

DE

DE

DE



EUROPÄISCHE KOMMISSION

Brüssel, den 25.1.2011
KOM(2011) 16 endgültig

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

**über die Tätigkeit des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums im Zeitraum
April 2009 bis Juni 2010 und damit zusammenhängende Vorschläge: 1. Leitlinien für
konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung und 2. Mögliche Konzepte
für EU-externe Dreieckskonstellationen**

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

**über die Tätigkeit des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums im Zeitraum
April 2009 bis Juni 2010 und damit zusammenhängende Vorschläge: 1. Leitlinien für
konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung und 2. Mögliche Konzepte
für EU-externe Dreieckskonstellationen**

1. EINFÜHRUNG

Es wird allgemein anerkannt, dass sowohl multinationale Unternehmen als auch Steuerverwaltungen infolge der zunehmenden Globalisierung in der Praxis Probleme bei der Preisfestsetzung für grenzüberschreitende Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen haben, die zu steuerlichen Zwecken erfolgt. Um den Preis solcher Geschäftsvorfälle richtig bewerten zu können, gehen die Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) vom Fremdvergleichsgrundsatz¹ aus. Der Fremdvergleichsgrundsatz stützt sich auf einen Vergleich zwischen den Konditionen, die verbundene Unternehmen anwenden, und den Konditionen, die zwischen unabhängigen Unternehmen gegolten hätten.

Der Fremdvergleichsgrundsatz wird jedoch sowohl auf der Ebene der Steuerverwaltungen als auch zwischen Steuerverwaltungen und Unternehmen unterschiedlich ausgelegt, was zu Rechtsunsicherheit, Kostensteigerungen und möglicher Doppelbesteuerung bis hin zu Nichtbesteuerung führen kann, die wiederum das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes beeinträchtigen.

Um diesbezüglich Abhilfe zu schaffen, setzte die Kommission 2002 eine Sachverständigengruppe² – das Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum (EU Joint Transfer Pricing Forum - JTTPF) – ein mit dem Auftrag, pragmatische Lösungen für Probleme zu finden, die sich bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes insbesondere innerhalb der EU ergeben.

In der vorliegenden Mitteilung wird über die Arbeit des EU-Verrechnungspreisforums im Zeitraum zwischen April 2009 und Juni 2010 berichtet, und es werden Schlussfolgerungen zur künftigen Arbeit der Sachverständigengruppe gezogen.

¹ Fremdvergleichsgrundsatz gemäß Artikel 9 des OECD-Musterabkommens. Des Weiteren hat die OECD Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen entwickelt.

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

2. ZUSAMMENFASSUNG DER TÄTIGKEITEN DES GEMEINSAMEN EU-VERRECHNUNGSPREISFORUMS

Zwischen April 2009 und Juni 2010 trat das EU-Verrechnungspreisforum viermal zusammen. Es wurden Diskussionen zu zwei Themen abgeschlossen. Das eine betrifft konzerninterne Geschäftsvorfälle und das andere die Streitbeilegung bei Doppelbesteuerung, wenn ein außerhalb der EU ansässiges verbundenes Unternehmen an einem Geschäftsvorfall beteiligt ist (EU-externe Dreieckskonstellationen). Zu jedem Thema wurde ein Bericht erstellt. Zudem wurden Monitoring-Verfahren abgeschlossen, um festzustellen, inwieweit frühere Initiativen des EU-Verrechnungspreisforums umgesetzt wurden. Im Berichtszeitraum wurden Diskussionen über Fragen, die kleine und mittlere Unternehmen betreffen, sowie über eine spezielle konzerninterne Regelung, die so genannte Kostenumlageregelung, geführt, aber noch nicht abgeschlossen. Des Weiteren begann das EU-Verrechnungspreisforum damit, über sein künftiges Arbeitsprogramm nachzudenken.

2.1. Schlussfolgerungen des EU-Verrechnungspreisforums zu konzerninternen Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung

Mit der zunehmenden Globalisierung multinationaler Unternehmen werden auch verstärkt konzerninterne Dienstleistungen erbracht. Diese Entwicklung hat zur Folge, dass immer mehr Ressourcen aufgewendet werden müssen, um die Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu gewährleisten. Zudem hat sich herausgestellt, dass es bei solchen Dienstleistungen immer häufiger zu Doppelbesteuerung kommt.

In Bezug auf den Fremdvergleichsgrundsatz ist insbesondere die Bewertung einer speziellen Kategorie von konzerninternen Dienstleistungen problematisch, die im Folgenden als „konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung“ bezeichnet werden. Das Problem besteht im Kern darin, dass möglicherweise übermäßig viele Ressourcen eingesetzt werden, um diese Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung zu dokumentieren und zu prüfen, und dass die bestehenden Leitlinien in Bezug auf diese Art von Dienstleistungen lückenhaft sind. Daher wurde untersucht, wie effizienter vorgegangen werden kann. In dem Bericht des EU-Verrechnungspreisforums (siehe Anhang I) wird ein zweigleisiges Konzept verfolgt. Zunächst einmal wird kontextabhängig festgestellt, wie umfangreich und weitreichend eine Bewertung in Bezug auf eine bestimmte Gruppe konzerninterner Dienstleistungen sein müsste. Zweitens gibt der Bericht konkrete Anhaltspunkte dafür, wie eine Bewertung erfolgen könnte. Die Kombination beider Ansätze ergibt eine Reihe von Leitlinien zu konzerninternen Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung.

In Anbetracht des breiten Spektrums konzerninterner Dienstleistungen gibt der Bericht verschiedene Anhaltspunkte, bei welcher Art von Dienstleistungen das vorgeschlagene Konzept nützlich wäre.

In dem Bericht werden verschiedene Grundsätze hervorgehoben, zum Beispiel, dass alle relevanten Kosten nach inländischen Rechtsvorschriften abzugsfähig sind, dass aussagekräftige, sachdienliche Informationen bereitgestellt werden sollten und dass bei der Überprüfung konzerninterner Dienstleistungen mit niedriger Wertschöpfung flexibel vorgegangen werden sollte.

Danach wird ausführlich untersucht, wie diese Grundsätze angewendet werden sollten, und es wird eine Orientierungshilfe für Problembereiche gegeben. Beispiele für Letztere sind die Analyse von Kostenpools, die Bestimmung von anteilseignerbezogenen Kosten sowie die Bewertung des Entgelts nach dem Fremdvergleichsgrundsatz (arm's length charge) und die Dokumentation.

Eine Bewertung im Einklang mit den Leitlinien könnte auch in anderen, verwandten Bereichen nützlich sein, etwa bei der Beilegung von Streitigkeiten infolge von Doppelbesteuerung oder bei etwaigen Sanktionen in Bezug auf die Verrechnungspreisdokumentation.

Laut dem Bericht werden die vorgeschlagenen Leitlinien die Bewertung bestimmter konzerninterner Dienstleistungen vereinfachen. Es wird festgestellt, dass einige Vorschläge auch auf die Bewertung anderer Dienstleistungskategorien angewendet werden könnten und darauf hingewiesen, dass die Überwachung der Frage, wie sich die Umsetzung der von den Mitgliedstaaten ggf. akzeptierten Leitlinien auswirkt, ebenfalls eine wichtige Aufgabe für das EU-Verrechnungspreisforum wäre.

2.2. Schlussfolgerungen des EU-Verrechnungspreisforums zu EU-externen Dreieckskonstellationen

Bei Dreieckskonstellationen ist der Verrechnungspreisvorgang zwischen zwei verbundenen EU-Unternehmen besonders kompliziert, weil ein drittes verbundenes Unternehmen in einem Drittland erheblich zu dem Vorgang beigetragen hat, so dass der festgesetzte Preis nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

Es gibt zwei Arten von Dreieckskonstellationen – zum einen den Fall, dass die verbundenen Unternehmen in Mitgliedstaaten ansässig sind, und zum anderen den Fall, dass ein außerhalb der EU ansässiges Unternehmen beteiligt ist. Das EU-Verrechnungspreisforum hat bereits einen Bericht über den erstgenannten Fall erstellt, der in den überarbeiteten Verhaltenskodex für eine wirksame Durchführung des Schiedsübereinkommens aufgenommen wurde³. Der Bericht des EU-Verrechnungspreisforums in Anhang II konzentriert sich auf den letztgenannten Fall von Dreieckskonstellationen, die so genannten EU-externen Dreieckskonstellationen.

In dem Bericht werden zunächst einmal die verschiedenen Arten von Dreieckskonstellationen definiert. Sodann werden verschiedene Ansätze geprüft, die für die Lösung von Streitfällen im Bereich der Doppelbesteuerung hilfreich sein könnten.

Die möglichen Ansätze umfassen Folgendes: Verbesserung und Ausbau des Netzwerks von Doppelbesteuerungsabkommen, rückwirkende Anwendung von Verrechnungspreiszusagen und flexible Anwendung bestimmter Verfahren in Verbindung mit dem Verständigungsverfahren.

³ Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über die Tätigkeit des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums im Zeitraum März 2007 bis März 2009 und einen Vorschlag für einen überarbeiteten Verhaltenskodex für die wirksame Durchführung des Schiedsübereinkommens (90/436/EWG vom 23. Juli 1990), KOM(2009) 472 endg., S. 7 und 10.

