen, die in den Büchern vorgenommen und in der Verrechnungspreisdokumentation des Steuerpflichtigen erläutert werden.

## 4. Kompensierende Anpassungen

### 4.1 Grundlagen

8. Die nachträgliche Änderung von zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls festgelegten Verrechnungspreisen wirft die für Verrechnungspreise allgemein wichtige theoretische Frage auf, ob
  - von den Steuerpflichtigen verlangt werden sollte, dass sie eine Verrechnungspreisdokumentation erstellen, anhand deren nachweisbar ist, dass sie angemessene Anstrengungen unternommen haben, um zum Zeitpunkt der Durchführung ihrer konzerninternen Geschäftsvorfälle anhand von Informationen, die ihnen zu diesem Zeitpunkt vernünftigerweise zugänglich waren, den Fremdvergleichsgrundsatz zu befolgen (**Ex-ante- oder „Arm's length price-setting“-Ansatz**)<sup>34</sup>, oder ob
  - die Steuerpflichtigen das tatsächliche Ergebnis ihrer konzerninternen Geschäftsvorfälle prüfen können oder sollten, um zu zeigen, dass die Bedingungen dieser Geschäftsvorfälle dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprachen (**Ex-post- oder „Arm's length outcome-testing“-Ansatz**)<sup>35</sup>.
9. Mitgliedstaaten, die den Ex-ante-Ansatz anwenden, verlangen im Allgemeinen von den Steuerpflichtigen, dass sie angemessene Anstrengungen unternehmen, um die Verrechnungspreise zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls festzulegen. Wurden die Verrechnungspreise in einer Weise festgelegt, die auch Dritte angewandt hätten und die sich auf Informationen stützt, die Dritten zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls

<sup>31</sup> Ziffer 3.68 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.

<sup>32</sup> Ziffern 3.30 ff. der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.

<sup>33</sup> Ziffer 3.73 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.

<sup>34</sup> Ziffer 3.69 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.

<sup>35</sup> Ziffer 3.70 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.

vernünftigerweise zugänglich waren, so werden diese Verrechnungspreise und das entsprechende wirtschaftliche Ergebnis als verbindlich angesehen.

10. Mitgliedstaaten, die den Ex-post-Ansatz anwenden, autorisieren oder verpflichten im Allgemeinen die Steuerpflichtigen dazu, ihre Verrechnungspreise zum Ende des Geschäftsjahres, d.h. bevor sie den Rechnungsabschluss vornehmen oder die Steuererklärung abgeben, zu überprüfen und erforderlichenfalls anzupassen<sup>36</sup>. Die Anwendung des Ex-post-Ansatzes kann außerdem bedingen, dass zum Zeitpunkt der Prüfung die besten verfügbaren Informationen (d.h. Informationen zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls) herangezogen werden müssen.
11. Wenden beide Mitgliedstaaten den Ex-post-Ansatz an und verlangen beide kompensierende Anpassungen, kann dies bezüglich folgender Faktoren zu Schwierigkeiten führen und gegebenenfalls eine Doppelbesteuerung bzw. doppelte Nichtbesteuerung verursachen:
  - Zeitpunkt, zu dem diese Anpassung vorgenommen werden kann/muss (Ende des Geschäftsjahres, Rechnungsabschluss, Abgabe der Steuererklärung),
  - Informationen, die zugrunde gelegt werden müssen, um zu bestimmen, ob und in welcher Höhe eine Anpassung notwendig ist,
  - Frage, ob eine Anpassung in beide Richtungen zulässig ist (nach oben und nach unten),
  - auf welchen Verrechnungspreis anzupassen ist (bei Wertbereichen, z. B. nächstes Quartil, Mittelwert usw.).
12. Falls die geprüften Geschäftsvorfälle zwei verbundene Unternehmen mit Sitz in zwei Mitgliedstaaten betreffen, von denen einer den Ex-ante-Ansatz und der andere den Ex-post-Ansatz anwendet, und die Anpassungen in der Rechnungslegung ausgewiesen werden müssen, stellt sich die Frage, ob eine solche Anpassung überhaupt möglich ist.
13. Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien beantworten diese Fragen derzeit nur ansatzweise. Sowohl der „Arm's length price-setting“-Ansatz als auch der „Arm's length outcome-testing“-Ansatz finden sich in den Mitgliedstaaten, und im Fall von Konflikten soll gemäß OECD auf das Verständigungsverfahren zurückgegriffen werden<sup>37</sup>.
14. Allerdings ist ein Verständigungsverfahren möglicherweise zu einem frühen Zeitpunkt, z. B. zu dem Zeitpunkt, zu dem der Steuerpflichtige seine Steuererklärung abgeben muss, nicht verfügbar oder nicht geeignet, den Konflikt zu lösen.
15. Um diese und damit verbundene praktische Probleme zu lösen, einigen sich die Mitgliedstaaten auf Bedingungen, die erfüllt sein müssen, damit vom Steuerpflichtigen veranlasste kompensierende Anpassungen für die Steuererklärungen zulässig sind. Die Entscheidung, ob ein Steuerpflichtiger verpflichtet werden soll, Anpassungen vorzunehmen, bleibt den Mitgliedstaaten vorbehalten.

