



EUROPÄISCHE KOMMISSION

Brüssel, 11/11/2005
SEC(2005) 1477

Nur die englische Fassung ist verbindlich

Arbeitspapier der Dienststellen der Kommission

**Bericht über die Tätigkeit des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums
im Bereich der Dokumentationspflichten (KOM(2005)543final)**

Inhaltsverzeichnis

1.	ZUSAMMENFASSUNG.....	5
2.	HINTERGRUND UND ALLGEMEINE FRAGEN IN VERBINDUNG MIT DEN DOKUMENTATIONSPFLICHTEN.....	6
2.1.	Einführung und Hintergrund.....	6
2.1.1.	EU – Der Binnenmarkt.....	6
2.1.2.	OECD-Verrechnungspreisleitlinien (Kapitel V).....	8
2.1.3.	PATA – Erfahrungen mit einer multilateralen Dokumentation.....	9
2.2.	Zweck einer guten, effizienten Dokumentation.....	9
2.2.1.	Standpunkt der Unternehmen.....	9
2.2.2.	Standpunkt der Steuerverwaltung	10
2.2.3.	Nutzen der Risikoanalyse.....	10
2.3.	Inhalt einer guten, effizienten Dokumentation.....	10
2.3.1.	Belege.....	10
2.3.2.	Dokumentation.....	11
2.3.3.	Beweislast	14
2.4.	Erstellung, Vorlage und Aufbewahrung der Dokumentation	14
2.5.	Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen.....	15
2.6.	Haltung der Steuerverwaltungen.....	15
2.7.	Anwendung auf KMU.....	16
2.8.	Sprache.....	16
2.9.	Anwendung auf Betriebsstätten	16
3.	MÖGLICHE DOKUMENTATIONSKONZEPTE AUF EU-EBENE.....	16
3.1.	Sinn und Zweck eines gemeinsamen EU-weiten Konzepts.....	16
3.2.	Best Practice.....	20
3.3.	Standardisierte Dokumentation.....	20
3.4.	Zentralisierte (integrierte globale) Dokumentation.....	20
3.5.	Zusammenfassung der Vor- und Nachteile der drei Konzepte	22
4.	DIE „EU-VERRECHNUNGSPREISDOKUMENTATION“ (<i>EU TRANSFER PRICING DOCUMENTATION</i> – EUTPD) – EIN NEUES KONZEPT.....	24
4.1.	Beschreibung des Konzepts	24

4.2.	Ziel der EU-Verrechnungspreisdokumentation	25
4.3.	Vorteile der EU-Verrechnungspreisdokumentation.....	25
4.3.1.	Für die Steuerpflichtigen und die Steuerverwaltungen	25
4.3.2.	Für die Steuerpflichtigen.....	26
4.3.3.	Für die Steuerverwaltung	26
4.4.	Grundlegende Funktionsweise des standardisierten EUTPD-Konzepts	27
4.4.1.	Für die Steuerverwaltungen	27
4.4.2.	Fakultative Anwendung der EUTPD durch die Steuerpflichtigen.....	27
4.4.3.	Rechte und Pflichten von Steuerpflichtigen und Steuerverwaltungen.....	27
4.4.4.	Umsetzung des EUTPD-Konzepts	28
4.4.5.	Folgen für Mitgliedstaaten mit anderen Dokumentationsanforderungen oder ohne diesbezügliche Rechtsvorschriften.....	28
4.4.6.	Folgen für Mitgliedstaaten, die Dokumentationsanforderungen bereits gesetzlich festgelegt haben.....	28
4.5.	Inhalt der EU-Verrechnungspreisdokumentation	29
4.5.1.	Allgemeines.....	29
4.5.2.	Das Masterfile	29
4.5.3.	Landesspezifische Dokumentation.....	31
4.5.4.	Sprachliche Anforderungen	34
4.6.	Erstellung, Vorlage und Aufbewahrung der Dokumentation	34
4.7.	Anwendungsbereich der EUTPD.....	35
5.	Die Verwendung von Datenbanken zur Ermittlung von Vergleichsdaten.....	35
5.1.	Allgemeines.....	35
5.2.	Der Standpunkt der Unternehmen.....	36
5.3.	Bestandsaufnahme und Standpunkt der Mitgliedstaaten	37
5.4.	Schlussfolgerungen des Forums.....	37
6.	Glossar.....	37
1.	VERRECHNUNGSPREISDOKUMENTATION IN DER EU	39
1.1.	Allgemeine Schlussfolgerungen.....	39
1.2.	Anwendung der Dokumentationsvorschriften	40
1.2.1.	Spezifische Schlussfolgerungen betreffend die Steuerverwaltungen	40
1.2.2.	Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen.....	40

1.2.3.	Sprache.....	40
1.2.4.	Anwendung auf Betriebsstätten	40
1.2.5.	Weitere Schlussfolgerungen.....	40
1.3.	Zeitpunkt, Erstellung und Vorlage der Dokumentation.....	41
1.4.	Verwendung externer Fremdvergleichsdaten	41
2.	SCHLUSSFOLGERUNGEN ZUM EUTPD-KONZEPT	42
2.1.	Inhalt der EUTPD	42
2.1.1.	Allgemeine Beschreibung	42
2.1.2.	Das Masterfile	42
2.1.3.	Landesspezifische Dokumentation.....	43
2.2.	Allgemeine Anwendungsvorschriften.....	44
2.2.1.	Für die Steuerverwaltungen	44
2.2.2.	Für die Steuerpflichtigen.....	44
2.3.	Erstellung, Vorlage und Aufbewahrung der Dokumentation	45
2.4.	Strafzuschläge	46

1. ZUSAMMENFASSUNG

1. Unter dem Vorsitz von Bruno GIBERT (Partner bei CMS Bureau Francis Lefebvre) und dem stellvertretenden Vorsitz von Guy KERSCH (Tax Counsel - Europe, Pfizer Enterprises SARL, Luxemburg, als Vertreter der Wirtschaft) und Montserrat TRAPE VILADOMAT (stellv. Leiterin der Abteilung für internationale Besteuerung, Spanien, als Vertreterin der Steuerverwaltung) trat das Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum (nachstehend „Forum“ genannt) am 18. März 2004, 10. Juni 2004, 16. September 2004, 14. Dezember 2004 sowie am 16./17. März 2005 zusammen.
2. Ab dem 10. Juni 2004 nahmen die bisherigen Beobachter aus den Beitrittsländern (Estland, Lettland, Litauen, Malta, Polen, Slowakei, Slowenien, Tschechische Republik, Ungarn, Zypern) als ordentliche Mitglieder an den Sitzungen des Forums teil.
3. In diesen Sitzungen wurden die Beratungen über die Verrechnungspreisdokumentation fortgesetzt, die bereits Ende 2003 begonnen hatten.
4. Zunächst befasste sich das Forum mit der Frage, welchen Zweck und welchen Inhalt eine gute, effektive Dokumentation haben sollte und bei wem die Beweislast liegt. Ein Vergleich der vorhandenen Systeme ergab, dass einige – eher restriktive – Systeme genau vorschreiben, welche Belege der Steuerpflichtige beibringen muss, während andere flexibler sind und den jeweiligen Einzelfall berücksichtigen. Untersucht wurden auch die einschlägigen Arbeiten anderer internationaler Foren.
5. Ausgehend von der Überlegung, dass ein EU-weiter, gemeinsamer Ansatz zu den Dokumentationspflichten sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Steuerverwaltungen von Vorteil wäre, da er die Befolgungs- und Betriebskosten verringern und zu größerer Transparenz und Kohärenz beitragen würde, wurde geprüft, welche herkömmlichen Ansätze sich für ein gemeinsames Konzept eignen könnten und welche Vor- und Nachteile sie bieten. Untersucht wurden die folgenden Konzepte: eine Zusammenstellung der „besten Praxis“ („Best-Practice“-Konzept), „EU-weit standardisierte Dokumentationsvorschriften“ und eine „zentralisierte (integrierte globale) Dokumentation“.
6. Angesichts der Vor- und Nachteile der herkömmlichen Ansätze (vgl. Nummer 93) beschloss das Forum auf seiner zweiten Sitzung im Jahr 2004, das Potenzial eines neuen Konzepts auszuloten, nämlich des Konzepts einer standardisierten "EU-Verrechnungspreisdokumentation (*EU-Transfer Pricing Documentation* – EUTPD), einer erweiterten Form der zentralisierten (integrierten globalen) Dokumentation. Die Hauptmerkmale der EUTPD, die schließlich als am geeignetsten angesehen wurde, lassen sich wie folgt beschreiben:
 - a) Standardisierung der Anforderungen, die eine Dokumentation erfüllen muss, damit die Steuerverwaltung eine Risikoanalyse durchführen kann und genügend Informationen zur Beurteilung der konzerninternen Verrechnungspreise erhält,

- b) Möglichkeit, die Kerndokumentation („Masterfile“) auf Konzernebene zu zentralisieren, und
 - c) Zugangsmöglichkeit für alle betroffenen EU-Mitgliedstaaten zu einheitlichen standardisierten Verrechnungspreisinformationen über alle Gesellschaften eines multinationalen Konzerns innerhalb der EU.
7. Die EU-Verrechnungspreisdokumentation würde aus zwei Hauptteilen bestehen: (i) einer standardisierten Einheit mit den Informationen, die für alle in der EU ansässigen Konzerngesellschaften relevant sind (das so genannte „Masterfile“), und (ii) mehrere standardisierte Dokumentationseinheiten, die jeweils landesspezifische Informationen enthalten („landesspezifische Dokumentation“) und das „Masterfile“ ergänzen. Ein wichtiger Vorteil für die Unternehmen bestünde darin, dass die Erstellung einer EU-Verrechnungspreisdokumentation weniger Befolgungskosten verursacht und dass Strafzuschläge wegen der Nichteinhaltung der Dokumentationspflichten vermieden werden könnten, wenn die Dokumentation in gutem Glauben erstellt und fristgerecht vorgelegt würde.
8. Das Forum diskutierte auch über die Verwendung von Datenbanken zur Ermittlung von Vergleichsdaten und Vorschläge für allgemeinere Empfehlungen zu den folgenden Aspekten: Zeitpunkt und Erstellung der Dokumentation, Zusammenfassen von Geschäftsvorfällen, Vereinfachungen für KMU, Sprachanforderungen sowie Anwendung von Dokumentationsvorschriften auf Betriebsstätten.
9. Nach dem Wiederinkrafttreten des Schiedsübereinkommens am 1. November 2004 erörterte das Forum auf seiner Sitzung vom 14. Dezember 2004 auch kurz die Haltung der einzelnen Mitgliedstaaten nach diesem Ereignis, insbesondere bei anhängigen Fällen.
10. Das Forum nahm diesen Bericht und die als Anhang beigefügten Empfehlungen im Mai 2005 einvernehmlich an.

2. HINTERGRUND UND ALLGEMEINE FRAGEN IN VERBINDUNG MIT DEN DOKUMENTATIONSPFLICHTEN

2.1. Einführung und Hintergrund

2.1.1. EU – Der Binnenmarkt

11. In der Studie der Kommissionsdienststellen mit dem Titel „Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt“ (SEK(01)1681 vom 23. Oktober 2001) wurde festgestellt, dass hohe Befolgungskosten und potenzielle Doppelbesteuerung konzerninterner Geschäftsvorfälle ein erhebliches steuerliches Hindernis für die grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit im Binnenmarkt darstellen. Die Studie zeigte, dass die mit der Verrechnungspreisgestaltung verbundenen Befolgungskosten in erster Linie aus der Verpflichtung resultieren, eine angemessene Dokumentation vorzulegen und Vergleichsdaten zu ermitteln. Der Studie zufolge lässt sich zwar im Falle mancher Unternehmen nachweisen, dass sie eine aggressive Verrechnungspreisgestaltung betreiben, es wird aber auch festgestellt, dass es für die Unternehmen schwierig ist, in gutem Glauben die komplizierten und manchmal widersprüchlichen Verrechnungspreisvorschriften verschiedener Länder einzuhalten.

Wie Umfragen im Rahmen dieser Studie und mehrerer anderer Untersuchungen ergaben, werden diese Schwierigkeiten für die Unternehmen zum größten grenzüberschreitenden steuerlichen Hindernis.

12. Die Mitgliedstaaten hingegen sind z. B. darüber besorgt, dass ihnen durch künstlich festgelegte Verrechnungspreise Einnahmen entgehen könnten, weil die Gewinne in anderen Ländern entstehen als dies unter fremdvergleichskonformen Bedingungen der Fall wäre. Da die Körperschaftsteuersätze weltweit sehr unterschiedlich sind und die Besteuerung einbehaltener Gewinne in den Mitgliedstaaten der EU zwischen 0 % und 35 % liegt, kann diese Praxis zur Steuervermeidung genutzt werden, was manche Mitgliedstaaten selbst im Binnenmarkt als ernstes Problem ansehen.
13. Manche EU-Mitgliedstaaten haben in letzter Zeit neue oder zusätzliche Dokumentationsvorschriften eingeführt, um die wirksame Anwendung der Verrechnungspreisvorschriften sicherzustellen. Anderen wiederum ist es wichtiger, den Steuerpflichtigen keine weit reichenden Dokumentationspflichten aufzuerlegen, um die Befolgungskosten niedrig zu halten. Insgesamt wurden die Dokumentationsanforderungen in der EU erhöht, da mehrere Mitgliedstaaten entweder per Gesetz oder durch Verwaltungsanweisung neue Vorschriften eingeführt oder die bestehenden Regelungen verschärft haben, und es ist von einer Fortsetzung dieses Trends auszugehen.
14. Die Existenz unterschiedlicher Dokumentationsvorschriften im Binnenmarkt ist eine Erschwernis für Unternehmen, die in einem Mitgliedstaat ansässig sind und beabsichtigen, in einem anderen Mitgliedstaat ein Unternehmen zu gründen oder dort mit einem verbundenen Unternehmen Geschäfte zu machen. Die Erstellung separater Einzeldokumentationen für die einzelnen Mitgliedstaaten ist unwirtschaftlich. Dieses Problem kann vor allem kleine und mittlere Unternehmen besonders hart treffen.
15. Die Vertreter der Wirtschaft erklärten mit Nachdruck, dass die Dokumentationsanforderungen in Verbindung mit der Verrechnungspreisgestaltung in der EU ungebührlich hohe Befolgungskosten verursachen. Generell werde oft mehr verlangt, als das betriebliche Rechnungswesen leisten kann, sodass Unternehmen mit grenzüberschreitender Geschäftstätigkeit erhebliche zusätzliche Befolgungskosten entstehen. Des Weiteren wird vorgebracht, dass einige Mitgliedstaaten die OECD-Leitlinien nicht kohärent anwenden und dass die Dokumentationspflichten von Land zu Land stark differieren. Die Mitgliedstaaten ihrerseits unterstreichen, wie wichtig es ist, dass die innerstaatlichen Dokumentationsvorschriften erfüllt werden müssen, und dass sie oft die Verrechnungspreise nicht angemessen prüfen können, weil die Vorschriften nicht befolgt werden.
16. Die Befolgung unterschiedlicher Dokumentationsvorschriften innerhalb der EU muss als echtes Problem anerkannt werden, weil sich mehrere Schlüsselfaktoren von Land zu Land unterscheiden, und zwar
 - die materiellen Vorschriften,
 - die Strafen und
 - die Politik der Verwaltung.

17. In der Unternehmensteuerstudie der Kommission wird der Schluss gezogen, dass die Befolgungskosten und die Unsicherheit verringert werden könnten, wenn die Mitgliedstaaten ihre Dokumentationsvorschriften besser koordinieren und eine gemeinsame gute Praxis entwickeln würden. Ein einheitlicheres Vorgehen der EU-Mitgliedstaaten im Einklang mit den OECD-Leitlinien würde auch ihre Position gegenüber Drittländern verbessern.
18. Einige Mitgliedstaaten haben begonnen, auch für Inlandsgeschäfte eine Verrechnungspreisdokumentation vorzuschreiben. Um den Befolgungsaufwand in Verbindung mit Inlandsgeschäften zu verringern, müssen die Steuerverwaltungen jedoch diese Dokumentationsvorschriften unter Umständen begrenzen oder reduzieren.