Die Vollendung des Berichts ist aus zwei Gründen von Bedeutung. Zum einen enthält er pragmatische Vorschläge für den Umgang mit der Frage in der jetzigen Situation. Zum anderen liefert er eine solide Grundlage für die Strukturierung weiterer Diskussionen über das Thema aufgrund künftiger Erfahrungen.

2.3. Monitoringtätigkeit

Das EU-Verrechnungspreisforum verfolgt und betreut die wirksame Umsetzung seiner Berichte in die Praxis.

Wie aus den Statistiken über Fälle im Rahmen des Schiedsübereinkommens hervorgeht, sind zahlreiche Fälle noch nicht abgeschlossen. Da es hilfreich wäre, mehr über die Gründe für die Verzögerungen zu erfahren, wird die Form des Berichts überprüft um festzustellen, wie er mehr Informationen liefern könnte.

Speziell wurde geprüft, wie sich die Umsetzung des Verhaltenskodex auf die Verrechnungsdokumentation verbundener Unternehmen in der Europäischen Union (EUTPD) auswirkt. Das EU-Verrechnungspreisforum hat festgestellt, dass der Verhaltenskodex als Norm oder Bezugsgröße anerkannt wird. Das trifft sogar auf multinationale Unternehmen zu, denen es freisteht, sich dem Verhaltenskodex anzuschließen.

Vorschläge zur Verbesserung des Verhaltenskodex gingen dahin, bei der Vorbereitung von Berichten eine gemeinsame Sprache zu verwenden und zur Bewertung der Preisgestaltung verstärkt europaweite Vergleichsgrößen zu akzeptieren.

Das wichtigste Ergebnis war jedoch die Erkenntnis, dass der Verhaltenskodex erst dann überprüft werden sollte, wenn er besser etabliert ist. Zwischen der Annahme des Verhaltenskodex im Jahr 2006 und seiner Wirkung auf Prüfungen lag eine gewisse Zeitspanne. Das EU-Verrechnungspreisforum beschloss, die Frage in zwei oder drei Jahren im Zuge eines zweiten Monitoringverfahrens erneut zu prüfen.

2.4. Derzeitiges und künftiges Arbeitsprogramm

Das fünf Punkte umfassende Arbeitsprogramm, das die Grundlage des jetzigen Mandats des EU-Verrechnungspreisforums bildet, wurde im September 2007 genehmigt. Der erste Punkt – das Monitoring – ist noch nicht abgeschlossen. Der zweite und der dritte Punkt – Verbesserung des Schiedsübereinkommens und konzerninterne Dienstleistungen – wurden in zwei Berichten behandelt. Die Arbeiten zum vierten und fünften Punkt – kleine und mittlere Unternehmen und Kostenumlagevereinbarungen – wurden vor Kurzem eingeleitet und sollen 2011 abgeschlossen werden.

Neben den genehmigten Programmpunkten wurden noch zwei Reservepunkte – alternative Streitbeilegung und Risikobewertung – vorgesehen. In der Mitteilung der Kommission über die wirksame Durchführung des Schiedsübereinkommens⁴ wurde

⁴ Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über die Tätigkeit des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums im Zeitraum März 2007 bis März 2009 und einen Vorschlag für einen überarbeiteten Verhaltenskodex für die

festgestellt, dass bei zwei Fragen – Einsetzung eines unabhängigen, ständigen Sekretariats für die Anwendung des Schiedsübereinkommens und Wechselwirkung zwischen dem Schiedsübereinkommen und Artikel 25 Absatz 5 des OECD-Musterabkommens – noch Diskussionsbedarf besteht. Diese Punkte müssen weiter geprüft werden.

Drei weitere Themen, mit denen sich das EU-Verrechnungspreisforum befassen könnte, sind die Auswirkungen der jüngsten Änderungen von Artikel 7 des OECD-Musterabkommens, ausgleichende Anpassungen und Sekundäranspassungen.

Ferner konsultierte die Kommission im Mai und Juni 2010 die Öffentlichkeit zum Thema „Doppelbesteuerungsabkommen und Binnenmarkt: konkrete Beispiele für Doppelbesteuerung“. Aus einer ersten Durchsicht der Antworten wird deutlich, dass Verrechnungspreisfragen in der Doppelbesteuerungsproblematik nach wie vor eine wichtige Rolle spielen. Bei der weiteren Analyse der Antworten könnte auch das EU-Verrechnungspreisforum hinzugezogen werden.

3. SCHLUSSFOLGERUNGEN DER KOMMISSION

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

Die Kommission stellt insbesondere fest, dass der Bericht über konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung unmittelbar auf eine Kernfrage eingeht, auf die sie bei der Einsetzung des EU-Verrechnungspreisforums hingewiesen hat, nämlich die einheitlichere Anwendung von Verrechnungspreisregeln in der Europäischen Union.

Die Kommission unterstützt sämtliche in den beigefügten Leitlinien enthaltenen Schlussfolgerungen und Vorschläge des EU-Verrechnungspreisforums zu konzerninternen Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung. Ihrer Ansicht nach geben die Leitlinien die Richtung für eine sachdienlichere Bewertung der erfassten Dienstleistungskategorien vor.

Die Kommission ersucht den Rat, den vorgeschlagenen Leitlinien für konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung zuzustimmen, und bittet die Mitgliedstaaten, die in den Leitlinien enthaltenen Empfehlungen rasch in ihre nationalen Rechts- oder Verwaltungsvorschriften umzusetzen.

Des Weiteren unterstützt die Kommission sämtliche Schlussfolgerungen und Empfehlungen des EU-Verrechnungspreisforums zu EU-externen Dreieckskonstellationen. In dieser Hinsicht begrüßt es die Kommission, dass das EU-Verrechnungspreisforum die Entwicklung bei diesen aktuellen Fragen verfolgt hat. Nach Ansicht der Kommission wird die Anwendung der vorgeschlagenen Konzepte und verfahrenstechnischen Erwägungen zur Lösung EU-externer Dreieckskonstellationen beitragen.

wirksame Durchführung des Schiedsübereinkommens (90/436/EWG vom 23. Juli 1990), KOM(2009) 472 endg., S. 9.

Die Kommission ersucht den Rat, dem vorgeschlagenen Bericht über EU-externe Dreieckskonstellationen zuzustimmen, und bittet die Mitgliedstaaten, in ihren nationalen Rechts- oder Verwaltungsvorschriften Vorgehensweisen vorzusehen, die den im Bericht enthaltenen Konzepten und verfahrenstechnischen Erwägungen entsprechen.

Die Mitgliedstaaten werden gebeten, der Kommission jährlich Bericht über Maßnahmen zu erstatten, die sie im Gefolge dieser Leitlinien und ihrer praktischen Anwendung ergriffen haben. Die Kommission wird die Leitlinien auf Grundlage dieser Berichte regelmäßig überarbeiten.

In diesem Zusammenhang nimmt die Kommission die Schlussfolgerungen aus der Monitoringtätigkeit zur Kenntnis und sieht den Ergebnissen der Arbeiten des EU-Verrechnungspreisforums zu kleinen und mittleren Unternehmen und zu Kostenumlagevereinbarungen entgegen.

Ferner ist die Kommission der Ansicht, dass das Mandat des EU-Verrechnungspreisforums nach Ablauf des derzeitigen Mandats im März 2011 verlängert werden sollte.

Anlage I

LEITLINIEN ZU KONZERNINTERNEN DIENSTLEISTUNGEN MIT GERINGER WERTSCHÖPFUNG

I. EINFÜHRUNG

1. In Kapitel VII der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen (OECD-Richtlinien) werden Fragen geprüft, die auftreten, wenn zur Verrechnungspreisgestaltung festgestellt wird, ob ein Unternehmen eines internationalen Konzerns für andere Unternehmen dieses Konzerns Dienstleistungen erbracht hat und ob bei der Preisgestaltung für diese konzerninternen Dienstleistungen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz vorgegangen wurde. So wird untersucht, ob tatsächlich eine Dienstleistung erbracht wurde und welches zu steuerlichen Zwecken das konzerninterne fremdvergleichskonforme Entgelt für eine solche Dienstleistung sein sollte.
2. In den OECD-Richtlinien wird dem breiten Spektrum möglicher Dienstleistungen und den sich daraus ergebenden oder erwarteten Vorteilen Rechnung getragen. Das EU-Verrechnungspreisforum hat es für zweckmäßig erachtet, die in den OECD-Richtlinien enthaltene Liste zu ergänzen. Anlage I enthält ein Verzeichnis von konzernintern üblichen Dienstleistungen, die in den Anwendungsbereich dieses Papiers fallen können.
3. In Bezug auf die Anwendung der Leitlinien für konzerninterne Dienstleistungen hat das EU-Verrechnungspreisforum festgestellt, dass für einen Prüfer bestimmte Punkte von Bedeutung sind (der Begriff „Prüfer“ bezieht sich auf die Prüffunktion des Steuerpflichtigen oder der Steuerverwaltung). Dazu gehören die zunehmende Globalisierung und damit verbundene zentral erbrachte Dienstleistungen, die zunehmende Nachfrage nach Ressourcen, die Möglichkeit, dass Kosten unberücksichtigt bleiben, weil sie von keiner Steuerverwaltung anerkannt werden, und die Erkenntnis, dass einige Arten von Dienstleistungen weniger risikobehaftet sind als andere, auch wenn dies bei der praktischen Anwendung der OECD-Richtlinien durch die Prüfer keine Rolle zu spielen schien.
4. Im vorliegenden Papier wird untersucht, wie mit diesen Fragen am besten umgegangen werden kann. Damit soll weder das Recht der Steuerverwaltungen eingeschränkt werden, eine Prüfung vorzunehmen, noch das Recht eines multinationalen Unternehmens, seinen konkreten Fall vorzutragen, um die Einbeziehung oder den Ausschluss einer bestimmten Dienstleistung zu untermauern. Es wird jedoch erwartet, dass für die in diesem Papier erfassten konzerninternen Dienstleistungen weniger Komplettprüfungen erforderlich sein werden.