---

<sup>36</sup> Ziffern 4.38 und 4.39 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.

<sup>37</sup> Ziffern 3.71 und 4.39 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.

## **4.2 Praktische Lösung für kompensierende Anpassungen in der EU**

16. Um die praktischen Fragen, die sich aus der im Abschnitt 4.1 beschriebenen Situation ergeben, anzugehen, einigen sich die Mitgliedstaaten darauf: i) die Gewinne der verbundenen Unternehmen in Bezug auf ihre geschäftlichen oder finanziellen Beziehungen symmetrisch zu berechnen, d. h. die an dem Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen müssen für den Geschäftsvorfall denselben Preis angeben, und ii) eine von dem Steuerpflichtigen veranlasste kompensierende Anpassung anzunehmen, sofern diese die unten angegebenen Voraussetzungen erfüllt. Das bedeutet, dass die Vorschriften der Mitgliedstaaten, deren Vorschriften über kompensierende Anpassungen weniger restriktiv sind, den Ausschlag geben. Den Mitgliedstaaten wird nahegelegt, den derzeit geltenden Voraussetzungen für kompensierende Anpassungen keine weiteren hinzuzufügen. Diese Voraussetzungen sind:
- Der Steuerpflichtige hat vor dem betreffenden Geschäftsvorfall bzw. der betreffenden Reihe von Geschäftsvorfällen angemessene Anstrengungen unternommen, um ein dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechendes Ergebnis zu erzielen. Diese sind in der Regel in der Verrechnungspreisdokumentation des Steuerpflichtigen beschrieben.
  - Der Steuerpflichtige nimmt die Anpassung symmetrisch in den Rechnungslegungen in den betroffenen Mitgliedstaaten vor.
  - Der Steuerpflichtige wendet längerfristig in kohärenter Weise denselben Ansatz an.
  - Der Steuerpflichtige nimmt die Anpassung vor Abgabe der Steuererklärung vor.
  - Der Steuerpflichtige ist in der Lage, soweit dies in mindestens einem der beteiligten Mitgliedstaaten vorgeschrieben ist, zu erläutern, aus welchen Gründen seine Vorausschätzung nicht mit dem erzielten Ergebnis übereinstimmt.
17. Liegt das tatsächliche Ergebnis außerhalb der bei der Festlegung des Verrechnungspreises zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls ins Auge gefassten Bandbreite von Fremdvergleichswerten, sollte die Anpassung an den am besten geeigneten Wert innerhalb der Bandbreite vorgenommen werden. In diesem Fall können die Überlegungen in den Ziffern 3.55 ff. der OECD-Verrechnungspreisleitlinien hilfreich sein. Es sollten sowohl Anpassungen nach oben als auch nach unten zulässig sein.
18. Eine Anpassung nach dem oben genannten Prinzip sollte als praktische Lösung für Probleme im Zusammenhang mit der Anwendung kompensierender Anpassungen akzeptiert werden. Daraus sollte aber nicht auf den Standpunkt des Mitgliedstaates hinsichtlich der vorstehend genannten Grundprinzipien (Abschnitt 3 Absatz 6) geschlossen werden. Auch sollte die Möglichkeit der Steuerbehörde, zu einem späteren Zeitpunkt (beispielsweise im Zuge einer Prüfung) Anpassungen vorzunehmen, dadurch nicht eingeschränkt werden und das Verständigungsverfahren sollte davon unberührt bleiben.