2.1.2. *OECD-Verrechnungspreisleitlinien (Kapitel V)*

19. In dem die Dokumentation („Nachweise“) betreffenden Kapitel der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen (nachstehend „OECD-Leitlinien“ genannt) bemühen sich die Verfasser um ein ausgewogenes Verhältnis zwischen dem Recht der Steuerverwaltungen, von den Steuerpflichtigen die Informationen zu verlangen, die sie zur Bewertung der Fremdvergleichskonformität der Verrechnungspreise benötigen, und den Befolgungskosten, die die Dokumentationsvorschriften dem Steuerpflichtigen verursachen. So wird festgestellt, dass der Steuerpflichtige sich in angemessener Weise bemühen sollte, die Verrechnungspreise in Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz festzulegen, und dass die Steuerbehörden von dem Steuerpflichtigen erwarten bzw. verlangen können, dass er entsprechend beweiskräftige Unterlagen vorlegt.
20. Steuerverwaltungen sollten das Recht haben, als Grundlage für die Überprüfung der Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes die Unterlagen zu erhalten, die zu diesem Zweck erstellt wurden oder auf die Bezug genommen wird (Randnummer 5.28 OECD-Leitlinien).
21. Zu diesem Zweck enthalten die OECD-Leitlinien eine Auflistung der Informationen, die generell notwendig oder jedenfalls hilfreich sein dürften, und eine weitere Auflistung der Arten von Informationen, die in vielen Fällen von Nutzen sind. Angesichts der Besonderheiten der Verrechnungspreisgestaltung, d. h. Vielfalt der Fälle und unterschiedliche Gegebenheiten und Umstände des jeweiligen Einzelfalles, ist diese Auflistung weder vollständig noch sollte sie als Mindestanforderung verstanden werden (Randnummer 5.16 OECD-Leitlinien).
22. In den OECD-Leitlinien wird festgestellt, dass die Steuerverwaltungen von den Steuerpflichtigen berechtigterweise erwarten können, dass diese bei der Festlegung der Verrechnungspreise für einen bestimmten Geschäftsfall Belegmaterial über die Art der Geschäftsbeziehung und die Verrechnungspreisgestaltung erstellen oder erhalten und dass sie dieses Belegmaterial für ein allfälliges Betriebsprüfungsverfahren aufbewahren. Es sollte jedoch keine Verpflichtung bestehen, dieses Belegmaterial im Zeitpunkt der Preisfestsetzung oder der Abgabe der Steuererklärung vorzulegen oder für eine Prüfung durch die Steuerverwaltung bereitzuhalten (Randnummer 5.4 OECD-Leitlinien).

23. Jeder Steuerpflichtige sollte sich bemühen, die Verrechnungspreise für steuerliche Zwecke in Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz aufgrund der Erkenntnisse festzulegen, die im Zeitpunkt der Festlegung vernünftigerweise zugänglich sind (Randnummer 5.3 OECD-Leitlinien).
24. Unter Randnummer 5.15 der OECD-Leitlinien wird festgestellt, dass es unangemessen wäre, vom Steuerpflichtigen gemeinsam mit der Steuererklärung die Vorlage von Unterlagen zu verlangen, in denen die Angemessenheit aller angesetzten Verrechnungspreise nachgewiesen wird. Nachweisverpflichtungen bei Abgabe der Steuererklärungen sollten sich auf diejenigen Auskünfte des Steuerpflichtigen beschränken, die es der Steuerverwaltung ermöglichen, in etwa jene Steuerpflichtigen zu bestimmen, die einer weiteren Prüfung unterzogen werden müssen.

2.1.3. PATA – Erfahrungen mit einer multilateralen Dokumentation

25. In diesem Zusammenhang kann von Interesse sein, dass die PATA (Pacific Association of Tax Administrators, Mitglieder sind Australien, Japan, Kanada und die USA) am 12. März 2003 einheitliche Dokumentationsvorschriften veröffentlicht hat. Diese multilaterale Dokumentation soll es den Steuerpflichtigen ermöglichen, auf freiwilliger Basis eine einheitliche Dokumentation zu erstellen, die die Dokumentationsanforderungen aller PATA-Länder erfüllt.
26. Steuerpflichtige, die für das PATA-Dokumentationskonzept optieren, müssen drei operative Grundsätze einhalten: (1) angemessener Aufwand, (2) zeitnahe Dokumentation und (3) fristgerechte Vorlage. Die PATA-Dokumentation besteht aus 10 übergeordneten Kategorien und 48 spezifischen Posten, zu denen der Steuerpflichtige Angaben machen muss. Die PATA-Dokumentationsvorschriften sind detaillierter als die Vorschriften jedes einzelnen PATA-Landes.
27. Vor allem für kleine und mittlere Unternehmen kann dies einen vergleichsweise hohen Befolgungsaufwand bedeuten.
28. Die PATA-Dokumentation schützt die Steuerpflichtigen nicht vor Verrechnungspreiskorrekturen und Doppelbesteuerung. Der Zweck des PATA-Konzepts besteht in erster Linie darin, den Dokumentationsprozess selbst zu vereinfachen.

2.2. Zweck einer guten, effizienten Dokumentation

2.2.1. Standpunkt der Unternehmen

29. Sinn und Zweck einer guten, effizienten Dokumentation ist aus Sicht der Steuerpflichtigen die Verringerung des mit der Erstellung der Dokumentation verbundenen Zeit- und Kostenaufwands sowie eine deutliche Verringerung des Risikos, mit Strafzuschlägen belegt zu werden. Die Unternehmen wünschen also pragmatische, „benutzerfreundliche“ Lösungen, bei denen vorzugsweise nicht mehr Nachweise erbracht werden müssen, als der üblichen betrieblichen Rechnungslegung ohnehin zu entnehmen sind, und dies nicht zuletzt deshalb, weil die Dokumentationsvorschriften in der Regel nicht von Steuerfachleuten, sondern von Verwaltungspersonal angewandt werden.

2.2.2. *Standpunkt der Steuerverwaltung*

30. Aus Sicht der Steuerverwaltungen muss eine gute, effiziente Dokumentation gewährleisten, dass die Steuerverwaltung genügend Informationen enthält, um die relevanten konzerninternen Geschäftsvorfälle zu ermitteln und die Fremdvergleichskonformität der Verrechnungspreise zu beurteilen. Der Hauptnutzen einer guten Dokumentation für die Steuerverwaltung liegt darin, dass Verrechnungspreisprüfungen weniger kompliziert und zeitaufwändig sind.

2.2.3. *Nutzen der Risikoanalyse*

31. Die Risikoanalyse des Steuerpflichtigen könnte dazu beitragen, dass die Unternehmen die notwendigen Verbesserungen an ihrem Verrechnungspreissystem vornehmen und dass sie ihre Ressourcen im Prüfungsprozess wirksamer einsetzen. Ein solcher Prozess sollte zeigen, dass eine gewissenhafte Geschäftsleitung auf der Grundlage wirtschaftlicher Prinzipien sich bemüht, den Fremdvergleichsgrundsatz einzuhalten. Im Rahmen der bestehenden Verfahren werden Daten eingeholt, die die Steuerverwaltung dann bewertet. Durch die Konzentration auf Risikobereiche könnte der gesamte Prozess effizienter ablaufen.
32. Den Steuerverwaltungen, die normalerweise nicht über genügend Mittel verfügen, um alles zu prüfen, kann die Risikoanalyse die Entscheidung erleichtern, welches Unternehmen oder welche Geschäftsvorfälle eines Unternehmens zu prüfen sind. Einer der Faktoren, den die Steuerverwaltungen bei der Auswahl für eine Verrechnungspreisprüfung berücksichtigen können, ist ihre eigene Kenntnis über die Art der von dem Unternehmen vorgelegten Dokumentation.
33. Eine wirksame Risikoanalyse kann für die Steuerverwaltungen und die Steuerpflichtigen von Nutzen sein. Damit dies tatsächlich der Fall ist, müssen jedoch die Steuerverwaltungen bereit sein, die Fakten und Analysen in der Dokumentation des Steuerpflichtigen mit gebührender Sorgfalt zu prüfen und die Steuerpflichtigen müssen ihre Dokumentation gewissenhaft erstellen.

2.3. Inhalt einer guten, effizienten Dokumentation

2.3.1. *Belege*

34. Sowohl für die Unternehmen als auch für die Steuerverwaltungen ist es notwendig festzustellen, ob der Preis eines bestimmten Geschäftsvorfalles dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Dies muss durch Belege untermauert werden.
35. Kapitel 5 der OECD-Leitlinien enthält eine allgemeine Erörterung der Dokumentationsproblematik. Die entscheidende Rolle der Vergleichbarkeit (Analyse vergleichbarer Fremdgeschäfte zwischen unabhängigen Unternehmen) für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes gemäß Artikel 9 OECD-Musterabkommen ist Gegenstand von Kapitel I der OECD-Leitlinien und wird in den Kapiteln II und III für die Standardmethoden und die gewinnorientierten Methoden dargelegt.
36. 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. Hierzu können im Detail keine Vorschriften gemacht werden.

37. Angesichts der Natur konzerninterner Geschäftsvorfälle kann die Anwendung des Grundsatzes der gewissenhaften Geschäftsleitung den Steuerpflichtigen nötigen, auch dann schriftliche Unterlagen zu erstellen oder darauf Bezug zu nehmen, wenn dies für außersteuerliche Belange nicht erforderlich wäre. Wird die Vorlage derartiger Unterlagen verlangt, dann wird die Steuerverwaltung besonders sorgfältig darauf zu achten haben, dass ihr Bedarf an solchen Unterlagen in einem ausgewogenen Verhältnis zu dem mit deren Erstellung oder Beschaffung verbundenen Kosten- und Arbeitsaufwand des Steuerpflichtigen steht (vgl. Randnummer 5.6 OECD-Leitlinien).
38. Um festzustellen, ob die Verrechnungspreise fremdvergleichskonform sind, verlangen viele Mitgliedstaaten, auch Mitgliedstaaten, in denen die Beweislast bei der Steuerverwaltung liegt, von den Unternehmen Daten zu vergleichbaren Fremdgeschäften. Sofern interne Vergleichsdaten vorhanden sind, sollten diese externen Vergleichsdaten bei der Anwendung der Standardmethoden und der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode (vgl. Randnummern 2.15, 2.33 und 3.26 OECD-Leitlinien) immer vorgezogen werden. Allerdings verfügt der Steuerpflichtige nicht immer über interne Vergleichsdaten, und wegen der Schwierigkeit, geeignete externe Fremdgeschäfte zu finden, für die eine zufriedenstellende Vergleichbarkeitsanalyse durchgeführt werden kann, greifen in der Praxis sowohl die Steuerpflichtigen als auch einige Steuerverwaltungen häufig auf öffentlich zugängliche Daten zurück, z. B. auf die in kommerziellen Datenbanken angegebenen Nettogewinne (obwohl die Abfrage derartiger Datenbanken weder in den OECD-Leitlinien noch in den Rechtsvorschriften der EU-Mitgliedstaaten vorgeschrieben ist). Einige spezielle Fragen zur Abfrage von Datenbanken nach Vergleichsdaten werden in Abschnitt 5 eingehender behandelt.
39. Ein kohärentes und transparentes Vorgehen bei der Ermittlung vergleichbarer Fremdgeschäfte ist dennoch wichtig, um beispielsweise sicherzustellen, dass sich weder der Steuerpflichtige noch die Steuerverwaltung die „Rosinen herauspicks“. Transparenz bei der Ermittlung von Vergleichsgeschäften ist auch wichtig für Verständigungsverfahren zwischen den zuständigen Behörden.

2.3.2. *Dokumentation*

40. Die Steuerpflichtigen müssen für steuerliche Zwecke Verrechnungspreise nach dem Fremdvergleichsgrundsatz bestimmen und eine Dokumentation erstellen und aufbewahren, die zeigt, wie die Preise und die Bedingungen für die konzerninternen Geschäftsvorfälle festgelegt wurden. Die Dokumentation muss der Steuerverwaltung auf Verlangen vorgelegt werden und es dieser ermöglichen zu beurteilen, ob die Preise und Bedingungen den Preisen und Bedingungen entsprechen, die zwischen unabhängigen Unternehmen vereinbart worden wären.
41. Von zentraler Bedeutung bei der Verrechnungspreisgestaltung ist deshalb die Frage, welche Art Dokumentation ein Unternehmen vorlegen muss, um nachzuweisen, dass es den Fremdvergleichsgrundsatz angewandt hat.

42. Gemäß den OECD-Leitlinien sollte die Notwendigkeit der Dokumentation dem damit verbundenen Kosten- und Verwaltungsaufwand gegenübergestellt werden und die Dokumentationsanforderungen sollten den Steuerpflichtigen keine gemessen an den Umständen unverhältnismäßig hohen Kosten und Belastungen auferlegen. Anders ausgedrückt, die Menge und die Art der vorgeschriebenen Dokumentation sollten grundsätzlich den Umständen des jeweiligen Einzelfalls und dem jeweiligen Betrag angemessen sein. So dürfte z. B. gerade für kleine und mittlere Unternehmen die Dokumentationspflicht eine zusätzliche Belastung darstellen, ganz besonders zu Beginn ihrer internationalen Expansion. Dies sollte bei der Festlegung der Dokumentationsvorschriften bedacht werden.
43. In den OECD-Leitlinien wird weiter gesagt, dass unmöglich generell festgelegt werden kann, welchen Umfangs und welcher Art genau die Belege und Nachweise sein sollen, die die Steuerverwaltung vernünftigerweise verlangen bzw. ein Unternehmen für Prüfungszwecke sinnvollerweise vorhalten sollte.
44. Man könnte sagen, dass die Mitgliedstaaten es vermeiden sollten, sehr starre Regeln zu entwickeln und lange Listen der Belege aufzustellen, die alle von Verrechnungspreisen betroffenen Unternehmen ungeachtet der Sachlage des jeweiligen Einzelfalles vorlegen müssen. Dies verhindert die Flexibilität, die es andernfalls ermöglichen würde, den konkreten Fakten und Umständen eines Falles Rechnung zu tragen. Für die Unternehmen kann die wachsende Zahl der Verrechnungspreisvorschriften zu einem belastenden Verwaltungsaufwand führen, der im Binnenmarkt als besonders frustrierend empfunden wird, andererseits aber deutlich macht, wie sehr sich die Systeme und das Verständnis der direkten Besteuerung in den einzelnen Mitgliedstaaten unterscheiden.
45. Durch einen flexiblen Ansatz auf Seiten der Steuerverwaltungen lässt sich außerdem vermeiden, dass die Steuerpflichtigen Daten vorbereiten und erheben, die sie letztlich in ihrer konkreten Situation nicht benötigen. Dies bedeutet zwar eine gewisse Unsicherheit, ermöglicht dem Unternehmen aber die Flexibilität, vernünftig zu entscheiden, was angesichts der konkreten Fakten und Umstände bei seiner Geschäftstätigkeit von Belang ist. Andererseits müssen die Steuerverwaltungen bewerten, ob die Entscheidungen des Steuerpflichtigen mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar sind. Ein normativer Ansatz mag für die Steuerpflichtigen und die Steuerverwaltungen größere Klarheit und Sicherheit bieten, dies geht aber auf Kosten der Unternehmen bzw. auf Kosten derjenigen mit recht einfacher und transparenter Verrechnungspreisgestaltung.
46. Jedes der in Abschnitt 3 dargestellten Dokumentationskonzepte bietet gewisse Vorteile in Bezug auf Flexibilität und Pragmatismus einerseits und in Bezug auf Sicherheit und Reduzierung der Befolgungskosten andererseits. Es liegt auf der Hand, dass diese beiden Hauptziele miteinander in Konflikt stehen, und einige Mitgliedstaaten legen mehr Wert auf Flexibilität, während andere einen normativeren Ansatz vorziehen.
47. In Kapitel 5 der OECD-Leitlinien wird (beispielhaft, d. h. weder verbindlich noch erschöpfend) erörtert, welche Dokumentation erwartet werden kann. Welche Informationen für einen bestimmten Verrechnungspreisfall von Belang sind, hängt von den jeweiligen Fakten und Umständen ab. In Kapitel 5 der OECD-Leitlinien

wird beschrieben, welche Informationen, je nach den konkreten Umständen, relevant sein könnten.