II. ÜBERBLICK

5. In diesem Papier wird davon ausgegangen, dass multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen in Bezug auf konzerninterne Dienstleistungen in gutem Glauben handeln und die OECD-Grundsätze vorbehaltlos unterstützen. Daher konzentriert sich das Papier auf die Frage, wie ein Prüfer am zweckmäßigsten und effizientesten

feststellen kann, ob bei der Erbringung bestimmter konzerninterner Dienstleistungen der Fremdvergleichsgrundsatz eingehalten wurde.

6. Die in diesem Papier enthaltenen Vorschläge sind kumulativ anzuwenden, da Fragen, die möglicherweise am Anfang des Prozesses relevant sind, im weiteren Verlauf zufriedenstellend beantwortet werden können, wenn bestimmte Informationen zur Verfügung stehen. So kann beispielsweise eine Dienstleistung zunächst berechnete Zweifel hervorrufen, die anschließend durch Informationen in der Prozessdokumentation ausgeräumt werden (siehe Abschnitt VI).
7. Das im vorliegenden Papier entwickelte Konzept weist folgende Kernbestandteile bzw. –grundsätze auf:
 - (i) Alle Kosten sind zuweisbar, können aber nach inländischem Recht möglicherweise nicht vollständig abgezogen werden;
 - (ii) bei der Festlegung eines einvernehmlichen Ausgangspunkts für eine Prüfung wird von bestimmten Anwendungsvoraussetzungen ausgegangen;
 - (iii) es werden präzise Sachinformationen zur Verfügung gestellt, die Aufschluss geben über die Art der Dienstleistung und die Struktur, durch die die Dienstleistungen erbracht werden;
 - (iv) Flexibilität bei der Entscheidung über Umfang und Detailtiefe der Prüfung zur Beurteilung von Dienstleistungen in Bezug auf den Fremdvergleichsstandard.

III. IN DEM PAPIER BEHANDELTE FRAGEN

8. Da es ein breites Spektrum konzerninterner Dienstleistungen gibt und Dienstleistungen im Rahmen einer bestimmten Wirtschaftstätigkeit unterschiedliche wirtschaftliche Auswirkungen haben können, ist es weder möglich noch wünschenswert, die Dienstleistungen, für die das vorliegende Papier gilt, erschöpfend zu definieren. Davon abgesehen würde jeder Versuch, eine endgültige Aussage zu machen, die Flexibilität bei der Anwendung der Vorschläge beeinträchtigen.
9. Allerdings lassen sich verschiedene Parameter für die Art der erfassten konzerninternen Dienstleistungen aufstellen, die auf die allgemeinen Merkmale der Dienstleistungen und die Art der Struktur, durch die diese Dienstleistungen zugewiesen und in Rechnung gestellt werden, abstellen.
10. Einige Bestandteile dieses Papiers könnten zwar ohne Weiteres auf das gesamte Spektrum konzerninterner Dienstleistungen angewendet werden, zielen aber konkret auf bestimmte Arten von Dienstleistungen ab.
11. Im Mittelpunkt des Papiers stehen Dienstleistungen, die von Kommentatoren verschiedentlich als „Kitt“ bezeichnet werden, der die Unternehmensstruktur zusammenhält und ihre Hauptfunktionen unterstützt, die administrative Nebentätigkeiten zu den Geschäften des Empfängers sind oder die allgemein verfügbar sind bzw. ohne Weiteres erworben werden können. Es handelt sich um Dienstleistungen, die zwar unentbehrlich, aber Routinetätigkeiten sind und weder für

den Dienstleistungserbringer noch für den Dienstleistungsempfänger eine hohe Wertschöpfung generieren. Das vorliegende Papier unterscheidet zwischen Dienstleistungen, bei denen die Wertschöpfung zwar gering ist, die aber einen hohen Umsatz generieren könnten und daher in dieses Konzept einbezogen werden können, und Dienstleistungen mit hoher Wertschöpfung, die nicht unbedingt einen hohen Umsatz generieren und daher in diesem Rahmen nicht erfasst würden.

12. In dem Papier wird nicht auf direkt in Rechnung gestellte Dienstleistungen eingegangen, weil der Sachverhalt in diesen Fällen in der Regel offensichtlich ist. Dienstleistungen mit naturgemäß hoher Wertschöpfung werden ebenfalls außer Acht gelassen. Was unter hoher Wertschöpfung zu verstehen ist, hängt von der Dienstleistung, vom Dienstleistungserbringer und vom Dienstleistungsempfänger ab. Das im vorliegenden Papier verfolgte Konzept dürfte indessen nur in Ausnahmefällen für die Prüfung von Dienstleistungen in den Bereichen innovative Forschung und Entwicklung, Rechte des geistigen Eigentums, Finanztransaktionen oder anderer, wirtschaftliche Impulse gebender Dienstleistungen von Nutzen sein. Auch Tätigkeiten, die auf dem Potenzial basieren, unter Eingehung hoher Risiken hohe Erträge zu erzielen, fallen nicht unter die Kriterien. Insbesondere wird in dem Papier nicht auf Kostenumlagevereinbarungen eingegangen.
13. Wichtig ist auch die Unterscheidung zwischen unmittelbarer Inrechnungstellung und Leistung und komplexeren Vorkehrungen. Es ist nicht damit zu rechnen, dass eine einzelne, zentral erbrachte Dienstleistung mit geringer Wertschöpfung, die mehreren verbundenen Unternehmen mittels eines eindeutigen Zuweisungsschlüssels in Rechnung gestellt wird, Schwierigkeiten verursacht. Daher konzentriert sich dieses Papier auf Mehrfachdienstleistungen mit geringer Wertschöpfung, die in vielen Fällen im Rahmen eines einzigen Vertrags erbracht werden und im Allgemeinen eine Kostenbündelung und Zuweisungsschlüssel beinhalten.

IV. AUDITS UND ZENTRAL ERBRACHTE KONZERNINTERNE DIENSTLEISTUNGEN

14. Ein Prüfer möchte sich vergewissern, dass jede Dienstleistung den OECD-Grundsätzen entspricht, alle sachgerechten Kosten einbezogen und nicht sachgerechte Kosten ausgeschlossen werden und ein Fremdvergleichspreis angewendet wird. Diesen Erwartungen kann je nach den Umständen des Falls und dem Konzept, das die Steuerverwaltungen generell bei der Prüfung der Verrechnungspreisgestaltung verfolgen, auf unterschiedliche Weise und in unterschiedlichem Maß entsprochen werden.
15. In diesem Papier werden Alternativkonzepte vorgeschlagen, mit denen sich der Prüfer hinreichend von der Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes überzeugen kann. Des Weiteren wird versucht, ein Gleichgewicht zwischen den verfügbaren Ressourcen, der Belastung infolge eines fremdvergleichskonformen Verhaltens und dem etwaigen Anpassungsaufwand zu erreichen.
16. Es liegt auf der Hand, dass eine Komplettprüfung den Bedürfnissen jedes Prüfers gerecht würde. Im Folgenden wird jedoch ein Konzept entwickelt, durch das dieses Ziel in den meisten Fällen auf zweckmäßigere Weise erreicht werden kann.
17. Am anderen Ende des Spektrums haben einige Steuerverwaltungen damit begonnen, Kontakte zu multinationalen Unternehmen aufzubauen. Auf diese Weise sollen beide

Seiten mehr Verständnis für ihre jeweilige Perspektive entwickeln und Vertrauen entwickeln, so dass außerhalb einer Prüfsituation ein offener, kontinuierlicher Dialog zwischen den Steuerverwaltungen und den multinationalen Unternehmen stattfindet. So wird sich beispielsweise (außerhalb eines Prüfzenarios) eine Steuerverwaltung im Zusammenhang mit zentral erbrachten konzerninternen Dienstleistungen bei dem multinationalen Unternehmen erkundigen, wie dessen System funktioniert. Das Unternehmen führt mit der Steuerverwaltung einen offenen Dialog, in dem es seine Regelung erklärt, und stellt dabei erforderlichenfalls auch Informationen zur Verfügung. Außerdem wird empfohlen, in regelmäßigen Sitzungen den aktuellen Stand zu besprechen. Das Ergebnis könnte sein, dass die Steuerverwaltung bestimmte Aspekte der Geschäfte des multinationalen Unternehmens als regelkonform und daher risikoarm einstuft. Sollte danach eine Prüfung für erforderlich gehalten werden, können Problembereiche gezielter angegangen werden. Wenn zwischen der Steuerverwaltung und dem Unternehmen ein ausreichendes Vertrauensverhältnis aufgebaut wurde, kann es sich zudem erübrigen, bestimmte grundlegende Fragen (z. B. ob eine Dienstleistung erbracht wurde) zu klären – außer vielleicht durch eine einfache Bestätigung.