48. Auf dieser Grundlage könnten die folgenden Informationen relevant sein:
- a) im Allgemeinen Informationen über die an den konzerninternen Geschäften beteiligten verbundenen Unternehmen. Es kann sinnvoll sein, die folgenden Angaben hinzuzufügen:
 - i) ein Überblick über den Geschäftsbetrieb;
 - ii) die Organisationsstruktur;
 - iii) die Beteiligungsverhältnisse innerhalb des multinationalen Konzerns;
 - iv) die Höhe des Umsatzes und die Ergebnisse aus der Geschäftstätigkeit der letzten dem Geschäft vorangehenden Jahre und
 - v) der Umfang der Geschäfte, die der Steuerpflichtige mit ausländischen verbundenen Unternehmen tätigt, beispielsweise der Umsatz von Umlaufvermögen, die Erbringung von Dienstleistungen, die Vermietung und Verpachtung materieller Wirtschaftsgüter, die Nutzung und Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter sowie Darlehenszinsen.
 - b) im Allgemeinen Informationen über das betreffende konzerninterne Geschäft. Einige zusätzliche Informationen über die Art des Geschäfts und die Geschäftsbedingungen, die wirtschaftlichen Verhältnisse und die bei den Geschäften eingesetzten Wirtschaftsgüter, den Weg, den das Produkt oder die Dienstleistung, die Gegenstand des betreffenden Geschäfts sind, innerhalb der verbundenen Unternehmen nimmt sowie geänderte Handelsbedingungen oder die Neuaushandlung bestehender Vereinbarungen. Zu diesen Informationen könnte auch eine Darstellung der Verhältnisse jener Geschäfte zwischen den Steuerpflichtigen und einer unabhängigen Partei gehören, die eine Ähnlichkeit mit einem konzerninternen Geschäft aufweisen (interne Vergleichsdaten) sowie alle Informationen, die für die Frage von Bedeutung sind, ob unabhängige Unternehmen, die unter vergleichbaren Bedingungen Fremdgeschäfte tätigen, ein ähnlich gestaltetes Geschäft abgeschlossen hätten. Eine Liste bekannter, vergleichbarer Gesellschaften, deren Geschäfte eine Ähnlichkeit mit konzerninternen Geschäften aufweisen (externe Vergleichsdaten), kann weitere nützliche Informationen enthalten.
 - c) Informationen über die Verrechnungspreispolitik des Steuerpflichtigen und des gesamten multinationalen Konzerns, z. B. eine Erläuterung zur Auswahl und Anwendung der Verrechnungspreismethode(n) und ihrer Vereinbarkeit mit dem Fremdvergleichsgrundsatz.
 - d) Es wäre nützlich, wenn das Unternehmen außerdem Folgendes angeben würde:
 - i) Einzelheiten über Vorteilsausgleichsvereinbarungen, die sich auf die Ermittlung des Fremdvergleichspreises auswirken können;

- ii) besondere Verhältnisse, die sich auf die Geschäfts- und Managementstrategie oder die Art der Geschäftstätigkeit auswirken;
 - iii) Informationen über allgemeine kaufmännische und branchenübliche Bedingungen, die den Steuerpflichtigen betreffen, wie z. B. die Wettbewerbsbedingungen, den regulativen Rahmen, z. B. Preisregulierung in einem bestimmten Land oder einer Branche, die aktuellen und prognostizierten geschäftlichen und technologischen Rahmenbedingungen sowie die Devisenmärkte.
- e) Die folgenden Informationen könnten ebenfalls von Nutzen sein:
- i) Informationen über die wahrgenommenen Funktionen (unter Berücksichtigung des Kapitaleinsatzes und der übernommenen Risiken) für die Funktionsanalyse;
 - ii) Finanzinformationen und
 - iii) Unterlagen, die Einblick in den Verhandlungsverlauf bei der Festsetzung oder Anpassung von Preisen bei konzerninternen Geschäften geben.
49. Von einem Steuerpflichtigen kann vernünftigerweise erwartet werden, dass er für außergewöhnliche Transaktionen wie die Übertragung immaterieller Vermögenswerte oder eine substanzielle Änderung bei den Funktionen und Risiken des Unternehmens eine spezifische ausführlichere Dokumentation vorhält. Ein Unternehmen sollte jedoch nicht begründen müssen, warum es sich gegen bestimmte Verrechnungspreismethoden entschieden hat (die OECD-Leitlinien sehen nicht vor, dass die Unternehmen einen Vergleich zwischen nach verschiedenen Methoden ermittelten Preisen anstellen müssen).

2.3.3. Beweislast

50. Die Unterschiede bei den Dokumentationsvorschriften der Mitgliedstaaten sind zum Teil in den unterschiedlichen Regelungen bezüglich der Beweislast begründet. Liegt die Beweislast beim Steuerpflichtigen, ist es für die Steuerverwaltung relativ leicht, die Dokumentationsvorschriften verhältnismäßig kurz und einfach zu halten.
51. In den meisten Mitgliedstaaten liegt jedoch die Beweislast bei der Steuerverwaltung, sie geht aber in den meisten Fällen auf den Steuerpflichtigen über, wenn dieser seine Dokumentationspflichten nicht erfüllt, also z. B. wenn Informationen fehlen, die nur der Steuerpflichtige beibringen kann.
52. In diesem Zusammenhang heißt es in den OECD-Leitlinien: „Sowohl die Steuerverwaltung als auch der Steuerpflichtige sollten sich jedoch ungeachtet der Lage der Beweislast gewissenhaft bemühen, die Übereinstimmung ihrer Verrechnungspreisfestlegungen mit dem Fremdvergleichsgrundsatz darzutun.“

2.4. Erstellung, Vorlage und Aufbewahrung der Dokumentation

53. Was den Zeitpunkt der Dokumentation anbelangt, so bestand einstimmig die Auffassung, dass die Steuerverwaltungen vernünftigerweise erwarten können, dass der Steuerpflichtige ihnen bei Abgabe seiner Steuererklärung für eine Periode einige

Elemente übermittelt, die er für die Verrechnungspreisdokumentation in Verbindung mit den Transaktionen dieser Periode verwendet. Hierzu gehören auch Belege, die das Unternehmen vernünftigerweise von anderen Parteien erwarten kann.

54. Der Steuerpflichtige sollte der Steuerverwaltung seine Dokumentation erst bei Beginn einer Steuerprüfung oder auf ausdrückliche Anforderung vorlegen müssen. Bei Abgabe der Steuererklärung hingegen kann vom Steuerpflichtigen lediglich verlangt werden, dass er einen kurzen Fragebogen oder ein angemessenes Risikoanalyseformular ausfüllt. Verlangt ein Mitgliedstaat von einem Steuerpflichtigen eine Berichtigung des in seiner Erklärung ausgewiesenen steuerbaren Gewinns infolge der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes, sollte eine Dokumentation vorliegen, die eine solche Berichtigung rechtfertigt.
55. Informationen und Unterlagen, die über das hinausgehen, was bei Abgabe der Steuererklärung verlangt wurde, müssten zu diesem Zeitpunkt und auch zu keinem späteren Zeitpunkt vorhanden sein, sofern sie nicht von der Steuerverwaltung angefordert werden. Die Frist, innerhalb derer auf ausdrückliche Anforderung diese zusätzlichen Informationen und Unterlagen vorzulegen sind, sollte unter Berücksichtigung der Anzahl und des Detailliertheitsgrades der angeforderten Informationen und Unterlagen in jedem Einzelfall festgelegt werden. Nach Maßgabe spezifischer innerstaatlicher Vorschriften sollte die Frist so bemessen sein, dass dem Steuerpflichtigen ein angemessener Zeitraum (der je nach Komplexität der Transaktion unterschiedlich ausfallen kann) bleibt, um die zusätzlichen Informationen zusammenzustellen.
56. Das Forum war außerdem der Ansicht, dass es für die Steuerverwaltungen unerheblich sein sollte, wo und in welcher Form, d. h. auf Papier, in elektronischer oder jeder anderen Form, ein Steuerpflichtiger seine Dokumentation erstellt und aufbewahrt. Es sollte also dem Unternehmen überlassen bleiben, wie er seine Dokumentation aufbewahrt, vorausgesetzt, sie kann der Steuerverwaltung rechtzeitig und in angemessener Weise zugänglich gemacht werden.
57. Das Unternehmen sollte die Dokumentation auf Ebene der Muttergesellschaft und der Konzerngesellschaften während einer angemessenen Zeitspanne aufbewahren, die mit den innerstaatlichen Anforderungen vereinbar ist.

2.5. Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen

58. Obwohl sich bereits die OECD-Leitlinien mit dieser Thematik befassen, kam das Forum zu dem Schluss, dass zusätzliche Leitlinien zur Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen zu einem besseren Verständnis zwischen Steuerverwaltungen und Unternehmen beitragen könnten. Die OECD überarbeitet derzeit den Vergleichbarkeitsgrundsatz und diskutiert in diesem Zusammenhang auch über die Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen.

2.6. Haltung der Steuerverwaltungen

59. Das Forum untersuchte auch einige Maßnahmen, die den Steuerverwaltungen als Anhaltspunkt dafür dienen könnten, welche Haltung sie im Einzelfall einnehmen sollten. Auf jeden Fall sollten die Steuerverwaltungen eine ausgewogene Haltung einnehmen und die bereits vorliegende Dokumentation sowie die Charakteristika des Unternehmens berücksichtigen.

2.7. Anwendung auf KMU

60. Das Forum hielt es nicht für notwendig, für KMU spezifische Dokumentationsvorschriften vorzusehen, einigte sich jedoch darauf, dass die Steuerverwaltungen pragmatisch prüfen sollten, welcher Verwaltungsaufwand von Unternehmen unterschiedlicher Art und Größe im Hinblick auf die Einhaltung der Vorschriften zu verlangen ist. Von KMU einen geringeren Aufwand zu verlangen als von Tochtergesellschaften großer multinationaler Unternehmen, würde den OECD-Leitlinien nicht grundsätzlich zuwiderlaufen.

2.8. Sprache

61. Ein wichtiger Aspekt für die Steuerverwaltungen und die Unternehmen war die Frage, in welcher Sprache die Verrechnungspreisdokumentation vorzulegen sei. Die Mitglieder des Forums stimmten darin überein, dass Übersetzungen nicht immer unbedingt notwendig sind, sodass hier Kosten und Verzögerungen vermieden werden können. Außerdem sollten die Steuerverwaltungen bei Vorlage der Dokumentation nur eine begrenzte Anzahl von Unterlagen in Übersetzung anfordern. Die Übersetzung weiterer Dokumente kann während einer Betriebsprüfung ausdrücklich angefordert werden.

2.9. Anwendung auf Betriebsstätten

62. Im Einklang mit den internationalen Trends und den Arbeiten der OECD war das Forum auch der Ansicht, dass die Anforderungen an die Verrechnungspreisdokumentation auch für Geschäftsvorfälle zwischen einer Betriebsstätte und einem verbundenen Unternehmen sowie für Geschäfte zwischen der Muttergesellschaft und ihren Betriebsstätten und zwischen Betriebsstätten ein und desselben Unternehmens gelten sollten. In diesen Fällen sollte die Dokumentation auch Belege zum Nachweis und zur Charakterisierung unternehmensinterner Geschäfte enthalten.

- | |
|--|
| <p>63. Im Hinblick auf ein möglichst umfassendes gemeinsames Dokumentationskonzept für Verrechnungspreisfälle in der EU beschloss das Forum einstimmig einige allgemeine Schlussfolgerungen zu den in Abschnitt 2 erörterten Aspekten. Diese Schlussfolgerungen sind im Anhang unter den Nummern 1.1 und 1.2 wiedergegeben.</p> |
|--|

3. MÖGLICHE DOKUMENTATIONSKONZEPTE AUF EU-EBENE

3.1. Sinn und Zweck eines gemeinsamen EU-weiten Konzepts

64. Bei den allgemeinen Überlegungen zur Verrechnungspreisdokumentation ist zu berücksichtigen, wie sich ein gemeinsames oder standardisiertes Konzept in der EU zu den Dokumentationsanforderungen in Nicht-EU-Ländern verhält; zu bedenken ist also z.B. der Fall einer in einem Drittland ansässigen Muttergesellschaft mit Tochtergesellschaften in mehreren EU-Mitgliedstaaten. Ein kohärentes EU-Konzept wird selbstverständlich für Drittländer nicht verbindlich sein, kann aber u. U. als gutes Beispiel die Rechtsvorschriften und die Verwaltungspraxis von Drittländern beeinflussen.

65. Multinationale Unternehmen, die innerhalb und außerhalb der EU tätig sind, werden auch in Zukunft Probleme mit unterschiedlichen Dokumentationspflichten haben. Sie werden generell weiterhin unterschiedliche Dokumentationen für EU- und Nicht-EU-Zwecke erstellen müssen.
66. Ein weiterer Aspekt, der vom Forum geprüft wurde, war der Anwendungsbereich eines kohärenten EU-Konzepts, d. h. die Frage, für welche Teile eines multinationalen Konzerns, der auch außerhalb der EU tätig ist, das Konzept einer gemeinsamen EU-Verrechnungspreisdokumentation anwendbar sein sollte. Es war unumstritten, dass alle innerhalb der EU ansässigen Konzerngesellschaften das gemeinsame EU-Konzept anwenden sollten. Das Forum vereinbarte außerdem, dass das gemeinsame EU-Konzept auch für konzerninterne Geschäfte zwischen verbundenen Unternehmen in Drittländern und Konzerngesellschaften in der EU gelten sollte. Probleme könnten sich jedoch vor allem bei einem zentralisierten Konzept ergeben, wenn eine EU-Gesellschaft mit einer Gesellschaft außerhalb der EU verbunden ist.
67. Im Einzelnen prüfte das Forum, welche Dokumentationsanforderungen eine Steuerverwaltung berechtigterweise stellen kann und was ein Steuerpflichtiger, der diese Dokumentation gewissenhaft erstellt, im Gegenzug erwarten kann. In diesem Zusammenhang wurde versucht, ein gemeinsames Konzept (auch für sprachliche Aspekte) zu entwickeln und Dokumentationsgrundsätze zu empfehlen, die für Unternehmen und Steuerverwaltungen insofern von Nutzen wären, als sie mehr Transparenz und Kohärenz brächten, den Befolgungsaufwand (insbesondere für KMU) verringern und generell die Befolgung der Vorschriften durch die Steuerpflichtigen verbessern würden.
68. Aus Sicht der Steuerverwaltungen hätten solche Empfehlungen vor allem den Vorteil, dass sie
- gewährleisten, dass die Steuerverwaltungen genügend Informationen erhalten, um die relevanten konzerninternen Geschäftsvorfälle zu ermitteln;
 - es der Steuerverwaltung ermöglichen zu beurteilen, ob die Verrechnungspreise des Steuerpflichtigen dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen und
 - weniger komplizierte und zeitaufwändige Verrechnungspreisprüfungen ermöglichen.
69. Aus Sicht der Steuerpflichtigen lägen die Hauptziele solcher Empfehlungen darin, dass sie
- es den Steuerpflichtigen ermöglichen, weitgehend auf der Grundlage ihres unternehmensinternen Rechnungswesens eine nützliche Verrechnungspreisdokumentation effizient zu erstellen und zu führen;
 - die Schwierigkeiten beseitigt, mit denen Unternehmen in EU-Mitgliedstaaten bei der Einhaltung der jeweiligen Rechts- und Verwaltungsvorschriften konfrontiert sind;
 - die Verhängung von Strafzuschlägen wegen Nichteinhaltung der Dokumentationsvorschriften vermeiden und

- Doppelbesteuerung verhindern.
70. Im Falle eines einheitlichen Dokumentationsrahmens könnten z. B. die Steuerpflichtigen die Vorschriften besser befolgen, weil eine kohärente EU-Position sowohl den Dokumentationsprozess selbst als auch die zentrale Verwaltung der Verrechnungspreisstrategien erleichtern würde. Dies würde sowohl die Befolgungskosten als auch die Buchführungspflichten der Steuerpflichtigen verringern, die derzeit ihre innergemeinschaftliche Wirtschaftstätigkeit belasten.
 71. Von großer Bedeutung für die Dokumentationspflichten in dem diesbezüglichen Kapitel der OECD-Leitlinien ist das Konzept der gewissenhaften Geschäftsleitung. Diesem Konzept zufolge muss der Steuerpflichtige beim gesamten Prozess der Verrechnungspreisgestaltung die gleichen Regeln beachten wie eine gewissenhafte Geschäftsleitung bei der Abwägung anderer betriebswirtschaftlicher Entscheidungen vergleichbarer Komplexität und Bedeutung. Nach Auffassung der Unternehmen bedeutet dies auch, dass die Steuerverwaltungen nicht von den Steuerpflichtigen erwarten können, dass sie mehr Mittel für die fremdvergleichskonforme Gestaltung ihrer Verrechnungspreise aufwenden als für andere vergleichbare Aspekte ihrer Geschäftstätigkeit.
 72. Die Dokumentation sollte jedoch so ausführlich sein, dass sie die Komplexität und Bedeutung der konzerninternen Geschäftsvorfälle reflektiert. In diesem Zusammenhang wird in den OECD-Leitlinien unter Randnummer 5.4 festgestellt, „dass die Anwendung dieser Prinzipien verlangt, dass der Steuerpflichtige schriftliche Unterlagen anfertigt oder sich auf solche bezieht, die als Nachweis für seine Bemühungen zur Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes dienen können;...“. Nach Auffassung der Steuerverwaltungen bedeutet der Grundsatz der gewissenhaften Geschäftsleitung auch, dass ein Unternehmen seine Dokumentation innerhalb einer angemessenen Zeit erstellt. Gemäß den OECD-Leitlinien (Randnummer 5.6) kann die Anwendung der Grundsätze der gewissenhaften Geschäftsleitung den Steuerpflichtigen nötigen, auch dann schriftliche Unterlagen zu erstellen oder darauf Bezug zu nehmen, wenn dies für außersteuerliche Belange nicht erforderlich wäre; dies gilt auch für Unterlagen von ausländischen verbundenen Unternehmen.
 73. Die praktische Anwendung des Grundsatzes der gewissenhaften Geschäftsleitung gestaltet sich schwierig, sodass ein kohärentes Konzept aller Mitgliedstaaten um so wichtiger ist, nicht zuletzt, weil dieser Grundsatz impliziert, dass an beiden Enden einer Transaktion eine gewissenhafte Geschäftsleitung im Namen ihres Unternehmens nach wirtschaftlichen Grundsätzen handelt.
 74. Viele multinationale Unternehmen geben einer integrierten globalen Dokumentation für steuerliche Zwecke den Vorzug, insbesondere deshalb, weil ein integriertes Konzept eine kohärente Dokumentation ermöglicht. Dennoch wenden viele multinationale Unternehmen in der Praxis kein solches globales Konzept an. Einer der Hauptgründe hierfür sind die unterschiedlichen Dokumentationsvorschriften (auch in Bezug auf die sprachlichen Erfordernisse). Einheitliche Dokumentationsvorschriften der EU könnten die Unternehmen dazu ermutigen, eine EU-weite und gegebenenfalls auch eine globale Dokumentation zu erstellen.