18. Da das vorstehend erläuterte Konzept in Europa jedoch noch nicht sehr weit entwickelt ist und Kompletprüfungen in der derzeitigen Situation keine Abhilfe schaffen, empfiehlt es sich, in Fällen, in denen zentral erbrachte konzerninterne Dienstleistungen näher geprüft werden müssen, die nachstehend ausgeführten Leitlinien anzuwenden.

V. ANWENDUNGSVORAUSSETZUNGEN

19. Anwendungsvoraussetzungen sind:
- (a) Bei den betreffenden Dienstleistungen handelt es sich um risikoarme Geschäftsvorfälle mit geringer Wertschöpfung.
 - (b) Die Dienstleistung entspricht dem Fremdvergleichsgrundsatz der OECD: Die Dienstleistung wird tatsächlich erbracht und hat für den Dienstleistungsempfänger einen wirtschaftlichen oder kommerziellen Wert.
 - (c) Das multinationale Unternehmen verfügt über ein eigenes Governance-System und eigene Prüfverfahren, und alle Dienstleistungen unterliegen diesem Governance-Prozess.
 - (d) Auf Anfrage sind aussagekräftige Informationen erhältlich.
20. Im Prozessverlauf können einige oder alle Voraussetzungen überprüft werden.

VI. PROZESSDOKUMENTATION

21. Ein Prüfer kann in Anbetracht der Sachlage eines Falles, seiner Erfahrung und seiner Kenntnis des multinationalen Unternehmens auf unterschiedlichen Wegen die Bestätigung erhalten, dass eine Dienstleistung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz erbracht wurde. Eine fundierte Entscheidung ist nur dann möglich, wenn ausreichende und aussagekräftige Informationen zugänglich sind. Im Folgenden wird

ausgeführt, dass dieser Informationsbedarf weitgehend durch eine Prozessdokumentation gedeckt werden könnte.

22. In Anbetracht des Routinecharakters der Dienstleistungen und ihrer geringen Wertschöpfung sollte die Prozessdokumentation dem Prüfer ausreichende Gewissheit verschaffen, dass die Dienstleistung aus Sicht des Erbringers erbracht wurde und aus Sicht des Empfängers einen wirtschaftlichen oder kommerziellen Wert hat und dass der Empfänger, wenn er unabhängig wäre, die Tätigkeit bezahlt oder sie selbst ausgeführt hätte. Somit sollte die Frage, ob eine Dienstleistung erbracht wurde, unstrittig sein.
23. Inhalt und Umfang der Prozessdokumentation können unterschiedlich sein; eine umfassende Dokumentation sollte jedoch relativ knapp ausfallen. Der Umfang der verlangten Informationen, die Tatsache, dass die betreffenden Dienstleistungen risikoarm sind, und der für ein regelkonformes Verhalten erforderliche Verwaltungsaufwand müssen in einem ausgewogenen Verhältnis zueinander stehen. Je nach Fall werden u. a. die folgenden Fragen abgedeckt:
- (a) Im Zuge einer Plausibilitätsprüfung, bei der Dienstleistungen in einen Zusammenhang gestellt werden, kann die Angabe verschiedener Richtwerte verlangt werden (z. B. Kosten konzerninterner Dienstleistungen im Vergleich zu den Betriebskosten insgesamt oder Verhältnis der Umsätze mit konzerninternen Dienstleistungen zu den Gesamtumsätzen). Solche Werte müssen im Zusammenhang mit der Art der Wirtschaftstätigkeit gesehen werden, die das verbundene Unternehmen ausübt.
 - (b) Erklärung einer Dienstleistung im Gesamtzusammenhang der Tätigkeit des multinationalen Unternehmens, so dass deutlich wird, weshalb sie für Dienstleistungserbringer und Dienstleistungsempfänger sinnvoll ist. So kann es für eine Tochtergesellschaft aufgrund ihrer Größe sinnvoller sein, für Lohn- und Gehaltsabrechnungen oder Personalverwaltung zentrale Dienste in Anspruch zu nehmen. Bei IT-Dienstleistungen kann es wirtschaftlicher sein, sie auf Abruf anfordern zu können.
 - (c) Abgleich der Verrechnungspreispolitik des multinationalen Unternehmens mit den Dienstleistungen, die tatsächlich zentral erbracht werden.
 - (d) Aufstellung der Art der erbrachten Dienstleistungen und der Empfänger.
 - (e) Angaben zu den tatsächlichen oder erwarteten Vorteilen für die Empfänger. Bei einigen Dienstleistungen (z. B. Lohn- und Gehaltsabrechnungen) ist der Vorteil offensichtlich. Bei anderen besteht möglicherweise zusätzlicher Erklärungsbedarf. Beispiel: Wie nutzen weltweite Werbetätigkeiten einer einzelnen Tochtergesellschaft?
 - (f) Erklärung der Struktur, durch die Dienstleistungen erbracht werden. So können konzerninterne Dienstleistungen von einer zentralen Einrichtung oder von spezialisierten Tochtergesellschaften erbracht werden. Denkbar ist auch eine Mischform aus zwei Systemen, und es muss Klarheit über das Zusammenwirken dieser Systeme geschaffen werden.

- (g) Beschreibung der Normen des Konzerns in Bezug auf sein Prüfkonzept und seine Dienstleistungen. Beispiel: Welche mittelbaren und unmittelbaren Kosten werden in den Kostenpool einbezogen? Wie wird sichergestellt, dass ein Umlageschlüssel einheitlich auf eine bestimmte Dienstleistung angewendet wird? Wie wird sichergestellt, dass Dienstleistungen nicht doppelt erbracht werden?
 - (h) Beschreibung des Aufbaus eines Kostenpools.
 - (i) Beschreibung des/der Umlageschlüssel(s).
 - (j) Begründung des fremdvergleichskonformen Gewinnaufschlags bzw. Erklärung, weshalb kein Aufschlag erfolgt ist.
 - (k) Angaben zur Buchführung (Rechnungstellungssystem, Erfüllungstage, Zahlungsweise und Anpassungen aufgrund von Differenzen zwischen Kostenansätzen und tatsächlichen Kosten).
 - (l) Erklärung, wie Zusammenschlüsse oder Übernahmen in das System zur Erbringung von Dienstleistungen integriert werden.
 - (m) Erklärung, wie neue Dienstleistungen in das System integriert werden und wie eine Dienstleistung abgeschlossen wird.
 - (n) Wie werden Dienstleistungen auf Abruf abgewickelt?
 - (o) Wie wird das System zur Erbringung von Dienstleistungen geführt und aktualisiert?
 - (p) Welche Dokumentation kann zur Verfügung gestellt werden?
24. Die vorgenannten Informationen können auf verschiedene Arten bereitgestellt werden, auch als schriftliche Prozessdokumentation. Einige Informationen können ggf. auch mündlich erteilt werden. Durch die Prüfung schriftlicher Verträge könnten zudem Einblicke in den Gesamtzusammenhang und die meisten Informationen für eine Prozessdokumentation gewonnen werden. Jedes dieser Konzepte oder auch eine Kombination davon hat seine Berechtigung. Von entscheidender Bedeutung ist, dass letztendlich Klarheit darüber herrscht, wie das System zur Erbringung von Dienstleistungen funktioniert.
25. Nach Erlangung einer Prozessdokumentation muss geprüft werden, ob weitere Erklärungen benötigt werden und wie diese erfolgen sollen.

VII. SPEZIELLE BEREICHE

26. Die Prozessdokumentation gibt einen Überblick und enthält verschiedene Einzelheiten. Da einige Bereiche für die Entscheidungsfindung wichtiger sind als andere, werden im Folgenden weitere Anhaltspunkte genannt.

VII.1. Wurde eine Dienstleistung erbracht?

27. Entscheidend ist, dass die Dienstleistung aus Sicht des Dienstleistungserbringers erbracht wurde und aus Sicht des Leistungsempfängers einen wirtschaftlichen oder kommerziellen Wert hat, der die Geschäftsposition des Letzteren verbessert, und dass der Leistungsempfänger die Tätigkeit bezahlt oder andernfalls die Leistung selbst erbracht hätte.
28. Nicht immer kann unstreitig nachgewiesen werden, dass eine bestimmte Dienstleistung für ein bestimmtes Konzernunternehmen mit einem Vorteil verbunden ist. Die vorliegenden Informationen sollten in Verbindung mit der Darstellung des Sachverhalts durch das multinationale Unternehmen auf sachdienliche Weise ausgelegt werden. Dabei ist davon auszugehen, dass alle Kosten zuweisbar sind. Wenn es nicht möglich ist, die Kosten einer Dienstleistung einer bestimmten Konzerngesellschaft zuzuweisen, sind sie vorbehaltlich nationaler Rechtsvorschriften, die möglicherweise keinen vollständigen Abzug zulassen, einer anderen Konzerngesellschaft zuzuweisen.
29. Wie bereits erwähnt, hängt es vom Einzelfall ab, wie viel Gewissheit der Prüfer für die Feststellung benötigt, dass die Erbringung einer Dienstleistung dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. In Anbetracht des Routinecharakters der Dienstleistungen, ihrer alltäglichen Art und der geringen Wertschöpfung dürfte bei Vorliegen einer Prozessdokumentation ohne Weiteres festgestellt werden können, ob eine Dienstleistung im Sinne der in diesem Papier ausgeführten Leitlinien vorliegt.