75. Multinationale Unternehmen sind oft in der EU und in anderen (OECD-) Ländern tätig. Deshalb ist es wichtig, dass etwaige einheitliche EU-Dokumentationsvorschriften den OECD-Leitlinien nicht zuwiderlaufen. Die nachfolgend vorgeschlagenen Schlussfolgerungen basieren deshalb auf den OECD-Leitlinien; sie sollen diese ergänzen und globaleren Lösungen innerhalb des OECD-Rahmens nicht im Wege stehen.
76. Die vorgeschlagenen Dokumentationsnormen sollten die Steuerverwaltungen nicht daran hindern, zusätzlich zu den in der Dokumentation enthaltenen Informationen noch weitere Angaben zu verlangen. Auch sollten sie die Betriebsprüfung nicht erschweren. Wenn sie zu einer verbesserten Befolgung der Vorschriften und einer verbesserten Qualität der Dokumentation führen, wird dies die Arbeit der Steuerverwaltungen erleichtern. In einigen Ländern muss auch ohne Prüfung eine Verrechnungspreisdokumentation vorgelegt werden. In diesem Fall sollte die Dokumentation so beschaffen sein, dass die Steuerverwaltung auf ihrer Grundlage entscheiden kann, ob eine Prüfung stattfinden soll oder nicht. Zusätzliche Informationsanforderungen sind deshalb außerhalb einer Betriebsprüfung auf Fälle zu beschränken, in denen die Steuerverwaltung aus Gründen der Fairness und der Angemessenheit zusätzliche Informationen oder Unterlagen benötigt.
77. Für die Steuerverwaltungen bestünde der Hauptvorteil eines gemeinsamen Konzepts in der Koordination der Dokumentationsanforderungen, wodurch für alle gleiche Bedingungen gelten würden. Die Steuerverwaltungen müssten kaum befürchten, dass Steuerpflichtige Gewinne in Länder mit besonders strengen Dokumentationsanforderungen verschieben.
78. Bei der Entwicklung von Dokumentationsvorschriften und/oder –verfahren sind die legitimen Anliegen der Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltungen zu berücksichtigen, für die eine ausgewogene Lösung gefunden werden muss. Jeglicher Kompromiss muss deshalb den berechtigten Interessen der Steuerpflichtigen – Reduzierung der Befolgungskosten und Vermeidung von Strafzuschlägen – ebenso Rechnung tragen wie dem Interesse der Steuerverwaltungen, ihre Steuerbemessungsgrundlage zu schützen. Gemeinsam ist beiden Seiten der Wunsch, ihre Ressourcen auf die Bereiche zu konzentrieren, in denen das steuerliche Risiko am größten ist.
79. Ein gemeinsames EU-Konzept bei dokumentationsrelevanten Aspekten ist wünschenswert, um auf EU-Ebene Unsicherheiten zu beseitigen, den Befolgungsaufwand zu reduzieren, das Risiko der Doppelbesteuerung zu verringern und den Binnenmarkt zu fördern. Die Mitglieder des Forums erörterten zunächst die folgenden drei Konzepte:
- i) Dokumentationsvorschriften auf der Grundlage guter Praxis (Best-Practice-Konzept);
 - ii) ein Paket EU-weit geltender standardisierter Dokumentationsvorschriften und
 - iii) eine zentralisierte (integrierte globale) Dokumentation.

3.2. Best Practice

80. Beim „Best-Practice“-Konzept würden zunächst die einschlägigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften sowie die Verwaltungspraxis der einzelnen Mitgliedstaaten analysiert, daraufhin würden einvernehmlich die geeignetsten Elemente ausgewählt und den Mitgliedstaaten würde dann empfohlen, diese Regeln und diese Praxis zu übernehmen.
81. Ein solches „Best-Practice“-Konzept wäre der am wenigsten normative Ansatz, um allzu große Unterschiede bei den Dokumentationsvorschriften in den einzelnen Mitgliedstaaten zu vermeiden. Die mit einer Standardisierung verbundenen Probleme (z. B. Einigung auf eine einheitliche Dokumentation und gleichzeitige Anpassung in 25 Mitgliedstaaten) würden vermieden. Auch könnten die Steuerpflichtigen bei der Erstellung ihrer Dokumentation flexibler vorgehen. Andererseits müssten die Steuerpflichtigen aber bei diesem Konzept weiterhin eine Vielzahl separater Einzeldokumentationen erstellen. Außerdem hätten die Steuerpflichtigen nach wie vor weniger Gewissheit darüber, welche Art von Unterlagen die Steuerverwaltungen verlangen können.

3.3. Standardisierte Dokumentation

82. Die Ziele einer standardisierten EU-weiten Regelung der Dokumentationspflichten, nach der alle Unternehmen in EU-Mitgliedstaaten weiterhin separate Einzeldokumentationen erstellen würden, dies allerdings nach gemeinsamen Regeln, sind Transparenz und größere Sicherheit im Hinblick auf Verrechnungspreisprüfungen. Dieses normativere Konzept zielt auf eine dezentralisierte, aber EU-weit standardisierte Dokumentation ab.
83. Da sie nur noch mit einem einzigen Regelwerk zu tun hätten, hätten die Steuerpflichtigen bei diesem Konzept vor allem den Vorteil geringerer Befolgungskosten, größerer Gewissheit über die Art der Unterlagen, die die Steuerverwaltungen verlangen können, und eines besseren Schutzes vor Strafbüßen. Gleichzeitig hätten sie aber auch weniger Spielraum, selbst darüber zu entscheiden, was unter den gegebenen Umständen relevant ist.
84. Für die Steuerverwaltungen hätte eine standardisierte Dokumentation in etwa dieselben Vorteile wie eine Dokumentation nach dem „Best-Practice“-Konzept. Da die Vorschriften noch enger aufeinander abgestimmt wären, wären Unterschiede bei den Dokumentationsanforderungen für die Steuerpflichtigen nicht länger ein Anreiz zur Gewinnverschiebung.
85. Außerdem könnte eine standardisierte Dokumentation Verständigungsverfahren vereinfachen, da alle Dokumentationen in den betroffenen Mitgliedstaaten denselben Regeln gehorchen würden.

3.4. Zentralisierte (integrierte globale) Dokumentation

86. Beim Konzept einer zentralisierten (oder integrierten globalen) Dokumentation würde ein multinationaler Konzern eine einzige Dokumentation erstellen, die als Grundlage für einzelne landesspezifische Dokumentationen aus lokalen und zentralen Quellen dienen könnte. Diese zentralisierte Dokumentation würde eine „Blaupause“ des Unternehmens und seines Verrechnungspreissystems liefern, die für

alle betroffenen Mitgliedstaaten relevant wäre. Ziel dieses Konzepts wäre es nicht, die Dokumentationspflicht vom inländischen Unternehmen auf ein verbundenes Unternehmen im Ausland zu verlagern. Die Dokumentationspflicht bliebe weiterhin beim Steuerpflichtigen.

87. Den Rahmen einer solchen zentralisierten Dokumentation könnte eine standardisierte Liste von Informationen bilden, in die – unter Berücksichtigung der Komplexität des Unternehmens und der Transaktionen – die konkreten Fakten und Umstände des jeweiligen Sachverhalts einzutragen wären. Der Inhalt dieser Liste sollte für alle EU-Mitgliedstaaten gleich sein.
88. Eine zentralisierte Dokumentation könnte die Befolgungskosten des Steuerpflichtigen beträchtlich senken und somit den innergemeinschaftlichen Geschäftsverkehr erleichtern. Viel würde davon abhängen, wie der Vorschlag im Detail aussieht. Eine solche Dokumentation könnte den Steuerpflichtigen helfen, sich vorschriftsmäßig zu verhalten, da sie den Dokumentationsvorgang und die zentrale Koordination der Verrechnungspreisstrategien erleichtert.
89. Ein zentralisiertes Konzept könnte auch im Interesse der Steuerverwaltung sein. Angesichts der einzelnen Dokumentationsetappen in multinationalen Unternehmen ist davon auszugehen, dass die Dokumentation von Personen erstellt würde, die über mehr Erfahrung mit Verrechnungspreisen und mehr Informationen verfügen, als dies bei einer dezentralisierten, rein nationalen Dokumentation der Fall wäre. Da eine Steuerverwaltung Informationen von hoher Qualität benötigt, um die Verrechnungspreise bewerten zu können, könnte ein zentralisiertes Konzept für sie von erheblichem Vorteil sein, wenn die Zentralisierung dazu führt, dass sich die Qualität der Dokumentation verbessert. Dies würde den Schutz der Bemessungsgrundlage erleichtern und zu gerechten Ergebnissen führen. Außerdem könnte eine zentralisierte Dokumentation auch die Transparenz der Verrechnungspreispolitik eines Unternehmens erhöhen.
90. Eine zentralisierte Dokumentation würde aber nicht unbedingt den Dokumentationsanforderungen jedes Mitgliedstaats gerecht. Deshalb könnten die Steuerverwaltungen vom Steuerpflichtigen zusätzliche landes- oder geschäftsvorfallspezifische Informationen verlangen, die nicht in der zentralisierten Dokumentation enthalten sind.
91. Ein zentralisiertes Konzept kann jedoch in Bezug auf den Anwendungsbereich mehr Probleme aufwerfen als ein dezentrales. So muss z. B. bei einem zentralisierten Konzept entschieden werden, ob außerhalb der EU gelegene Tochtergesellschaften einer EU-Muttergesellschaft in die zentralisierte EU-Dokumentation aufzunehmen sind oder nicht. Zu untersuchen wären auch die Folgen eines zentralisierten Konzepts für EU-Unternehmen mit Gesellschaftern, die außerhalb der EU ansässig sind. Es dürfte schwierig sein, ein nicht in der EU ansässiges Unternehmen zur Einhaltung der EU-Dokumentationsvorschriften zu verpflichten. Dies würde jedoch multinationale Unternehmen nicht daran hindern, freiwillig eine zentralisierte Dokumentation zu erstellen. Ein zentralisiertes Konzept könnte folglich eine globalere Lösung im Rahmen der OECD erforderlich machen.
92. Jedes der drei Dokumentationskonzepte hat andere Merkmale und spezifische Vor- und Nachteile. So scheint sich beispielsweise eine zentralisierte Dokumentation nicht

für alle Fälle zu eignen. Für dezentralisierte Unternehmen ist es offenkundig generell schwieriger, eine zentralisierte Dokumentation zu erstellen. Dies bedeutet, dass es von der Konzernstruktur abhängt, ob eine zentralisierte Dokumentation verwendet werden kann, und dass dies für dezentralisierte Unternehmen nicht immer der Fall sein dürfte.

3.5. Zusammenfassung der Vor- und Nachteile der drei Konzepte

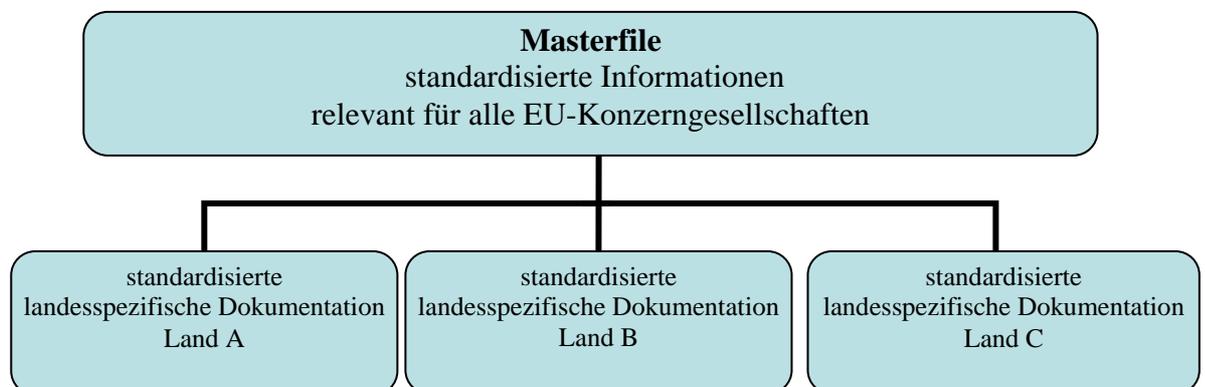
93. Obwohl das Forum die drei Konzepte nicht im Einzelnen erörterte, sondern das Konzept der EU-Verrechnungspreisdokumentation (EUTPD) vertiefte, das es als das geeignetste befand (vgl. Abschnitt 4), zeigte sich, dass Unternehmen und Steuerverwaltungen die Vor- und Nachteile der drei Dokumentationsansätze unterschiedlich beurteilten. Nach einer ersten Analyse wurden die möglichen Vor- und Nachteile in der nachstehenden Tabelle zusammengestellt. Der einzige Zweck dieser Tabelle besteht darin, die möglichen Vor- und Nachteile in einer vereinfachten Übersicht gegenüberzustellen.

KONZEPT	VORTEILE	NACHTEILE
Best Practice (deskriptiv, Änderungen möglich)	<u>Für die Steuerpflichtigen</u> <ul style="list-style-type: none"> • Flexibilität • vermeidet die mit einer Standardisierung verbundenen Probleme (z. B. Einigung auf eine einheitliche Dokumentation und gleichzeitige Anpassung in allen Mitgliedstaaten) <u>Für die Steuerverwaltungen</u> <ul style="list-style-type: none"> • Flexibilität 	<u>Für die Steuerpflichtigen</u> <ul style="list-style-type: none"> • evtl. zu vage • nach wie vor müssen separate Einzeldokumentationen (u.U. in 25 MS) erstellt werden • geringe Sicherheit, weil (vielleicht) zu vage und möglicherweise unterschiedliche Anwendung in den MS <u>Für die Steuerverwaltungen</u> <ul style="list-style-type: none"> • evtl. zu vage • gleiche Ausgangsbedingungen nur, wenn alle MS die „Best-Practice“-Vorschriften einführen
Standardisierte Dokumentation (normativ, keine Änderungen möglich)	<u>Für die Steuerpflichtigen</u> <ul style="list-style-type: none"> • potenzielle Senkung der Befolgungskosten • Sicherheit in Bezug auf die Dokumentationsanforderungen • weniger Fälle von Doppelbesteuerung infolge des gemeinsamen Konzepts <u>Für die Steuerverwaltungen</u> <ul style="list-style-type: none"> • mehr Transparenz • gleiche Ausgangsbedingungen in allen MS • keine durch unterschiedliche Dokumentationsvorschriften bedingte Gewinnverlagerung zwischen den MS • bei Kombination mit einer einheitlichen Regelung der Strafzuschläge: noch geringerer Anreiz zur Gewinnverlagerung • weniger Fälle von Doppelbesteuerung infolge des gemeinsamen Konzepts • erleichtert Verständigungsverfahren 	<u>Für die Steuerpflichtigen</u> <ul style="list-style-type: none"> • lässt weniger Spielraum bei der Entscheidung, welche Unterlagen von Belang sein können <u>Für die Steuerverwaltungen</u> <ul style="list-style-type: none"> • weniger Flexibilität, erfordert Einigung auf einheitliche Dokumentationsvorschriften • gleichzeitige Anpassung in allen MS notwendig
Zentralisierte (integrierte globale) Dokumentation (normativ, keine Änderungen möglich)	<u>Für die Steuerpflichtigen</u> (zusätzlich zur standardisierten Dokumentation) <ul style="list-style-type: none"> • mehr Sicherheit <u>Für die Steuerverwaltungen</u> (zusätzlich zur standardisierten Dokumentation) <ul style="list-style-type: none"> • bessere Qualität der Dokumentation • bessere Einhaltung der Vorschriften • nützlich für die Risikoanalyse • mehr Transparenz 	<u>Für die Steuerpflichtigen</u> (zusätzlich zur standardisierten Dokumentation) <ul style="list-style-type: none"> • nicht geeignet für dezentralisierte Konzernstrukturen • in einigen Fällen Probleme bei der Ermittlung der Muttergesellschaft/Hauptverwaltung <u>Für die Steuerverwaltungen</u> (zusätzlich zur standardisierten Dokumentation) <ul style="list-style-type: none"> • erfordert einheitliche Definition der Begriffe „verbundenes Unternehmen“ und „Hauptverwaltung“ • erfordert gemeinsame Definition des Geltungsbereichs der standardisierten und zentralisierten Dokumentation • erschwerter Zugang zu ausländischer Dokumentation • für Konzerngesellschaften in Drittländern muss die Verbindlichkeit der Dokumentationsvorschriften geklärt werden.

4. DIE „EU-VERRECHNUNGSPREISDOKUMENTATION“ (*EU TRANSFER PRICING DOCUMENTATION* – EUTPD) – EIN NEUES KONZEPT

4.1. Beschreibung des Konzepts

94. Nach kurzer Analyse der in Abschnitt 3 beschriebenen drei Konzepte kam das Forum zu dem Ergebnis, dass keines dieser Konzepte wirklich den Zielen einer einheitlichen EU-weiten Verrechnungspreisdokumentation entspricht. Die Mitglieder des Forums kamen deshalb überein, für Zwecke einer einheitlichen EU-weiten Verrechnungspreisdokumentation ein neues Konzept zu untersuchen, das den Steuerpflichtigen das effiziente Erstellen und Führen einer zweckmäßigen Verrechnungspreisdokumentation ermöglichen könnte und die potenziellen Probleme multinationaler Unternehmen bei der Erfüllung ihrer Dokumentationspflichten in mehreren Steuergebieten lösen würde. Dieses neue Konzept würde auch dazu beitragen, dass die Steuerverwaltungen Prüfungen effizienter durchführen können.
95. Das neue Konzept der EU-Verrechnungspreisdokumentation ist eine Kombination aus den oben beschriebenen Konzepten der standardisierten und der zentralisierten (integrierten globalen) Dokumentation. Danach würde ein multinationaler Konzern EU-weit generell eine Verrechnungspreisdokumentation erstellen, die aus zwei Hauptteilen besteht: (i) einer Kerndokumentation mit vereinheitlichten standardisierten Informationen, die für alle Unternehmen der Gruppe relevant ist (das so genannte „Masterfile“) und (ii) mehrere standardisierte Dokumentationen mit landesspezifischen Informationen (die „landesspezifische Dokumentation“). Diesem Konzept zufolge hätte eine multinationale Unternehmensgruppe auf Unternehmensebene eine standardisierte kohärente Dokumentation (das „Masterfile“ ergänzt durch die „landesspezifische Dokumentation“), d. h. eine einzige Dokumentation für jeden betroffenen Mitgliedstaat (bestehend aus einem einheitlichen Masterfile für alle Mitgliedstaaten und einer landesspezifischen Dokumentation für jeden einzelnen Mitgliedstaat) im Unterschied zu einer Standardisierung der Dokumentation auf Landesebene für alle Unternehmen in diesem Land unabhängig von der Zugehörigkeit zu einem Wirtschaftszweig oder einem Konzern (vgl. hierzu Nummer 132 in Bezug auf die Fälle, in denen Unternehmen von der EUTPD befreit werden können).
96. Das Konzept der EU-Verrechnungspreisdokumentation lässt sich am besten wie folgt darstellen:



97. Die Gesamtdokumentation für Land A bestünde also aus dem Masterfile, ergänzt durch eine standardisierte landesspezifische Dokumentation für Land A; die Dokumentation für Land B bestünde aus demselben Masterfile ergänzt durch die standardisierte landesspezifische Dokumentation für Land B. Das Masterfile wäre den Steuerverwaltungen aller betroffenen Mitgliedstaaten zugänglich, während die landesspezifische Dokumentation immer nur der Steuerverwaltung zugänglich wäre, die ein berechtigtes Interesse an einer angemessenen Besteuerung der in der Dokumentation erfassten Transaktionen hat.

4.2. Ziel der EU-Verrechnungspreisdokumentation

98. Die EU-Verrechnungspreisdokumentation wäre zum einen die Grundlage für die Beurteilung der Verrechnungspreise eines Konzerns und zum anderen ein Instrument zur Risikoanalyse (i) für den Steuerpflichtigen zur Ermittlung der Geschäftsvorfälle, die ausführlichere Erläuterungen und eine ausführlichere Dokumentation erfordern, und (ii) für die Steuerverwaltung zur Fallauswahl sowie als Ausgangspunkt für die Prüfung der Verrechnungspreisgestaltung eines Unternehmens. Die EU-Verrechnungspreisdokumentation könnte auch dazu beitragen, dass sich die Qualität der Dokumentation verbessert und die Steuerpflichtigen ihren Dokumentationspflichten in den EU-Mitgliedstaaten besser nachkommen. Die Gefahr einer Doppelbesteuerung würde damit geringer, und es würden auch seltener Strafzuschläge wegen Nichterfüllung der Dokumentationsvorschriften verhängt. Die Standardisierung sollte infolgedessen nicht normativer angelegt sein als nötig, um diese Ziele zu erreichen, und sie sollte für die Unternehmen keinen übermäßigen Befolgungsaufwand bedeuten. Wie bereits in Abschnitt 2.1.2 vor allem unter Nummer 22 und 23 dieses Berichts dargelegt, sollte die EU-Verrechnungspreisdokumentation mit den OECD-Leitlinien in Einklang stehen.

4.3. Vorteile der EU-Verrechnungspreisdokumentation

4.3.1. Für die Steuerpflichtigen und die Steuerverwaltungen

99. Einer der Hauptvorteile der EU-Verrechnungspreisdokumentation besteht darin, dass alle beteiligten Steuerverwaltungen Zugang zu derselben Dokumentation und denselben Informationen im Masterfile hätten. Außerdem hätte die EU-Verrechnungspreisdokumentation für Steuerpflichtige und Steuerverwaltungen folgende Vorteile:
- a) Möglichkeit, ausführlichere Unterlagen über den Konzern insgesamt und die konzerninternen Geschäfte zusammenzustellen, z. B. durch Analyse der Konzernabschlüsse und Zusammenfassung der Verträge zwischen den Konzerngesellschaften;
 - b) Kohärenz der Vergleichbarkeitsanalysen (einschl. Funktionsanalysen);
 - c) kohärente Anwendung von Verrechnungspreismethoden;
 - d) größere Transparenz bei der Verrechnungspreisgestaltung;
 - e) u. U. Möglichkeit, auf frühere Erfahrungen und frühere Arbeit aufzubauen;

- f) zentrale Überprüfung der auf lokaler Ebene zusammengestellten Unterlagen, um Missverständnisse zu vermeiden;
- g) bessere Befolgung der Vorschriften und
- h) weniger Verständigungsverfahren sowie Erleichterung und Beschleunigung dieser Verfahren.

4.3.2. *Für die Steuerpflichtigen*

- 100. Eine standardisierte und so weit wie möglich zentralisierte Dokumentation könnte die Kosten deutlich senken, die dem Steuerpflichtige entstehen, wenn er seine Dokumentationspflichten in allen EU-Mitgliedstaaten gleichermaßen erfüllen will (Größenvorteile).
- 101. Die Steuerverwaltungen sollten Steuerpflichtigen, die in gutem Glauben handeln und in angemessener Zeit eine angemessene EU-Verrechnungspreisdokumentation (wie in Abschnitt 4.5 beschrieben) vorlegen und anhand dieser Dokumentation fremdvergleichskonforme Preise ermitteln, keine Strafzuschläge wegen der Nichterfüllung der Dokumentationspflichten auferlegen. Die Steuerverwaltungen sollten jedoch das Recht haben, die in ihren innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehenen Strafzuschläge wegen mangelnder Mitarbeit zu verhängen, wenn der Steuerpflichtige es versäumt, auf ausdrückliche Anforderung oder während einer Steuerprüfung zusätzlich zu der EU-Verrechnungspreisdokumentation weitere Informationen und Unterlagen vorzulegen (vgl. Nummer 127).
- 102. Daraus ergeben sich für den Steuerpflichtigen die folgenden weiteren Vorteile:
 - a) geringere Prüfungswahrscheinlichkeit;
 - b) geringeres Risiko einer Doppelbesteuerung und
 - c) kürzere Steuerprüfungen.

4.3.3. *Für die Steuerverwaltung*

- 103. Angesichts der einzelnen Dokumentationsetappen in multinationalen Unternehmen ist davon auszugehen, dass eine Dokumentation nach dem EUTPD-Konzept von Personen erstellt würde, die über mehr Erfahrung mit Verrechnungspreisen und mehr Informationen verfügen, als dies bei einer dezentralisierten, rein nationalen Dokumentation der Fall wäre. Da die Steuerverwaltung Informationen benötigt, die es ihr ermöglichen, die Fremdvergleichskonformität der Verrechnungspreise zu beurteilen, wäre für sie ein zentralisiertes und somit kohärentes Konzept insofern von Nutzen, als einer der Hauptvorteile eines solchen Konzepts darin besteht, dass sich die Qualität der Dokumentation verbessert. Dies würde einer Steuerverwaltung den Schutz der Steuerbemessungsgrundlage erleichtern.
- 104. Die betroffenen Mitgliedstaaten hätten erhebliche Vorteile, denn sie hätten Einblick in die EU-weite Verrechnungspreispolitik des Unternehmens. Der Inhalt der EU-Verrechnungspreisdokumentation, wie er in Abschnitt 4.5 beschrieben ist, würde es den Mitgliedstaaten ermöglichen,

- a) mehr Informationen über die konzerninternen Geschäftsvorfälle zu erhalten, die für die betroffenen Mitgliedstaaten von Belang sind,
- b) eine wirksamere Risikoanalyse durchzuführen,
- c) ihre Verwaltungskosten zu senken und
- d) die Verrechnungspreise der konzerninternen Geschäftsvorfälle zu bewerten.

4.4. Grundlegende Funktionsweise des standardisierten EUTPD-Konzepts

4.4.1. Für die Steuerverwaltungen

105. Ein notwendiges Merkmal des EUTPD-Konzepts ist die Standardisierung: Es wird festgelegt, welche Arten von Informationen und Unterlagen die Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten von einem multinationalen Konzern, der für dieses Konzept optiert hat, verlangen können. Ein Mitgliedstaat kann beschließen, gar keine Verrechnungspreisdokumentation zu verlangen oder aber eine gekürzte EUTPD, d. h. eine EU-Verrechnungspreisdokumentation mit weniger Angaben in Masterfile und landesspezifischer Dokumentation. Ein Mitgliedstaat sollte jedoch in keinem Fall mehr Angaben in Masterfile und landesspezifischer Dokumentation verlangen. Dennoch können auf ausdrückliche Anforderung (vgl. Nummern 114 und 127) zusätzliche Informationen und Unterlagen verlangt werden. Damit alle Steuerpflichtigen die Vorteile des EUTPD-Konzepts nutzen können, sollten alle Mitgliedstaaten dieses Konzept umsetzen oder in ihre Verwaltungspraxis übernehmen.

4.4.2. Fakultative Anwendung der EUTPD durch die Steuerpflichtigen

106. Während die EUTPD für zentralisierte multinationale Konzerne den Befolgungsaufwand verringern und die Qualität der Dokumentation verbessern kann, ist dies für dezentralisierte multinationale Konzerne, kleinere Unternehmen und Unternehmensgruppen mit begrenzter grenzüberschreitender Geschäftstätigkeit nicht notwendigerweise der Fall. Da das Anlegen und Führen eines Masterfiles und mehrerer landesspezifischer Dokumentationen Kosten verursachen kann, die nicht immer durch Größenvorteile neutralisiert werden, könnten bestimmte Unternehmen ein dezentralisiertes Konzept bevorzugen. Es sollte deshalb den Unternehmen freigestellt werden, ob sie die EUTPD anwenden wollen, und die Tatsache allein, dass Unternehmen sich gegen die EUTPD entscheiden, sollte keine Sanktionen nach sich ziehen. Ein multinationaler Konzern sollte jedoch nicht willkürlich zwischen dem EUTPD-Konzept und anderen Dokumentationsansätzen wechseln, sondern eine kohärente, kontinuierliche Dokumentationspolitik verfolgen. Ein multinationaler Konzern, der die EUTPD einführt, sollte dies also in einer Weise tun, die EU-weit und in den jeweiligen Jahren kohärent ist.

4.4.3. Rechte und Pflichten von Steuerpflichtigen und Steuerverwaltungen

107. Ziel des EUTPD-Konzepts wäre es nicht, die Verrechnungspreisdokumentation vom inländischen Unternehmen auf ein verbundenes Unternehmen im Ausland zu verlagern. Die Dokumentationspflicht läge weiterhin beim inländischen Unternehmen, dem es in jedem Fall nach inländischem Recht obliegt, die Dokumentationsanforderungen zu erfüllen (vgl. Nummer 128).

108. Es bliebe außerdem den beteiligten Steuerverwaltungen vorbehalten zu beurteilen, ob das Unternehmen im Rahmen des EUTPD-Konzepts seine Dokumentationspflichten erfüllt hat. Anders ausgedrückt: Die Tatsache, dass eine Steuerverwaltung die Dokumentation eines Steuerpflichtigen als gültige EUTPD anerkennt wäre für die anderen Steuerverwaltungen nicht bindend.

4.4.4. *Umsetzung des EUTPD-Konzepts*

109. Die im Rahmen des EUTPD-Konzepts vorgesehene Standardisierung sollte nicht durch rechtsverbindliche Instrumente wie z. B. eine Richtlinie eingeführt werden, und es wäre Sache der Mitgliedstaaten zu entscheiden, wie sie die EUTPD auf nationaler Ebene umsetzen (z. B. per Gesetz, Verwaltungsanweisung, Verwaltungspraxis), um deren Akzeptanz zu erreichen. Es wäre auch Sache der Mitgliedstaaten, wie sie die Regeln der EU-Verrechnungspreisdokumentation im Einklang mit den OECD-Leitlinien und den Zielen der EUTPD auslegen, immer unter Berücksichtigung der für die in der EU tätigen Unternehmen angestrebten Senkung der Befolgungskosten. Die EUTPD sollte flexibel angewandt und den Besonderheiten des betroffenen Unternehmens sollte Rechnung getragen werden. Vor allem von kleineren und weniger komplexen Unternehmen sollte nicht erwartet werden, dass sie genauso umfangreiche oder komplexe Dokumentationen vorlegen wie sie von größeren, komplexeren Unternehmen erwartet werden.

4.4.5. *Folgen für Mitgliedstaaten mit anderen Dokumentationsanforderungen oder ohne diesbezügliche Rechtsvorschriften*

110. In Bezug auf die Dokumentationspflichten zeigten sich die Unternehmen vor allem darüber besorgt, dass Unternehmen, die in einem Mitgliedstaat ansässig sind und Geschäfte mit einem verbundenen Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat aufnehmen und/oder durchführen wollen, dies schon allein durch die Existenz unterschiedlicher Dokumentationsvorschriften, deren Anzahl auf über 25 anwachsen könnte, erschwert wird.

111. Derzeit sind die Dokumentationspflichten nicht in allen EU-Mitgliedstaaten gesetzlich geregelt. Sollten in Zukunft weitere Länder nationale Dokumentationsvorschriften erlassen (was keineswegs unwahrscheinlich ist), wäre es hilfreich, wenn diese mit dem EUTPD-Konzept vereinbar wären.

4.4.6. *Folgen für Mitgliedstaaten, die Dokumentationsanforderungen bereits gesetzlich festgelegt haben*

112. Da die EUTPD ein standardisiertes Konzept ist, sollte für alle Länder, die beschlossen haben, sie einzuführen, dieselbe Art von Verrechnungspreisdokumentation vorgesehen werden. Eine reine Zusammenstellung sämtlicher existierenden Dokumentationsvorschriften aller Mitgliedstaaten wäre jedoch nicht angemessen. Obwohl dies immer noch den Vorteil der Kohärenz hätte, sollten die Mitgliedstaaten nicht in einen „Regulierungswettlauf“ eintreten und es vermeiden, die Dokumentationspflichten auf das höchste derzeit existierende Niveau anzuheben.