VII.2. Kostenpools

30. Die quantitative und qualitative Zusammensetzung eines Kostenpools wirft häufig Probleme auf.
31. Ein Prüfer möchte je nach Fall mehr oder weniger Gewissheit haben, dass alle infrage kommenden Kosten gebündelt und nicht infrage kommende Kosten ausgeschlossen sind. Bevor Kostenspannen und Kostenzuweisungen geprüft werden, muss sichergestellt sein, dass Anteilseignerkosten und Kosten für unmittelbar in Rechnung gestellte Dienstleistungen ausgeschlossen werden (d. h. die zuzuweisenden Kosten ergeben sich aus den Gesamtkosten abzüglich der Anteilseignerkosten und der unmittelbar in Rechnung gestellten Kosten). Zudem muss Klarheit über die Art der Kosten bestehen, die im Pool verbleiben. Es kann sich sowohl um direkte als auch um indirekte Kosten sowie um Betriebskosten des Gesamtunternehmens (wie Aufsichtskosten, Allgemeinkosten und Verwaltungskosten) handeln, sofern diese noch nicht in den einzelnen Kostengruppen erfasst sind.
32. In diesem Abschnitt der Leitlinien wird in unterschiedlicher Detailtiefe ausgeführt, wie ein Kostenpool überprüft werden kann. Sodann wird ausführlicher auf bestimmte Aspekte bei der Überprüfung eines Kostenpools eingegangen.
33. Die Konzepte zielen darauf ab, ein Gleichgewicht zwischen einem angemessenen Maß an Gewissheit und der erforderlichen Detailtiefe herzustellen. Jedes der vorgestellten Konzepte kann einzeln oder kombiniert angewendet werden; daneben gibt es noch andere Konzepte, mit denen Einvernehmen über die Zusammensetzung eines Kostenpools erzielt werden kann.

34. Der Prüfer kann sich dafür entscheiden, die Integrität des Buchführungs- und Rechnungsprüfungssystems zu überprüfen und somit einen Kostenpool grundlegend zu durchleuchten. Ein solches Vorgehen erfordert eine gute Kenntnis der Systeme, auf die sich das multinationale Unternehmen stützt, um die Integrität seines Kostenpools zu überprüfen. Benötigt werden Erklärungen zu den Rechnungsprüfungskriterien, zu dem Standard für die Anwendung der Kriterien, zu der Gestaltung der Gewinnaufschläge und zu den Zuweisungsschlüsseln. Dieses Konzept hängt mit dem laufenden Dialog mit dem multilateralen Unternehmen zusammen, auf den weiter oben eingegangen wurde.
35. Ein anderer Prüfer kann sich dafür entscheiden, bei den Kosten selektiv oder stichprobenartig zusätzliche Prüfungen vorzunehmen, um das erforderliche Maß an Gewissheit zu erhalten. Dieses Konzept ist eine Fortschreibung des vorgenannten Konzepts, da es ebenfalls ein umfassendes Verständnis der Verfahren für die Schaffung des Kostenpools erfordert, aber noch einige weitere, wenngleich begrenzte Nachforschungen als zweckmäßig erachtet werden.
36. Auch hier kann es ein Prüfer für erforderlich halten, über mehr Einzelheiten zu verfügen als in den vorstehend genannten Konzepten vorgesehen. In diesem Fall muss ausführlicher beschrieben werden, wie der Kostenpool funktioniert. In dem mit diesem Papier vorgegebenen Rahmen wäre eine umfassende Rechnungsprüfung des Kostenpools allerdings ein außergewöhnlicher Schritt. Dessen ungeachtet könnten in einigen relevanten Bereichen ausführlichere Informationen angefordert werden.
37. Je nachdem, wie gut die vorstehend genannten Konzepte zu Fakten und Umständen des Falls passen, könnten alle oder einige der folgenden Informationen über Kostenpools angefordert werden, sofern sie nicht bereits in einer Prozessdokumentation enthalten sind:
- (a) Prüfstandard des Unternehmens/Konzerns für den Pool; z. B. Grenzen für die Wesentlichkeit oder Beweismaß.
 - (b) Erklärung der Kostenrechnungsmethode für die Zuweisung direkter und indirekter Kosten an den Pool. Sind Dienstleistungszentren vorhanden, die verschiedene Dienstleistungen anbieten, muss beschrieben werden, wie die Kosten behandelt werden.
 - (c) Grundlage, auf der Anteilseignerkosten ausdrücklich aus dem Pool herausgehalten werden. Der Vollständigkeit halber kann eine gesonderte Analyse dieser Kosten vorgelegt werden.
 - (d) Beschreibung und Analyse der Kostenkategorien des Pools (z. B. IT, Rechnungsführung, Personalverwaltung).
 - (e) Ursprung etwaiger Gewinnaufschläge und Ermittlung von Kosten, die ohne Aufschlag zugewiesen werden.
 - (f) Beschreibung und Analyse der zugewiesenen Kosten. Detailangaben sind insbesondere wichtig, wenn weltweite Servicekosten einzelnen Gesellschaften zugeordnet werden.

- (g) Abgleich der Gesamtkosten des Pools mit den zugewiesenen Gesamtkosten, damit die zugewiesenen Kosten nicht höher sind als die Gesamtkosten.

VII.3. Rechnungstellung

38. Bei kritischer Analyse eines Kostenpools kann von bestimmten Erwartungen ausgegangen werden.
39. Für direkte oder indirekte Kosten, die intern zugewiesen werden, gibt es in vielen Fällen keine Rechnungen. Unter solchen Umständen muss erklärt werden, wie die aufgeteilten Kosten zustande gekommen sind. Wenn keine absolute Zahl vorliegt, muss beurteilt werden, ob bestimmte Kosten in den Kostenpool einzubeziehen sind oder nicht und ob der Betrag die angefallenen Kosten angemessen wiedergibt.
40. Sind Rechnungen vorhanden, gibt eine zusammenfassende Endrechnung häufig eine Mischung aus externen Kosten für Dritte und internen Kosten wieder. Die Endkosten sind durch eine einzige Endrechnung korrekt wiedergegeben, auch wenn letztere das Ergebnis früherer Rechnungen über die Kosten verschiedener Unternehmen des Konzerns ist, die zu der letztendlichen Dienstleistung beitragen. So kann beispielsweise das Konzernunternehmen A für routinemäßige IT-Unterstützung einen Teil des Auftrags an das Konzernunternehmen B weitergeben. Das Konzernunternehmen B kann seinerseits dem unabhängigen Unternehmen C einen Unterauftrag erteilen. Im Kostenpool von A wird sich die von Konzernunternehmen B ausgestellte Rechnung finden. In Fällen dieser Art kann zwar erwartet werden, dass eine nachvollziehbare Rechnung ausgestellt wird, aber nicht, dass die Bestandteile jeder Rechnung über B bis C und womöglich noch weiter aufgeschlüsselt werden. Das hängt nicht zuletzt damit zusammen, dass eine von einem unabhängigen Unternehmen für ein anderes unabhängiges Unternehmen ausgestellte Rechnung im Allgemeinen nicht zu einer Aufschlüsselung der ursprünglichen Bestandteile dieser Rechnung führen würde bzw. eine solche Aufschlüsselung gar nicht möglich wäre.

VII.4. Kosten im Zusammenhang mit Anteilseignertätigkeiten (shareholder costs)

41. In nationalen Rechts- oder Verwaltungsvorschriften und in der nationalen Rechtsprechung gibt es nicht viele Definitionen oder andere Informationen über Tätigkeiten, die Kosten für die Anteilseigner darstellen.
42. In den OECD-Richtlinien ist von bestimmten Tätigkeiten die Rede, die Anteilseignertätigkeiten sind. Anhang 2 enthält eine nicht erschöpfende Liste von Kostenelementen, welche die OECD genannt hat, und weiteren Dienstleistungen, die das EU-Verrechnungspreisforum geprüft und als Tätigkeiten anerkannt hat, die in der Regel als Anteilseignerkosten eingestuft werden. Die Einordnung wird allerdings stets von den Fakten und Umständen des Einzelfalls abhängen.
43. Es gibt jedoch einen grundlegenden Benchmark-Test, mit dem festgestellt werden kann, ob es sich bei bestimmten Kosten um Kosten im Zuge von Anteilseignertätigkeiten handelt.
44. Der folgende Auszug aus Abschnitt 7.9 der OECD-Richtlinien enthält diesbezüglich eine klare Aussage: *„In einigen wenigen Fällen kann es vorkommen, dass für Konzernunternehmen konzerninterne Tätigkeiten ausgeführt werden, auch wenn*

diese Unternehmen die Tätigkeit nicht brauchen (und auch nicht bereit wären, dafür zu bezahlen, wenn sie unabhängig wären). Hierzu gehören Tätigkeiten, die ein Mitglied des Konzerns (in der Regel die Muttergesellschaft oder eine regionale Holdinggesellschaft) einzig und allein aufgrund seiner Beteiligung an einem oder mehreren anderen Konzernunternehmen, d. h. in seiner Eigenschaft als Anteilseigner, ausführt. Diese Art von Tätigkeit würde es nicht rechtfertigen, dass die Unternehmen, welche die Dienstleistung empfangen, dafür ein Entgelt zu entrichten haben.“

45. Fälle, in denen sich eine Tätigkeit nicht nur aus Anteilseignerpflichten ergibt, sondern auch mit einem zusätzlichen Vorteil verbunden ist, erfordern eine Beurteilung. So ist es denkbar, dass das Vorstandsmitglied einer Muttergesellschaft im Zusammenhang mit der Beteiligung dieser Gesellschaft an anderen Konzerngesellschaften Pflichten ausübt. Diese Tätigkeit würde normalerweise als Anteilseignerkosten eingestuft. Sobald feststeht, dass es sich um solche Kosten handelt, ist es unangebracht, sie direkt oder durch einen Kostenpool in Rechnung zu stellen.
46. Es kann aber auch der Fall eintreten, dass das Vorstandsmitglied seine ursprünglich im Zuge von Anteilseignerpflichten ausgeübten Tätigkeiten so ausführt, dass eine zusätzliche Dienstleistung erbracht wird und ein Vorteil entsteht, der über die Beteiligung der Muttergesellschaft hinausgeht.
47. In diesem Fall stellt sich die Frage, ob tatsächlich eine zusätzliche Dienstleistung erbracht wurde. Dies kann anhand folgender Überlegungen festgestellt werden: Profitiert der gesamte Konzern oder kommt der Vorteil einer bestimmten Tochtergesellschaft zugute? Und wie werden die Kosten aufgeteilt und der richtige Fremdvergleichspreis angewendet? Die Antwort ergibt sich aus der Aufteilung der Kosten zwischen Muttergesellschaft und Tochtergesellschaften. Diese Aufteilung hängt von der Branche, der Art des Unternehmens und der erbrachten Dienstleistung ab, was nahelegt, dass ein fallweises Vorgehen das einzig gangbare Konzept ist.

VII.5. Umlageschlüssel

48. Zwei Kommentare der OECD zu ihren Richtlinien über Umlageschlüssel sind besonders relevant:
 - „Bei einer Methode der indirekten Inrechnungstellung sollten die kaufmännischen Aspekte des Einzelfalls berücksichtigt werden (Beispiel: Ist der Umlageschlüssel in Anbetracht der Umstände sinnvoll?), sie sollte Schutzvorkehrungen gegen Manipulationen enthalten, den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entsprechen und zu Kostenbelastungen oder –zuweisungen führen, die den tatsächlichen oder zu erwartenden Vorteilen des Dienstleistungsempfänger entsprechen“ (OECD 7.23).
 - „Die gewählte Umlagemethode genügt dem Fremdvergleichsgrundsatz, wenn das Ergebnis dem entspricht, was vergleichbare unabhängige Unternehmen akzeptiert hätten.“ (OECD 7.24)
49. Die Anwendung eines augenfälligen Umlageschlüssels für die Erbringung einer Einzelleistung dürfte für den Prüfer unproblematisch sein (z. B. Inrechnungstellung von Lohn- und Gehaltsabrechnungsdiensten entsprechend der Beschäftigtenzahl).

50. Werden im Rahmen einer einzigen Vereinbarung mehrere Dienstleistungen erbracht, können unterschiedliche Umlageschlüssel erforderlich sein. Welcher Schlüssel gewählt wird, hängt von den Umständen des Falls ab. Allerdings wäre es inkonsistent, auf verschiedene Empfänger ein und derselben Dienstleistungen unterschiedliche Umlageschlüssel anzuwenden.
51. Entscheidend ist, dass der Umlageschlüssel begründet werden kann und einheitlich angewendet (sowie regelmäßig überprüft) wird. Es muss ein Gleichgewicht gefunden werden zwischen der Präzision des Schlüssels und der Belastung, die ein komplexerer Schlüssel, der gegenüber einem in der Praxis leichter anzuwendenden Schlüssel nur zu einer marginalen Verbesserung führt, mit sich bringen würde.
52. Die Pragmatik des vorstehend beschriebenen Konzepts besteht darin, dass ein Umlageschlüssel nachvollziehbar sein und einheitlich angewendet werden muss.
53. Welcher Umlageschlüssel angewendet wird, hängt von den Umständen des jeweiligen Falls ab. Die folgenden Schlüssel sind allgemein verbreitet:
- (a) IT: Anzahl der Rechner
 - (b) ERP-Software (z. B. SAP): Anzahl der Lizenzen
 - (c) Personalwesen: Anzahl der Beschäftigten
 - (d) Sicherheitsleistungen: Anzahl der Mitarbeiter
 - (e) Managemententwicklung: Anzahl der Mitarbeiter
 - (f) Steuern, Rechnungswesen usw.: Umsatz oder Umfang der Bilanz
 - (g) Marketing: Umsatz
 - (h) Fuhrpark: Anzahl der Fahrzeuge.
54. Es ist zu beachten, dass auch komplexere Umlageschlüssel verwendet werden können.
55. Die vorliegenden Leitlinien sollen nicht dazu führen, dass bereits bestehende Umlageschlüssel, die dem Fremdvergleichsgrundsatz und dem entsprechenden Preis gerecht werden, automatisch überprüft werden.

VII.6. „Dienstleistungen auf Abruf“ (OECD 7.16-7.17)

56. Ein anderer Bereich, der möglicherweise weitere Überlegungen erfordert, ist die Behandlung von Dienstleistungen auf Abruf („on call contracts“, „call off contracts“ oder „stand by contracts“). Bei der Einschaltung von Dritten werden normalerweise Vorkehrungen getroffen, um bei Bedarf Dienste nutzen zu können. Dabei ergeben sich drei Fragen: Sollte allein schon die Bereitstellung einer Abrufmöglichkeit für eine Dienstleistung kostenpflichtig sein? Wie hoch sind etwaige Zusatzkosten, wenn die Dienstleistung tatsächlich in Anspruch genommen wird, und was geschieht, wenn die Dienstleistung in einem bestimmten Jahr nicht in Anspruch genommen wird?

57. Zunächst einmal muss die Infrastruktur geschaffen werden, um den Verpflichtungen im Rahmen von Dienstleistungen auf Abruf gerecht werden zu können. In einigen Fällen kann es angemessen sein, Infrastrukturkosten und eine Handelsspanne in Rechnung zu stellen. In anderen Fällen kann es angemessen sein, dass der Nutzer für das Vorhalten dieser Infrastruktur ein Entgelt entrichtet, aber keine Zusatzkosten anfallen, wenn die vereinbarte Dienstleistung auf Abruf tatsächlich in Anspruch genommen wird. Demgegenüber gibt es auch den Fall, dass neben der standardmäßigen Dienstleistung auf Abruf eine besondere Dienstleistung angefordert wird. In diesem Fall sind eine gesonderte Zusatzgebühr und eine direkte Preisverrechnung angebracht.
58. Wenn ein Konzernunternehmen in einem bestimmten Jahr eine Dienstleistung auf Abruf nicht benötigt, bedeutet dies nicht, dass es die Leistung auch im nächsten Jahr nicht in Anspruch nehmen wird. Es bedeutet auch nicht automatisch, dass das Unternehmen Anspruch auf eine Senkung der Jahresgebühren hat, weil es die Leistung in einem Jahr nicht in Anspruch nahm. Die Gebühren hängen vielmehr davon ab, wie hoch der Leistungserbringer das Risiko einschätzt und welche Risikobereitschaft der Dienstleistungserbringer hat.

VII.7. Ermittlung eines Fremdpreises

59. Es wurde oft gesagt, dass die Festsetzung von Verrechnungspreisen keine exakte Wissenschaft, sondern eine Kunst ist. Der Vorschlag sieht hinsichtlich des Umfangs der Informationen, die zur Bewertung eines Verrechnungspreises erforderlich sind, und hinsichtlich der Frage, ob eine bestimmte Methode geeignet ist, einen Fremdvergleichspreis zu beurteilen, einen gewissen Ermessensspielraum vor (OECD 1.12-1.13 und 1.68-1.69).

VII.8. Methodik

60. Die OECD-Leitlinien sollen bereits bestehende Methoden, die dem Fremdvergleichsgrundsatz gerecht werden und den entsprechenden Preis widerspiegeln, nicht ersetzen (OECD 1.68).
61. Am ehesten dürfte dies auf die Preisvergleichsmethode zutreffen, beispielsweise wenn die zu prüfende Dienstleistung für einen unabhängigen Dritten erbracht wurde oder ein Dritter eine ähnliche Leistung erbracht hat.
62. Bei konzerninternen Dienstleistungen kommt es jedoch häufig vor, dass kein Vergleich mit Marktpreisen möglich ist. Während im Allgemeinen auch mit jeder anderen OECD-Methode geprüft werden kann, ob die Erbringung einer Dienstleistung dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, wird im vorliegenden Papier festgestellt, dass eine kostenbasierte Methode die häufigste Alternative wäre (OECD 7.31).