113. Der Inhalt des Masterfiles und der landesspezifischen Dokumentation sollte daher so vollständig wie nötig, gleichzeitig aber auch so begrenzt wie möglich sein, damit der in Abschnitt 2 beschriebene Zweck noch erfüllt wird (mehr zum Inhalt der beiden Dokumentationsteile vgl. Abschnitt 4.5).

114. Dennoch bleibt jedem Mitgliedstaat das Recht vorbehalten, in seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften festzulegen, dass der Steuerpflichtige auf ausdrückliche Anforderung oder während einer Steuerprüfung zusätzlich zur EU-Verrechnungspreisdokumentation weitere Informationen und Unterlagen vorlegen muss (vgl. Nummer 127).
115. Sofern das innerstaatliche Recht Strafzuschläge bei Nichterfüllung der Dokumentationspflichten vorsieht, muss jegliche Zusage, dass bei Erfüllung bestimmter Anforderungen keine Strafzuschläge verhängt werden, ebenfalls im innerstaatlichen Recht festgelegt werden. Dann wäre es für einen Mitgliedstaat nicht relevant, ob ein Konzern in Bezug auf Geschäftsvorfälle, die unter die steuerlichen Vorschriften eines anderen Mitgliedstaats fallen, das eine oder andere Dokumentationserfordernis erfüllt hat.

4.5. Inhalt der EU-Verrechnungspreisdokumentation

4.5.1. Allgemeines

116. Der Inhalt der EU-Verrechnungspreisdokumentation wird generell als Skizze (standardisiertes kohärentes Dokument) der konzerninternen Beziehungen und Geschäftsvorfälle eines multinationalen Konzerns angesehen. Die Dokumentation sollte hinreichend detailliert sein, damit die Steuerverwaltung in der Lage ist, eine Risikoanalyse zum Zwecke der Fallauswahl oder zu Beginn einer Steuerprüfung durchzuführen, zielführende und präzise Fragen zur Verrechnungspreisgestaltung des Unternehmens zu stellen und die Verrechnungspreise für konzerninterne Geschäftsvorfälle zu beurteilen.
117. Die EU-Verrechnungspreisdokumentation sollte Angaben zu sämtlichen nachstehend aufgeführten Elementen enthalten, wobei der Komplexität des Unternehmens und der Geschäftsvorfälle Rechnung zu tragen ist. Soweit möglich, sollten konzernintern (z. B. für Managementzwecke) bereits verfügbare Daten verwendet werden. Ein Unternehmen kann jedoch aufgefordert werden, für diese Zwecke Unterlagen vorzulegen, die es andernfalls nicht erstellt hätte.

4.5.2. Das Masterfile

118. Das „Masterfile“ sollte die wirtschaftliche Realität des Unternehmens abbilden und damit sozusagen eine „Blaupause“ des Unternehmens und seines Verrechnungspreissystems sein, die für alle beteiligten EU-Mitgliedstaaten relevant wäre.
119. Das Masterfile sollte folgende Elemente enthalten:
- a) eine allgemeine Beschreibung des Unternehmens und der Unternehmensstrategie sowie der Änderungen der Unternehmensstrategie im Vergleich zum vorangegangenen Steuerjahr;
 - b) eine allgemeine Beschreibung der organisatorischen, rechtlichen und operativen Struktur des Konzerns (einschließlich Organigramm, Verzeichnis der Konzerngesellschaften und Beschreibung der Beteiligungen der Muttergesellschaft an den Tochtergesellschaften);

- c) die allgemeine Benennung aller verbundenen Unternehmen, die an konzerninternen Geschäftsvorfällen mit Unternehmen in der EU beteiligt sind;
- d) eine allgemeine Beschreibung der konzerninternen Geschäftsvorfälle mit Unternehmen in der EU, d. h. eine allgemeine Darstellung
 - i) der Transaktionsströme (materielle und immaterielle Vermögenswerte, Dienstleistungen, Finanzgeschäfte);
 - ii) der Rechnungsströme und
 - iii) des Werts der Transaktionsströme;
- e) eine allgemeine Beschreibung der wahrgenommenen Funktionen und der übernommenen Risiken sowie der diesbezüglichen Änderungen im Vergleich zum vorangegangenen Steuerjahr (z. B. Wandel von einer Vertriebsgesellschaft zum Kommissionär);
- f) Übersicht über das Eigentum an immateriellen Vermögenswerten (z. B. Patente, Warenzeichen und Marken, Know-how) sowie über gezahlte oder vereinnahmte Lizenzgebühren;
- g) Beschreibung der konzerninternen Verrechnungspreispolitik oder des konzerninternen Verrechnungspreissystems zur Erläuterung der Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise des Unternehmens;
- h) eine Aufstellung der Kostenumlageverträge, APA und Rulings (verbindlichen Auskünfte) zu Verrechnungspreisaspekten, soweit Konzerngesellschaften in der EU betroffen sind;
- (i) eine Selbstverpflichtung jedes Steuerpflichtigen, auf Anforderung innerhalb angemessener Zeit im Einklang mit den innerstaatlichen Vorschriften weitere Angaben zu machen.

120. Der mögliche Anwendungsbereich, d. h. welche Unternehmen und Geschäftsvorfälle in das Masterfile aufzunehmen sind, lässt sich am besten durch das folgende Beispiel veranschaulichen:

Ein Unternehmen A erbringt Dienstleistungen an seine Tochtergesellschaften B, C, D und E in den Mitgliedstaaten B, C und D und dem Drittland E (konzerninterne Geschäftsvorfälle 1 - 4). Die Tochtergesellschaft B ist eine Produktionsgesellschaft, die ihre Waren an die Vertriebsgesellschaften (ihre Schwestergesellschaften) C, D und E liefert (konzerninterne Geschäftsvorfälle 5 – 7).

Das Masterfile würde unter anderem die folgenden Angaben enthalten:

- Art der Dienstleistungen, die von A an B, C, D und E erbracht werden (konzerninterne Geschäftsvorfälle 1 - 4), angewandte Verrechnungspreismethode(n), und (sofern die Kostenaufschlagsmethode angewandt wird) die Aufschläge für die einzelnen Dienstleistungen;
- Art der Tätigkeiten von B (z. B. reiner Hersteller und Unternehmer oder Vertragshersteller), Angaben zu den verbundenen Unternehmen C, D und E als Kunden

von B (konzerninterne Geschäftsvorfälle 5 – 7), angewandte Verrechnungspreismethode(n) und verwendete Kostenaufschläge, Wiederverkaufsspannen bzw. Kommissionen;

- Angaben dazu, um welche Art von Vertriebsgesellschaften es sich bei C, D und E handelt (z. B. Kommissionär oder echte Vertriebsgesellschaft), angewandte Verrechnungspreismethode(n) (für die konzerninternen Geschäftsvorfälle 5 – 7) und die festgelegten Kommissionen bzw. die Wiederverkaufsspannen.

Mitgliedstaat A erhält also auch Informationen über die konzerninternen Geschäftsvorfälle 5 – 7 (zwischen B und C, D, und E), die angewandten Verrechnungspreismethoden sowie die ermittelten Kommissionen, Kostenaufschläge bzw. Wiederverkaufsspannen.

4.5.3. Landesspezifische Dokumentation

121. Die landesspezifische Dokumentation ergänzt das Masterfile. Beide zusammen bilden die Gesamtdokumentation für den jeweiligen EU-Mitgliedstaat. Um die Anforderungen einer EUTPD zu erfüllen, sollte eine landesspezifische Dokumentation zusätzlich zum Inhalt des Masterfiles die folgenden Angaben enthalten:

- a) eine ausführliche Beschreibung des Unternehmens des Steuerpflichtigen und seiner Unternehmensstrategie sowie der Änderungen der Unternehmensstrategie im Vergleich zum vorangegangenen Steuerjahr
- b) Informationen (d. h. Beschreibung und Erläuterung) zu landesspezifischen konzerninternen Geschäftsvorfällen einschließlich:
 - i) Transaktionsströme (materielle und immaterielle Vermögenswerte, Dienstleistungen, Finanzgeschäfte);
 - ii) Rechnungsströme und
 - iii) Wert der Transaktionsströme;
- c) eine Vergleichbarkeitsanalyse, d. h.:
 - i) spezifische Merkmale von Gütern und Dienstleistungen;
 - ii) Funktionsanalyse (ausgeübte Funktionen, eingesetzte Vermögenswerte, übernommene Risiken);
 - iii) Vertragsbedingungen;
 - iv) wirtschaftliches Umfeld und
 - v) spezifische Unternehmensstrategien;
- d) Erläuterungen zur Auswahl und Anwendung der Verrechnungspreismethode(n), d. h. warum eine bestimmte Verrechnungspreismethode gewählt und wie sie angewendet wurde;
- e) sachdienliche Angaben zu den internen und/oder externen Vergleichsdaten (sofern vorhanden); und

f) Beschreibung der Umsetzung und Durchführung der konzerninternen Verrechnungspreispolitik.

122. Da die organisatorischen und operativen Strukturen multinationaler Konzerne sehr unterschiedlich sind, sollte es einem multinationalen Konzern frei stehen, Elemente aus der landesspezifischen Dokumentation in das Masterfile zu übernehmen, wobei die Angaben jedoch den gleichen Detaillierungsgrad haben müssen wie in der landesspezifischen Dokumentation. Dies dürfte einem multinationalen Konzern genügend Spielraum bieten, um sich besonderen Umständen anzupassen. Die beiden folgenden Beispiele illustrieren diese Flexibilität:

Beispiel 1 :

Masterfile a) allgemeine Beschreibung des Unternehmens b) organisatorische, rechtliche und operative Struktur c) allgemeine Benennung der verbundenen Unternehmen, die an konzerninternen Transaktionen beteiligt sind d) allgemeine Beschreibung der konzerninternen Transaktionen e) allgemeine Beschreibung von Funktionen und Risiken f) Eigentum an immateriellen Vermögenswerten g) konzerninterne Verrechnungspreispolitik h) Aufstellung der Kostenumlageverträge, APAs und Rulings i) Selbstverpflichtung des Steuerpflichtigen, auf Anforderung weitere Angaben zu machen	Mindest-inhalt Master-file
---	-----------------------------------

Landesspezifischen Dokumentationen

- a) ausführliche Beschreibung des Unternehmens und der Unternehmensstrategie
- b) Information zu landesspezifischen konzerninternen Transaktionen
- c) Vergleichbarkeitsanalyse
- d) Erläuterungen zur Auswahl und Anwendung der Verrechnungspreismethode(n)
- e) sachdienliche Angaben zu den internen und/oder externen Vergleichsdaten (sofern vorhanden)
- f) Beschreibung der Umsetzung und Durchführung der konzerninternen Verrechnungspreispolitik

Beispiel 2 :

Masterfile a) allgemeine Beschreibung des Unternehmens b) organisatorische, rechtliche und operative Struktur c) allgemeine Benennung der verbundenen Unternehmen, die an konzerninternen Transaktionen beteiligt sind d) allgemeine Beschreibung der konzerninternen Transaktionen e) allgemeine Beschreibung von Funktionen und Risiken f) Eigentum an immateriellen Vermögenswerten g) konzerninterne Verrechnungspreispolitik h) Aufstellung der Kostenumlageverträge, APAs und Rulings i) Selbstverpflichtung des Steuerpflichtigen, auf Anforderung weitere Angaben zu machen j) Erläuterungen zur Auswahl und Anwendung der Verrechnungspreismethode(n)	Mindest-inhalt Master-file
---	-----------------------------------

Landesspezifische Dokumentation

- a) ausführliche Beschreibung des Unternehmens und der Unternehmensstrategie
- b) Information zu landesspezifischen konzerninternen Transaktionen
- c) Vergleichbarkeitsanalyse
- d) Erläuterungen zur Auswahl und Anwendung der Verrechnungspreismethode(n)

123. Sämtliche landesspezifischen Daten und Unterlagen zu einer konzerninternen Transaktion, die einen oder mehr Mitgliedstaaten betrifft, muss entweder in der landesspezifischen Dokumentation jedes betroffenen Mitgliedstaates erfasst sein oder im gemeinsamen Masterfile.

Beispiel:

Die schweizerische Tochtergesellschaft einer französischen Muttergesellschaft erbringt FuE-Dienstleistungen für ihre österreichische Schwestergesellschaft. Für die schweizerische Tochtergesellschaft muss das Masterfile des Konzerns die unter Nummer 119 aufgeführten Posten a) bis i) aufweisen. Die landesspezifische Dokumentation für die österreichische Tochtergesellschaft muss auch landesspezifische Informationen und Unterlagen über die schweizerische Tochtergesellschaft enthalten, und zwar zu den Posten a) bis f) der Nummer 121, sofern diese Informationen und Unterlagen nicht im Masterfile enthalten sind.

4.5.4. Sprachliche Anforderungen

124. Damit die EUTPD tatsächlich zu einer Reduzierung des Befolgungsaufwands beitragen kann, sollten die Steuerverwaltungen das Masterfile in einer Sprache akzeptieren, die in allen betroffenen Mitgliedstaaten verstanden wird. Übersetzungen des Masterfiles sollten nur vorgelegt werden, wenn sie ausdrücklich angefordert werden. Die landesspezifische Dokumentation (vgl. Nummer 121) sollte in der Sprache erstellt werden, die der jeweilige Mitgliedstaat vorschreibt, auch wenn der Steuerpflichtige dafür optiert hat, die landesspezifische Dokumentation ins Masterfile zu integrieren.

4.6. Erstellung, Vorlage und Aufbewahrung der Dokumentation

125. Der Steuerpflichtige sollte seine EUTPD der Steuerverwaltung erst zu Beginn der Steuerprüfung oder auf ausdrückliche Anforderung vorlegen müssen. Bei Abgabe seiner Steuererklärung muss der Steuerpflichtige dagegen lediglich einen kurzen Fragebogen oder ein angemessenes Risikoanalyseformular ausfüllen. Verlangt ein Mitgliedstaat von einem Steuerpflichtigen eine Berichtigung des in seiner Erklärung ausgewiesenen steuerbaren Gewinns nach Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes sollte eine Dokumentation vorliegen, die eine solche Berichtigung rechtfertigt.
126. Angesichts der Prinzipien, auf denen das EUTPD-Konzept beruht, kann erwartet werden, dass sich die Muttergesellschaft verpflichtet, das Masterfile rechtzeitig zusammenzustellen, um jeder berechtigten Anfrage einer beteiligten Steuerverwaltungen entsprechen zu können. Der Steuerpflichtige in einem gegebenen Mitgliedstaat sollte dann das Masterfile und die landesspezifische Dokumentation der Steuerverwaltung auf Anforderung innerhalb eines Zeitraums zugänglich machen, der in Anbetracht der Komplexität der Geschäftsvorfälle als angemessen anzusehen ist.
127. Dennoch könnte ein Mitgliedstaat vorschreiben, dass ein Unternehmen der Steuerverwaltung auf ausdrückliche Anforderung oder zu Beginn einer Steuerprüfung Informationen und Unterlagen vorlegen muss. Selbst wenn der Mitgliedstaat das EUTPD-Konzept akzeptiert hat, ist es zulässig dass diese Informationen und Unterlagen über das hinausgehen, was für die EUTPD

vorgeschrieben ist. Nach Maßgabe der einschlägigen innerstaatlichen Vorschriften sollte dem Steuerpflichtigen für die Zusammenstellung dieser zusätzlichen Informationen eine angemessene Frist eingeräumt werden.

128. Die Dokumentation muss der Steuerverwaltung von dem Unternehmen vorgelegt werden, das zur Einreichung der Steuererklärung aufgefordert wurde; bei Nichtvorlage einer angemessenen Dokumentation würde dieses Unternehmen mit Strafzuschlägen belegt. Dies wäre auch dann der Fall, wenn die Dokumentation innerhalb des Konzerns von einer Konzerngesellschaft für eine andere erstellt und aufbewahrt wird.
129. Wenn ein Mitgliedstaat das EUTPD-Konzept übernommen hat, müsste ein multinationaler Konzern, der für die EUTPD optiert, diese für alle seine Tochtergesellschaften in den beteiligten Mitgliedstaaten anwenden (vgl. Nummer 132).
130. Hat ein multinationaler Konzern in einem bestimmten Steuerjahr für die EUTPD optiert, sollte jede Konzerngesellschaft ihre Steuerverwaltung hiervon unterrichten.

4.7. Anwendungsbereich der EUTPD

131. Ein multinationaler Konzern, der für die EUTPD optiert, sollte dieses Konzept generell in allen verbundenen Unternehmen anwenden, für die Verrechnungspreisvorschriften gelten.
132. Es gibt aber auch multinationale Konzerne, die eine dezentralisierte organisatorische, rechtliche oder operative Struktur haben oder aus mehreren großen Abteilungen mit völlig unterschiedlichen Produktlinien und Verrechnungspreisstrategien bestehen. Denkbar ist auch, dass gar keine konzerninternen Geschäfte zwischen den einzelnen Konzernteilen stattfinden. Auch wird für die Einführung der EUTPD in einem multinationalen Konzern oder einem neu erworbenen Unternehmen unter Umständen mehr Zeit benötigt. In all diesen Fällen könnte ein einziges Masterfile für alle EU-Konzerngesellschaften nicht angemessen sein. In hinreichend begründeten Fällen sollte es daher einem multinationalen Konzern gestattet werden, mehr als ein Masterfile zu erstellen oder bestimmte Konzerngesellschaften von der EUTPD auszunehmen.

133. **Das Forum beschloss einvernehmlich, die EUTPD als Konzept für EU-weite gemeinsame Dokumentationsvorschriften zu empfehlen und Schlussfolgerungen zur EUTPD zu formulieren. Diese Schlussfolgerungen sind in Kapitel 2 des Anhangs dargelegt.**

5. DIE VERWENDUNG VON DATENBANKEN ZUR ERMITTLUNG VON VERGLEICHSDATEN

5.1. Allgemeines

134. Steuerpflichtige und Steuerverwaltungen haben mehrere Möglichkeiten, Vergleichsdaten zu ermitteln, um die Fremdvergleichskonformität konzerninterner Geschäftsvorfälle zu untermauern. Diese reichen von der Verwendung leicht zugänglicher und deshalb bevorzugter unternehmens- bzw. konzerninterner Daten

(interne Vergleichsdaten) bis zur Verwendung externer Vergleichsdaten aus unterschiedlichsten Quellen; denkbar ist z. B. auch die Abfrage von Datenbanken, sofern letztere dem Erfordernis der Vergleichbarkeit und den Regeln über die Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen genügen.

135. Gemäß den OECD-Leitlinien muss sich eine Vergleichbarkeitsanalyse nicht primär auf externe Vergleichsdaten stützen, noch sind letztere immer notwendig. Internen Vergleichsdaten, sofern vorhanden, sollte grundsätzlich der Vorzug gegeben werden.
136. Die Praxis zeigt jedoch, dass Steuerpflichtige und Steuerverwaltungen manchmal externe Vergleichsdaten abfragen. Die Suche nach externen Vergleichsgeschäften kann in vielerlei Form erfolgen, eine gängige Praxis ist unter anderem die Abfrage von Datenbanken mit Finanz- und Wirtschaftsdaten von Unternehmen. Der Steuerpflichtige muss nicht auf solche Datenbanken zurückgreifen, wenn er aus anderen Quellen zuverlässigere Informationen erhalten kann. Andererseits gibt es keinen Grund, die Verwendung kommerzieller Datenbanken systematisch abzulehnen, da sie in manchen Fällen die besten Informationen bieten. Die Verwendung von Datenbanken sollte jedoch nicht dazu dienen, die Vergleichbarkeitsnormen aufzuweichen. Wenn kommerzielle Datenbanken verwendet werden, sollte dies mit der nötigen Sorgfalt geschehen, und vor allem sollten die Steuerpflichtigen und Steuerberater sich nach Kräften bemühen, die fünf in den OECD-Leitlinien dargelegten Vergleichbarkeitsfaktoren zu berücksichtigen und die Regeln betreffend die Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen einzuhalten.

5.2. Der Standpunkt der Unternehmen

137. Die Unternehmen sind eindeutig der Auffassung, dass in Fällen, in denen die herkömmlichen Methoden nicht angewandt werden können und folglich die transaktionsbezogenen Nettomargenmethode verwendet werden muss, die Datenbankabfrage nach Vergleichsdaten aus anderen Ländern von den Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten zur Dokumentation der Fremdvergleichskonformität eines bestimmten konzerninternen Geschäftsvorfalles akzeptiert werden sollte. Nach Auffassung der Unternehmen sollte eine weit reichende Zusammenfassung von Tätigkeiten zugelassen werden, da aus den öffentlich zugänglichen Datenbanken keine spezifischen Produkt- oder Marktkombinationen abgerufen werden können und folglich Benchmarks für einzelne Geschäftsvorfälle keine Alternative sind.
138. Als erstes Argument führen sie die angebliche Existenz eines echten europäischen Binnenmarkts an. Eine statistische Analyse der Unternehmen im Rahmen der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode ergab, dass aller Wahrscheinlichkeit nach eine Vergleichbarkeitsanalyse einer landesspezifischen Datenbank und eine Vergleichbarkeitsanalyse einer paneuropäischen Datenbank zu einer Bandbreite fremdvergleichskonformer Ergebnisse führen würde, deren Interquartilsabstände auf einem 95 %-igen Konfidenzniveau statistisch nicht signifikant wären.
139. Ein weiteres Argument ist, dass die Befolgungskosten auf einem akzeptablen Niveau gehalten werden sollten. Der Datenbankzugang ist nicht kostenlos, und von Unternehmen, die auf globaler Ebene tätig sind, kann man kaum erwarten, dass sie die Gebühren für die Nutzung zahlreicher lokaler Datenbanken zahlen. Nach Ansicht

der Unternehmen sollten daher die Steuerverwaltungen aller Mitgliedstaaten Abfragen paneuropäischer Datenbanken zulassen.

5.3. Bestandsaufnahme und Standpunkt der Mitgliedstaaten

140. In einigen Mitgliedstaaten ist vorgeschrieben, dass Vergleichsgeschäfte auf lokaler (oder anderer) Ebene ermittelt werden müssen (nicht auf Unternehmensebene). Viele Steuerverwaltungen akzeptieren es jedoch, wenn Vergleichsdaten mit Hilfe von Datenbanken unternehmensweit erhoben werden, wenn andernfalls keine Vergleichsgeschäfte (die die Grundlage aller von der OECD akzeptierten Methoden bilden, und zwar sowohl der herkömmlichen Methoden als auch der transaktionsbezogenen Gewinnaufteilungsmethoden) gefunden werden können.
141. Obwohl lokale Vergleichsdaten bevorzugt werden, werden doch im Allgemeinen auch regionale oder paneuropäische Daten für den Vergleich akzeptiert, wenn sie die Vergleichbarkeitsfaktoren berücksichtigen und/oder nicht signifikant vom Rest einer Reihe von Vergleichsdaten abweichen. Die Mitgliedstaaten sind folglich z. B. der Auffassung, dass Daten, die aus paneuropäischen Datenbanken stammen, nicht automatisch abgelehnt werden sollten.

5.4. Schlussfolgerungen des Forums

142. Bei der Verwendung bestimmter herkömmlicher Methoden wie der Kostenaufschlags- und der Weiterverkaufspreismethode oder aber der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode (in bestimmten Fällen die „letzte Rettung“) können Datenbankabfragen hilfreich sein, um Bruttogewinnfaktoren wie den Kostenaufschlag oder die Weiterverkaufsspanne zu ermitteln, oder aber im Falle der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode, Nettogewinnspannen, um sich fremdvergleichskonformen Bedingungen anzunähern.
143. Es wird jedoch eingeräumt, dass solche Datenbankabfragen gewisse Schwächen haben, und dass sie in jedem Fall mit der notwendigen Vorsicht zu verwenden sind.

<p>144. Das Forum beschloss deshalb, Schlussfolgerungen zur Ermittlung von Vergleichsdaten durch Datenbankanfragen zu formulieren. Diese sind in Abschnitt 1.4 des Anhangs dargelegt.</p>
--

6. GLOSSAR

BEST-PRACTICE-KONZEPT

Es werden diejenigen Aspekte der einschlägigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften sowie der Verwaltungspraxis der Mitgliedstaaten im Bereich der Dokumentationspflichten zusammengestellt, die den Mitgliedstaaten zu Anwendung empfohlen werden. Dieses Konzept wäre der am wenigsten normative Ansatz zur Vermeidung einer Aufsplitterung der Dokumentationsvorschriften in den einzelnen Mitgliedstaaten.

STANDARDISIERTE DOKUMENTATION

EU-weit einheitliche Dokumentationsvorschriften bilden die Grundlage, auf der alle Unternehmen in EU-Mitgliedstaaten ihre eigene spezifische Dokumentation erstellen. Ziel dieses normativeren Ansatzes ist eine dezentralisierte, aber standardisierte

Gesamtdokumentation; dabei erstellt zwar jede Gesellschaft eines multinationalen Konzerns ihre eigene Dokumentation, dies geschieht jedoch auf der Grundlage einheitlicher Regeln.

ZENTRALISIERTE (INTEGRIERTE GLOBALE) DOKUMENTATION

Die Muttergesellschaft oder die Hauptverwaltung eines Konzerns erstellt auf globaler oder regionaler Ebene eine einzige Dokumentation (Kerndokumentation) in einer EU-weit standardisierten, kohärenten Form. Diese Dokumentation kann als Grundlage für die Erstellung landesspezifischer Dokumentationen anhand lokaler und zentraler Quellen dienen.

EU-VERRECHNUNGSPREISDOKUMENTATION (EUTPD)

Die EU-Verrechnungspreisdokumentation kombiniert Aspekte des standardisierten und des zentralisierten (integrierten globalen) Dokumentationskonzepts. Danach würde ein multinationaler Konzern eine standardisierte, kohärente Verrechnungspreisdokumentation erstellen, die aus zwei Teilen besteht: (i) einer Kerndokumentation mit vereinheitlichten standardisierten Informationen, die für alle Unternehmen der Gruppe relevant ist (das so genannte „Masterfile“) und (ii) mehrere standardisierte Dokumentationen mit landesspezifischen Informationen (die „landesspezifische Dokumentation“). Die Gesamtdokumentation für ein Land bestünde infolgedessen aus dem gemeinsamen Masterfile, das durch eine standardisierte landesspezifische Dokumentation für das jeweilige Land ergänzt würde.

STRAFZUSCHLÄGE WEGEN NICHTERFÜLLUNG DER DOKUMENTATIONSPFLICHTEN

Verwaltungs- oder zivilrechtliche Sanktion wegen Nichterfüllung der Erfordernisse der EU-Verrechnungspreisdokumentation oder der innerstaatlichen Dokumentationsvorschriften eines Mitgliedstaates zu dem Zeitpunkt, zu dem die EU-Verrechnungspreisdokumentation oder die Dokumentation nach innerstaatlichem Recht der Steuerverwaltung vorliegen muss.

STRAFZUSCHLAG WEGEN MANGELNDER MITARBEIT

Verwaltungs- oder zivilrechtliche Sanktion, die verhängt wird, wenn der Steuerpflichtige der ausdrücklichen Aufforderung einer Steuerverwaltung nicht nachkommt, zusätzlich zur EU-Verrechnungspreisdokumentation oder zur nach innerstaatlichem Recht in einem Mitgliedstaat vorgeschriebenen Dokumentation weitere Informationen oder Unterlagen vorzulegen.

STRAFZUSCHLAG IM ZUSAMMENHANG MIT EINER GEWINNBERICHTIGUNG

Sanktion, die bei Verletzung des Fremdvergleichsgrundsatzes verhängt wird, in der Regel in Form eines Zuschlags in fester Höhe oder in Form eines Prozentsatzes der Verrechnungspreiskorrektur oder der Steuerdifferenz.

ANHANG: SCHLUSSFOLGERUNGEN ZU DEN DOKUMENTATIONSVORSCHRIFTEN

1. VERRECHNUNGSPREISDOKUMENTATION IN DER EU

1.1. Allgemeine Schlussfolgerungen

1. Das Forum kommt zu dem Schluss, dass es für die Entwicklung des Binnenmarktes und dabei insbesondere für die größeren Unternehmen von Vorteil sein könnte, wenn in den Mitgliedstaaten eine standardisierte und teilweise zentralisierte (integrierte) globale Dokumentation zum Nachweis der Fremdvergleichskonformität der Verrechnungspreise vorgeschrieben würde. Die Verrechnungspreisdokumentation in der EU ist vor dem Hintergrund der OECD-Verrechnungspreisleitlinien zu sehen.
2. Das Forum erkennt an, dass die Standardisierung und teilweise Zentralisierung (integrierte globale Dokumentation) nicht durch Rechtsvorschriften im engeren Sinne wie z. B. eine Richtlinie erreicht werden sollte. Es wäre Sache der Mitgliedstaaten zu entscheiden, wie diese Dokumentation durch innerstaatliche Rechtsvorschriften, Verwaltungsanweisungen oder Verwaltungspraxis eingeführt werden soll und wie sie die Regeln der standardisierten und teilweise zentralisierten Dokumentation im Einklang mit den OECD-Leitlinien und den Zielen der standardisierten und teilweise zentralisierten Dokumentation auslegen, immer unter Berücksichtigung des Ziels, für die in der EU tätigen Unternehmen die Befolgungskosten zu senken.
3. Da es sich bei einer standardisierten und teilweise zentralisierten Dokumentation um eine Basisdokumentation für die Beurteilung der Verrechnungspreise eines Konzerns handelt, erkennt das Forum an, dass ein Mitgliedstaat in seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften festlegen könnte, dass (auf ausdrückliche Anforderung oder während einer Steuerprüfung) zusätzliche zu der standardisierten und teilweise zentralisierten Dokumentation weitere Informationen und Unterlagen vorzulegen sind.
4. Das Forum kommt zu dem Schluss, dass die Standardisierung und teilweise Zentralisierung (integrierte globale Dokumentation) nicht normativer angelegt sein sollte als nötig, um die angestrebten Ziele zu erreichen.
5. Das Forum zieht weiter den Schluss, dass die Anwendung der standardisierten und teilweise zentralisierten Dokumentation (integrierte globale Dokumentation) flexibel gestaltet werden und den Besonderheiten des betroffenen Unternehmens Rechnung tragen sollte. Vor allem von kleineren und weniger komplexen Unternehmen sollte nicht erwartet werden, dass sie genauso umfangreiche oder komplexe Dokumentationen vorlegen wie sie von größeren, komplexeren Unternehmen erwartet werden.

1.2. Anwendung der Dokumentationsvorschriften

1.2.1. Spezifische Schlussfolgerungen betreffend die Steuerverwaltungen

6. Die Steuerverwaltungen sollten

- a) von den Unternehmen nicht verlangen, dass sie eine Dokumentation erstellen oder vorlegen, die mit ungebührlich hohem Befolgungs- oder Verwaltungsaufwand verbunden ist;
- b) keine Dokumentation verlangen, die für die überprüften Geschäftsvorfälle nicht von Belang ist, und
- c) sicherstellen, dass in der Dokumentation enthaltene vertrauliche Informationen nicht an die Öffentlichkeit gelangen.

1.2.2. Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen

7. Die Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen muss kohärent erfolgen, für die Steuerverwaltung nachvollziehbar und mit Punkt 1.42 der OECD-Leitlinien vereinbar sein (wonach eine Zusammenfassung dann zulässig ist, wenn die Geschäftsvorfälle so eng miteinander verbunden sind oder so eng aufeinander folgen, dass eine sachgerechte Beurteilung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles nicht möglich ist). Diese Regeln sind unter Berücksichtigung insbesondere der Anzahl und der Komplexität der Geschäftsvorfälle in vernünftiger Weise anzuwenden.

1.2.3. Sprache

8. Die Übersetzung der Unterlagen in eine Landessprache ist möglicherweise nicht immer unbedingt erforderlich. Um übersetzungsbedingte Kosten und Verzögerungen zu vermeiden, sollten die Steuerverwaltungen so weit wie möglich fremdsprachige Unterlagen akzeptieren. Das Masterfile der EU-Verrechnungspreisdokumentation (nachstehend „EUTPD“ genannt, s.u. Abschnitt 2) sollten die Steuerverwaltungen in einer Sprache akzeptieren, die in allen betroffenen Mitgliedstaaten verstanden wird. Übersetzungen des Masterfiles sollten nur dann vorgelegt werden, wenn dies unbedingt notwendig ist und ausdrücklich verlangt wird. Die landesspezifische Dokumentation sollte in einer von dem betroffenen Mitgliedstaat vorgeschriebenen Sprache erstellt werden.

1.2.4. Anwendung auf Betriebsstätten

9. Die Dokumentationsanforderungen für die Ermittlung der Betriebsstättengewinne sollten sich an ähnlichen Grundsätzen orientieren wie die Anforderungen an die Verrechnungspreisdokumentation.