VII.9. Gewinnmargen

63. Da die in diesem Papier behandelten Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung in der Regel nur zu geringen Aufschlägen führen, kommt der Aufstellung einer zweckdienlichen Kostenbasis mehr Bedeutung zu.

64. Sobald die Kostenbasis einer bestimmten Dienstleistung ermittelt ist, kann über einen etwaigen Aufschlag entschieden werden. Laut den OECD-Leitlinien sind Aufschläge nicht immer angemessen (OECD 7.33 und 7.36). Selbst wenn dies jedoch grundsätzlich der Fall ist, kann eine Kosten-Nutzen-Analyse dazu führen, dass eine Steuerverwaltung die Frage über die Kostenumlage hinaus nicht weiter verfolgt (OECD 7.37).
65. In Fällen, in denen ein Aufschlag angemessen ist, fällt dieser in der Regel mäßig aus und beträgt zwischen 3 und 10 %, häufig um 5 %. Diese Feststellung hängt jedoch von den Umständen ab, die ggf. auch einen anderen Aufschlag rechtfertigen können.
66. Infolge der Art der Dienstleistungen, die Gegenstand der Leitlinien sind, ist eine gründliche Analyse der fünf Vergleichbarkeitsfaktoren, einschließlich der Funktionsanalyse in Verbindung mit einem selektiven Benchmarking, das eine quantitative und qualitative Prüfung der potenziellen Vergleichsgrößen beinhaltet, anhand deren ein angemessener Aufschlag festgelegt wird, möglicherweise zu ressourcenintensiv. Daher könnte ein Prüfer den Aufschlag auch anhand von weniger aufwändigen Nachforschungen beurteilen. Selbstverständlich sollte aber bei einem geringeren Aufwand der Fremdvergleichsgrundsatz gewahrt bleiben. Für eine endgültige Entscheidung kann sich der Prüfer an der folgenden, nicht erschöpfenden Liste orientieren:
- (a) Gründe und Gegebenheiten, anhand deren der Dienstleistungserbringer den Aufschlag festgelegt hat.
 - (b) Erfahrung und Kenntnisse des Prüfers in Bezug auf die Aufschläge, die bei den im Rahmen der Leitlinien behandelten Dienstleistungen in der Regel erfolgen.
 - (c) Umfassende Daten aus der Statistikforschung.
 - (d) Bekannte Praktiken/Erfahrungen (z. B. von Steuerverwaltungen).
67. In manchen Fällen wird auf verschiedene Dienstleistungen im Rahmen einer einzigen Vereinbarung derselbe Aufschlag angewendet. Dieses Vorgehen ist hinnehmbar, wenn davon ausgegangen werden kann, dass die Dienstleistungen ähnliche Aufschläge rechtfertigen und es nur minimale Abweichungen geben dürfte.

VIII. DOKUMENTATION

68. In den OECD-Leitlinien (Abschnitt 5.4) wird bei der Prüfung der Frage, ob die Festsetzung von Verrechnungspreisen für steuerliche Zwecke geeignet ist und welche Dokumentationspflichten bestehen, vom Grundsatz der gewissenhaften Geschäftsleitung ausgegangen.
69. Dieses Thema wird in Abschnitt 2.3.1 des Berichts des EU-Verrechnungspreisforums über die Dokumentationspflichten behandelt, in dem es heißt:
- „Der Grundsatz der „gewissenhaften Geschäftsleitung“ auf der Grundlage wirtschaftlicher Prinzipien besagt, dass für einen Geschäftsvorfall von großem Wert eine ganz andere Art von Belegen angebracht sein kann als für einen Geschäftsvorfall von deutlich geringerem Gesamtwert.“

70. Bei Anwendung dieses Grundsatzes auf die in den Leitlinien behandelten Dienstleistungen kann es vorkommen, dass keine Dokumentation (einschließlich schriftlicher Verträge) vorliegt. Das Fehlen einer schriftlichen Dokumentation sollte aber nicht automatisch zu dem Schluss führen, dass keine Dienstleistung erbracht wurde oder kein Vorteil entstand, sondern lediglich ein Entscheidungselement sein, das zusammen mit anderen Faktoren gesehen wird (OECD 7.18).
71. Angesichts des kumulativen Charakters dieses Konzepts (Behandlung von Routinedienstleistungen, Akzeptanz bestimmter Anwendungsvoraussetzungen, Bereitstellung einer Prozessdokumentation und Erläuterungen zur Kostenumlage) kann davon ausgegangen werden, dass bereits Belege vorliegen.
72. Es kann jedoch nützlich sein, erneut darauf hinzuweisen, was eine nützliche und angemessene Dokumentation enthalten könnte:
- (a) eine Prozessdokumentation wie vorstehend beschrieben;
 - (b) schriftliche Verträge;
 - (c) einen Kostenpool wie vorstehend beschrieben;
 - (d) eine Begründung der angewendeten OECD-Methode;
 - (e) eine Prüfung des angewendeten Fremdvergleichsgrundsatzes;
 - (f) das Rechnungstellungssystem und Rechnungen – siehe Prozessdokumentation.
73. Informationen aus einer Quelle (z. B. schriftlicher Vertrag) können auch Informationen abdecken, die aus einer anderen Quelle (z. B. Prozessdokumentation) verlangt werden. Durch den umfassenden Einsatz der Datenverarbeitung können auch Aufgliederungsebenen zugänglich sein, die eine ausführlichere Primärdokumentation überflüssig machen.

IX. NACH DER PRÜFUNG

74. Es wird empfohlen, die Prozessdokumentation am Ende des Verfahrens in einen regelmäßig zu aktualisierenden Aktenvermerk aufzunehmen.
75. Um weiterhin einen effizienten Einsatz von Ressourcen zu gewährleisten, wäre es kontraproduktiv, Erkenntnisse aus früheren Prüfungen außer Acht zu lassen. Es kann ein Meldeverfahren für Ausnahmen vereinbart werden, bei dem vom Status quo ausgegangen wird und ggf. eine angemessene Preisanpassung erfolgt, es sei denn, die Steuerverwaltung wird vom Gegenteil in Kenntnis gesetzt.
76. Die Steuerverwaltung sollte prüfen, ob ein Informationsaustausch sinnvoll wäre, und das multinationale Unternehmen könnte einen Teil seiner Politik im Hinblick auf die EU-Verrechnungspreisdokumentation diesem Bereich widmen.
77. Wenn der Steuerpflichtige in gutem Glauben, auf angemessene Weise und innerhalb einer angemessenen Frist die vorstehend ausgeführten Informationen zur Verfügung stellt, sollten die Mitgliedstaaten gemäß dem Verhaltenskodex über die EU-

Verrechnungspreisdokumentation hinsichtlich der Dokumentation von Sanktionen absehen.

78. Eine Überprüfung kann zu einer Anpassung führen. Ergibt sich die Anpassung daraus, dass die Einbeziehung bestimmter Kosten abgelehnt wird, ist dies zu begründen, damit die Kosten neu zugewiesen werden können und der Grundsatz, dass alle Kosten zuweisbar sind, aufrecht erhalten bleibt.
79. Sodann kann die Anpassung die Grundlage für ein Einigungsverfahren im Rahmen eines Doppelbesteuerungsabkommens und/oder des Schlichtungsübereinkommens bilden. In diesem Fall sollten die zuständigen Behörden darauf hingewiesen werden, dass die Leitlinien angewandt worden sind. Liegen keine neuen Erkenntnisse vor, kann die Anpassung ohne weitere Nachforschungen akzeptiert werden.

X. FAZIT

80. Das EU-Verrechnungspreisforum kommt zu dem Ergebnis, dass diese Leitlinien die Beurteilung der Frage, ob der Fremdvergleichsgrundsatz in den von ihnen erfassten Fällen angewandt wurde, in den meisten Fällen vereinfachen werden.
81. Das EU-Verrechnungspreisforum stellt fest, dass dieser Bericht speziell auf Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung abzielt, dass einige Anwendungsvoraussetzungen und Elemente aber auch für komplexe Dienstleistungen mit hoher Wertschöpfung gelten könnten.
82. Das EU-Verrechnungspreisforum wird die Wirkung dieser Leitlinien regelmäßig überwachen und dabei insbesondere darauf achten, dass die angewandten Aufschläge relevant bleiben.

ANHANG 1: Verzeichnis allgemeiner konzernintern angebotener Dienstleistungen, die im Rahmen dieses Dokuments erbracht werden können

A. Dienstleistungen im Bereich Informationstechnologie, zum Beispiel:

- A.1. Aufbau, Ausbau und Verwaltung des Informationssystems;
- A.2. Prüfung, Entwicklung, Installation und regelmäßige/außerordentliche Wartung von Software;
- A.3. Prüfung, Entwicklung, Installation und regelmäßige/außerordentliche Wartung von Hardware;
- A.4. Bereitstellung und Übertragung von Daten; und
- A.5. Dienstleistungen zur Datensicherung.