1.2.5. Weitere Schlussfolgerungen

10. Ist die für einen Zeitraum vorgelegte Dokumentation auch für spätere Zeiträume relevant und belegt sie auch für diese Zeiträume die Fremdvergleichskonformität der Verrechnungspreise, kann es angemessen sein, in der Dokumentation für die späteren Zeiträume auf die frühere Dokumentation Bezug zu nehmen, anstatt die gesamte Dokumentation zu reproduzieren.

11. Die Dokumentation muss nicht unbedingt Unterlagen über Verhandlungen zwischen fremdüblich handelnden Unternehmen (z. B. über einen Darlehensvertrag oder einen Großauftrag) enthalten, solange die in der Dokumentation enthaltenen Informationen angemessen sind, um die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu überprüfen.
12. Die Dokumentation, die von einer Tochtergesellschaft eines Konzerns vorzulegen ist, kann sich von der Art der Dokumentation, die die Muttergesellschaft vorlegen muss, unterscheiden; so müsste z. B. eine Tochtergesellschaft nicht sämtliche grenzüberschreitenden Beziehungen und Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen innerhalb des Konzerns dokumentieren, sondern nur die sie selbst betreffenden Beziehungen und Geschäftsvorfälle.

1.3. Zeitpunkt, Erstellung und Vorlage der Dokumentation

13. Die Frist, innerhalb derer auf ausdrückliche Anforderung zusätzliche Informationen und Dokumente (vgl. Nummer 3) vorzulegen sind, sollte in jedem Einzelfall unter Berücksichtigung der Anzahl und der Ausführlichkeit der angeforderten Informationen und Unterlagen festgelegt werden. Nach Maßgabe spezifischer innerstaatlicher Vorschriften sollte die Frist so bemessen sein, dass dem Steuerpflichtigen ein angemessener Zeitraum (der je nach Komplexität des Geschäftsvorfalles unterschiedlich ausfallen kann) bleibt, um die zusätzlichen Informationen zusammenzustellen (vgl. Nummern 32 bis 34 in Abschnitt 2.3 dieser Schlussfolgerungen).
14. Die Steuerverwaltungen sollten es dem Steuerpflichtigen überlassen, wo er seine Dokumentation erstellt und aufbewahrt, solange die Dokumentation ausreichend ist und den betroffenen Steuerverwaltungen auf Anfrage rechtzeitig vorgelegt wird. Es sollte dem Steuerpflichtigen folglich freistehen, ob er seine Dokumentation einschließlich EUTPD (vgl. Abschnitt 2) zentral oder dezentral aufbewahrt.
15. Die Art der Aufbewahrung der Dokumentation - ob in Papierform, elektronischer oder anderer Form - sollte dem Unternehmen überlassen bleiben, solange die Dokumentation der Steuerverwaltung in angemessener Weise vorgelegt werden kann.
16. Der Zeitraum, während dem das Unternehmen die Dokumentation aufbewahren muss, sollte das nach Maßgabe der innerstaatlichen Rechtsvorschriften für die Muttergesellschaft sowie die Konzerngesellschaften angemessene Maß nicht überschreiten.

1.4. Verwendung externer Fremdvergleichsdaten

17. Die Steuerverwaltungen sollten interne und externe Vergleichsdaten vor dem Hintergrund der konkreten Fakten und Umstände des jeweiligen Einzelfalles bewerten. So sollten beispielsweise Vergleichsdaten, die paneuropäischen Datenbanken entnommen sind, nicht automatisch abgelehnt werden.
18. Die Verwendung externer Vergleichsdaten allein sollte nicht dazu führen, dass der Steuerpflichtige wegen Nichterfüllung seiner Pflichten mit Strafzuschlägen belegt wird.

2. SCHLUSSFOLGERUNGEN ZUM EUTPD-KONZEPT

2.1. Inhalt der EUTPD

2.1.1. Allgemeine Beschreibung

19. Die standardisierte und kohärente EU-Verrechnungspreisdokumentation eines Unternehmens besteht aus zwei Hauptteilen: (i) Der eine Teil umfasst eine standardisierte Einheit mit den Informationen, die für alle in der EU ansässigen Konzerngesellschaften relevant sind (das so genannte „Masterfile“), (ii) und der zweite Teil besteht aus mehreren standardisierten Dokumentationseinheiten, die jeweils landesspezifische Daten enthalten ("landesspezifische Dokumentation"). Die EU-Verrechnungspreisdokumentation sollte hinreichend detailliert sein, damit die Steuerverwaltung in der Lage ist, eine Risikoanalyse zum Zwecke der Fallauswahl oder zu Beginn einer Steuerprüfung durchzuführen, zielführende und präzise Fragen zur Verrechnungspreisgestaltung der multinationalen Unternehmen zu stellen und die Verrechnungspreise für konzerninterne Geschäftsvorfälle zu beurteilen. Vorbehaltlich der Ausführungen in Nummer 31 würde das Unternehmen für jeden betroffenen Mitgliedstaat eine einzige Gesamtdokumentation erstellen bestehend aus dem für alle Mitgliedstaaten anwendbaren einheitlichen Masterfile und der landesspezifischen Dokumentation für den jeweiligen Mitgliedstaat.
20. Die EU-Verrechnungspreisdokumentation sollte sämtliche nachstehend aufgeführten Elemente enthalten, wobei der Komplexität des Unternehmens und der Geschäftsvorfälle Rechnung zu tragen ist. Soweit möglich, sollten konzernintern (z. B. für Managementzwecke) bereits verfügbare Daten verwendet werden. Ein Unternehmen kann jedoch aufgefordert werden, für Zwecke der EUTPD eine Dokumentation vorzulegen, die andernfalls nicht erstellt worden wäre.

2.1.2. Das Masterfile

21. Das „Masterfile“ sollte die wirtschaftliche Realität des Unternehmens abbilden und damit sozusagen eine „Blaupause“ des Unternehmens und seines Verrechnungspreissystems sein, die für alle beteiligten EU-Mitgliedstaaten relevant und verfügbar wäre.
22. Das Masterfile sollte folgende Elemente enthalten:
- a) eine allgemeine Beschreibung des Unternehmens und der Unternehmensstrategie sowie der Änderungen der Unternehmensstrategie im Vergleich zum vorangegangenen Steuerjahr;
 - b) eine allgemeine Beschreibung der organisatorischen, rechtlichen und operativen Struktur des Konzerns (einschließlich Organigramm, Verzeichnis der Konzerngesellschaften und Beschreibung der Beteiligungen der Muttergesellschaft an den Tochtergesellschaften);
 - c) die allgemeine Benennung aller verbundenen Unternehmen, die an konzerninternen Geschäftsvorfällen mit Unternehmen in der EU beteiligt sind;
 - d) eine allgemeine Beschreibung der konzerninternen Geschäftsvorfälle mit Unternehmen in der EU, d. h. eine allgemeine Darstellung

- i) der Transaktionsströme (materielle und immaterielle Vermögenswerte, Dienstleistungen, Finanzgeschäfte);
 - ii) der Rechnungsströme und
 - iii) des Werts der Transaktionsströme;
- e) eine allgemeine Beschreibung der wahrgenommenen Funktionen und der übernommenen Risiken sowie der diesbezüglichen Änderungen im Vergleich zum vorangegangenen Steuerjahr (z. B. Wandel von einer Vertriebsgesellschaft zum Kommissionär);
- f) eine Übersicht über das Eigentum an immateriellen Vermögenswerten (z. B. Patente, Warenzeichen und Marken, Know-how) sowie über gezahlte oder vereinnahmte Lizenzgebühren;
- g) eine Beschreibung der konzerninternen Verrechnungspreispolitik oder des konzerninternen Verrechnungspreissystems zur Erläuterung der Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise des Unternehmens;
- h) eine Aufstellung der Kostenumlageverträge, APA und Rulings (verbindlichen Auskünfte) zu Verrechnungspreisaspekten, soweit Konzerngesellschaften in der EU betroffen sind; und
- i) eine Selbstverpflichtung jedes inländischen Steuerpflichtigen, auf Anforderung innerhalb angemessener Zeit im Einklang mit den innerstaatlichen Vorschriften weitere Angaben zu machen.

2.1.3. *Landesspezifische Dokumentation*

23. Die landesspezifische Dokumentation ergänzt das Masterfile. Beide zusammen bilden die Gesamtdokumentation für den jeweiligen EU-Mitgliedstaat. Die landesspezifische Dokumentation wäre denjenigen Steuerverwaltungen zugänglich, die ein berechtigtes Interesse daran haben, dass die von der Dokumentation erfassten Transaktionen angemessen besteuert werden.
24. Die landesspezifische Dokumentation sollte zusätzlich zum Masterfile folgende Elemente enthalten:
- a) eine ausführliche Beschreibung des Unternehmens und der Unternehmensstrategie sowie der Änderungen der Unternehmensstrategie im Vergleich zum vorangegangenen Steuerjahr und
 - b) Informationen (d. h. Beschreibung und Erläuterung) zu landesspezifischen konzerninternen Transaktionen einschließlich:
 - i) Transaktionsströme (materielle und immaterielle Vermögenswerte, Dienstleistungen, Finanzgeschäfte);
 - ii) Rechnungsströme und
 - iii) Wert der Transaktionsströme;

- c) eine Vergleichbarkeitsanalyse, d. h.:
 - i) spezifische Merkmale von Gütern und Dienstleistungen;
 - ii) Funktionsanalyse (ausgeübte Funktionen, eingesetzte Vermögenswerte, übernommene Risiken);
 - iii) Vertragsbedingungen;
 - iv) wirtschaftliches Umfeld; und
 - v) spezifische Unternehmensstrategien;
 - d) Erläuterungen zur Auswahl und Anwendung der Verrechnungspreismethode(n), d. h. warum eine bestimmte Verrechnungspreismethode gewählt und wie sie angewendet wurde;
 - e) sachdienliche Angaben zu den internen und/oder externen Vergleichsdaten (sofern vorhanden); und
 - f) Beschreibung der Umsetzung und Durchführung der konzerninternen Verrechnungspreispolitik.
25. Ein multinationales Unternehmen sollte die Möglichkeit haben, einzelne Elemente in das Masterfile zu integrieren anstatt in die landesspezifische Dokumentation, wobei jedoch derselbe Grad an Detailliertheit gegeben sein muss wie in der landesspezifischen Dokumentation. Die landesspezifische Dokumentation (vgl. Nummer 24) sollte in der Sprache erstellt werden, die von dem jeweils betroffenen Mitgliedstaat vorgeschrieben ist, auch wenn der Steuerpflichtige dafür optiert hat, die landesspezifische Dokumentation in das Masterfile zu integrieren.
26. Sämtliche landesspezifischen Daten und Unterlagen zu einem konzerninternen Geschäftsvorfall, der einen oder mehr Mitgliedstaaten betrifft, muss entweder in der landesspezifischen Dokumentation jedes betroffenen Mitgliedstaates erfasst sein oder im gemeinsamen Masterfile.

2.2. Allgemeine Anwendungsvorschriften

2.2.1. Für die Steuerverwaltungen

27. Ein Mitgliedstaat kann beschließen, keinerlei Dokumentationsvorschriften festzulegen. Allerdings sollten Mitgliedstaaten, die beabsichtigen, im Wege von Rechts- oder Verwaltungsvorschriften Dokumentationsvorschriften zu erlassen darauf achten, dass die neuen Regeln mit dem EUTPD-Konzept vereinbar sind, so dass die EUTPD eines Unternehmens in allen Mitgliedstaaten akzeptiert werden kann. In diesem Zusammenhang kann ein Mitgliedstaat beschließen, eine EUTPD einzuführen, die weniger ausführlich ist als unter den Nummern 22 und 24 dargelegt.

2.2.2. Für die Steuerpflichtigen

28. Es sollte den Unternehmen freigestellt sein, ob sie die EUTPD anwenden.

29. Ein multinationaler Konzern sollte jedoch nicht willkürlich zwischen dem EUTPD-Konzept und anderen Dokumentationsansätzen wechseln, sondern dieses Konzept in einer Weise anwenden, die EU-weit und in den jeweiligen Jahren kohärent ist.
30. Ein multinationaler Konzern, der für die EUTPD optiert, sollte dieses Konzept generell für alle verbundenen Unternehmen anwenden, die an konzerninternen Geschäftsvorfällen mit Unternehmen in der EU beteiligt sind, für die Verrechnungspreisvorschriften gelten.
31. In hinreichend begründeten Fällen, z. B., wenn ein multinationaler Konzern eine dezentralisierte organisatorische, rechtliche oder operative Struktur aufweist oder aus mehreren großen Abteilungen mit völlig unterschiedlichen Produktlinien und Verrechnungspreisstrategien besteht oder wenn gar keine konzerninternen Geschäftsvorfälle stattfinden oder wenn ein Unternehmen neu erworben wurde, sollte es dem multinationalen Konzern gestattet werden, mehr als ein Masterfile zu erstellen oder bestimmte Konzerngesellschaften von der EUTPD auszunehmen.

2.3. Erstellung, Vorlage und Aufbewahrung der Dokumentation

32. Der Steuerpflichtige sollte der Steuerverwaltung seine EUTPD, d. h. Masterfile und landesspezifische Dokumentation, erst bei Beginn einer Steuerprüfung oder auf ausdrückliche Anforderung vorlegen müssen. Verlangt ein Mitgliedstaat von einem Steuerpflichtigen, dass er zusammen mit der Steuererklärung auch Informationen über die Verrechnungspreisgestaltung vorlegt, sollte sich dies auf einen kurzen Fragebogen oder ein angemessenes Risikoanalyseformular beschränken. Verlangt ein Mitgliedstaat von einem Steuerpflichtigen eine Berichtigung des in seiner Erklärung ausgewiesenen steuerbaren Gewinns, der sich aus der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ergeben hat, sollte eine Dokumentation vorliegen, die eine solche Berichtigung rechtfertigt.
33. Die multinationalen Unternehmen sollten sich verpflichten, das Masterfile rechtzeitig zu erstellen, um jeglicher berechtigten Anforderung einer der beteiligten Steuerverwaltungen nachzukommen.
34. Der Steuerpflichtige in einem gegebenen Mitgliedstaat sollte seine EUTPD auf Anforderung einer Steuerverwaltung innerhalb eines Zeitraums vorlegen, der in Anbetracht der Komplexität der Geschäftsvorfälle angemessen ist.
35. Für die Vorlage der Dokumentation bei der Steuerverwaltung ist das Unternehmen verantwortlich, das zur Einreichung der Steuererklärung verpflichtet ist; bei Nichtvorlage einer angemessenen Dokumentation würde dieses Unternehmen mit Strafzuschlägen belegt. Dies wäre auch dann der Fall, wenn die Dokumentation innerhalb des Konzerns von einer Konzerngesellschaft für eine andere erstellt und aufbewahrt wird. Mit seiner Entscheidung für die EUTPD ist ein multinationaler Konzern gegenüber allen verbundenen Unternehmen in der EU dazu verpflichtet, das Masterfile und die jeweilige landesspezifische Dokumentation vorzulegen.
36. Wenn ein Mitgliedstaat das EUTPD-Konzept übernommen hat, müsste ein multinationaler Konzern, der für die EUTPD optiert, vorbehaltlich der Ausführungen in Nummer 31 die Masterfiledokumentation für alle seine Tochtergesellschaften in den beteiligten Mitgliedstaaten führen.

37. Hat ein multinationaler Konzern dafür optiert, in einem bestimmten Steuerjahr das EUTPD-Konzept anzuwenden, sollte jede Konzerngesellschaft ihre Steuerverwaltung hiervon unterrichten.

2.4. Strafbzuschläge

38. Ein Mitgliedstaat sollte keinen Strafbzuschlag wegen der Nichteinhaltung der Dokumentationsvorschriften verhängen, wenn ein Steuerpflichtiger in gutem Glauben in vernünftiger Weise innerhalb einer angemessenen Zeit
- a) eine standardisierte und kohärente Dokumentation nach den Vorgaben unter den Nummern 19 bis 26 oder im Einklang mit den innerstaatlichen Dokumentationsvorschriften eines Mitgliedstaats vorlegt und
 - b) seine Dokumentation ordnungsgemäß bei der Ermittlung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise zu Grunde legt.
39. Ein Steuerpflichtiger vermeidet Strafbzuschläge wegen mangelnder Mitwirkung, wenn er für die EUTPD optiert hat und auf ausdrückliche Anforderung oder während einer Steuerprüfung in angemessener Weise und angemessener Zeit zusätzlich zur EUTPD weitere Informationen und Unterlagen (vgl. Nummer 3) vorlegt.