B. Personaldienstleistungen, zum Beispiel:

- B.1. Tätigkeiten im Zusammenhang mit der gängigen und außerordentlichen Personalverwaltung, die die Bereiche Recht, Vertragsangelegenheiten, Verwaltung, Sozialversicherung und Steuern betreffen;
- B.2. Auswahl und Anstellung von Personal;
- B.3. Unterstützung bei der Planung von Berufslaufbahnen;
- B.4. Unterstützung bei der Festlegung der Vergütung und der Leistungssysteme (einschließlich Aktienoptionspläne);
- B.5. Festlegung des Personalbewertungsverfahrens;
- B.6. Schulung des Personals;
- B.7. Gestellung von Personal für einen befristeten Zeitraum;
- B.8. Koordinierung des Personalaustauschs auf befristeter oder dauerhafter Basis, Handhabung von Entlassungen.

C. Marketingdienstleistungen, zum Beispiel:

- C.1. Prüfung, Entwicklung und Koordinierung von Marketingaktivitäten;
- C.2. Prüfung, Entwicklung und Koordinierung von verkaufsfördernden Maßnahmen;
- C.3. Prüfung, Entwicklung und Koordinierung von Werbekampagnen;
- C.4. Marktforschung;
- C.5. Entwicklung und Verwaltung von Internetseiten;

- C.6. Veröffentlichung von Magazinen, die an Kunden der Tochtergesellschaft ausgegeben werden (auch wenn sie den gesamten Konzern betreffen).

D. Juristische Dienstleistungen, zum Beispiel:

- D.1. Unterstützung beim Verfassen und Überprüfen von Verträgen und Vereinbarungen;
- D.2. fortlaufende Rechtsberatung;
- D.3. Erstellung von Rechts- und Steuergutachten sowie diesbezügliche Beauftragung Dritter;
- D.4. Unterstützung bei der Erfüllung rechtlicher Verpflichtungen;
- D.5. Unterstützung bei Gerichtsverfahren;
- D.6. zentrale Pflege der Beziehungen zu Versicherungsunternehmen und -maklern;
- D.7. Steuerberatung;
- D.8. Studien zu Verrechnungspreisen; und
- D.9. Schutz immaterieller Vermögensgegenstände.

E. Rechnungslegung und Verwaltungsdienstleistungen, zum Beispiel:

- E.1. Unterstützung bei der Vorbereitung der Haushalts- und Betriebspläne, Führung der obligatorischen Bücher und Konten;
- E.2. Unterstützung bei der Vorbereitung der Jahresabschlüsse, Jahresbilanzen und außerordentlichen Bilanzen oder Abrechnungen (andere als die konsolidierten Jahresabschlüsse);
- E.3. Unterstützung bei der Erfüllung der steuerlichen Pflichten, wie Abgabe von Steuererklärungen, Datenverarbeitung, Entrichten von Steuern usw.; Datenverarbeitung;
- E.4. Rechnungsprüfung bei der Tochtergesellschaft und Steuerung des Rechnungslegungsverfahrens.

F. Technische Dienstleistungen, zum Beispiel:

- F.1. Unterstützung in Bezug auf Anlagen, Maschinen, Ausrüstung, Verfahren usw.;
- F.2. Planung und Ausführung regulärer und außerordentlicher Wartungsarbeiten auf dem Betriebsgelände und an Anlagen;
- F.3. Planung und Ausführung regulärer und außerordentlicher Umstrukturierungen auf dem Betriebsgelände und an Anlagen;
- F.4. Transfer von technischem Know-how;

- F.5. Bereitstellung von Leitlinien für die innovative Produktgestaltung;
- F.6. Produktionsplanung zur Verringerung überschüssiger Kapazitäten und zur effizienten Deckung der Nachfrage;
- F.7. Unterstützung bei der Planung und Umsetzung von Investitionen;
- F.8. Effizienzüberwachung; und
- F.9. Ingenieurdienstleistungen.

G. Dienstleistungen zur Qualitätskontrolle, zum Beispiel:

- G.1. Bereitstellung von Qualitätssicherungsstrategien und –standards für die Produktion und die Erbringung von Dienstleistungen;
- G.2. Unterstützung beim Erhalt von Qualitätszertifikaten (z. B. ISO 9000); und
- G.3. Entwicklung und Umsetzung von Kundenzufriedenheitsprogrammen.

H. Sonstige Dienstleistungen:

- H.1. Dienstleistungen zur Strategie- und Unternehmensentwicklung in Fällen, in denen eine Verbindung zu einer existierenden oder einer neu zu gründenden Tochtergesellschaft besteht;
- H.2. Unternehmenssicherheit;
- H.3. Forschung und Entwicklung;
- H.4. Immobilien- und Gebäudeverwaltung;
- H.5. logistische Dienstleistungen;
- H.6. Bestandsverwaltung;
- H.7. Beratung in den Bereichen Transport und Vertriebsstrategie;
- H.8. Lagerungsdienste;
- H.9. Einkaufsdienstleistungen und Rohstoffbeschaffung;
- H.10. Maßnahmen zur Kostensenkung;
- H.11. Verpackungsdienstleistungen.

ANHANG 2: Nicht erschöpfendes und unverbindliches Verzeichnis der Kosten von Anteilseignern (kursiv gedruckter Text gibt die OECD-Richtlinien wieder)

Aus den Erörterungen in der Sitzung des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums vom März 2009 geht hervor, dass die in diesem Verzeichnis angeführten Kosten im Allgemeinen als Kosten angesehen werden können, die der Muttergesellschaft zugutekommen. Das EU-Verrechnungspreisforum kam jedoch zu dem Schluss, dass im Zuge der Analyse die folgenden Fragen in Zusammenhang mit den jeweils angeführten Kosten beantwortet werden müssen: Profitiert davon der gesamte Konzern? Profitiert davon lediglich die Muttergesellschaft? Sollten die Kosten auf die Tochtergesellschaften umgelegt werden? Oder sollte der Vorteil einer bestimmten Tochtergesellschaft zugutekommen? Aus diesem Grund kann nur fallweise vorgegangen werden.

	Beschreibung der Kosten, die als Anteilseignerkosten eingestuft werden	Anmerkungen
a.	<i>Kosten für Tätigkeiten in Bezug auf die rechtliche Struktur der Muttergesellschaft (siehe Abschnitt 7.10a der OECD-Richtlinien)</i>	Üblicherweise Anteilseignerkosten, siehe jedoch weiter unten
a.1.	<i>Kosten für Treffen der Anteilseigner der Muttergesellschaft, einschließlich Werbekosten</i>	Anteilseignerkosten
a.2.	<i>Kosten für die Ausgabe von Aktien der Muttergesellschaft</i>	Anteilseignerkosten
a.3.	Kosten, die dem Vorstand der Muttergesellschaft im Zusammenhang mit der Wahrnehmung der satzungsmäßigen Pflichten eines Geschäftsführers als Vorstandsmitglied entstehen	Im OECD-Bericht von 1984 wird eingeräumt, dass Vorstandsmitglieder Tätigkeiten ausüben können, die einer Tochtergesellschaft zugutekommen, so dass lediglich ein Teil der im Zusammenhang mit diesbezüglichen Tätigkeiten anfallenden Kosten als Anteilseignerkosten erachtet werden kann. Dies kann der Fall sein, wenn ein oder mehrere Geschäftsführer über Qualifikationen oder Fähigkeiten verfügen, die über die übergeordnete Funktion hinausgehen und Know-how sowie Fertigkeiten umfassen, die für den Geschäftsbetrieb der Tochtergesellschaft von Bedeutung sind. <u>Schlussfolgerungen des Verrechnungspreisforums:</u> Eine fallweise Herangehensweise ist immer angemessen, da ein

		Geschäftsführer oder Vorstandsmitglied Tätigkeiten zur Erreichung eines bestimmten Ziels einer oder mehrerer Tochtergesellschaften (ganz oder teilweise) ausüben und daher eine Zuweisung erforderlich werden könnte.
a.4.	Kosten für die Einhaltung des Steuerrechts (Steuererklärung, Buchführung usw.) durch die Muttergesellschaft	Anteilseignerkosten
b.	<i>Kosten im Zusammenhang mit den Meldepflichten der Muttergesellschaft einschließlich der Konsolidierung von Berichten (siehe Abschnitt 7.10b der OECD-Richtlinien)</i>	Anteilseignerkosten
b.1.	Kosten für den konsolidierten Finanzbericht der Muttergesellschaft	Anteilseignerkosten
b.2.	Kosten für die konsolidierten Jahresabschlüsse des Konzerns	<p><u>Schlussfolgerungen des Verrechnungspreisforums:</u></p> <p>Betroffene Kosten: alle für die Konsolidierung auf jedweder Ebene erforderlichen Kosten.</p> <p>Es kann vorkommen, dass die Kosten die Muttergesellschaft oder die Tochtergesellschaft betreffen und sich die Frage stellt, wem sie zugute kommen. Es könnte der gleiche Nutzen für die jeweiligen Tochtergesellschaften vorliegen, jedoch fällt die Konsolidierung in den Aufgabenbereich des Konzerns an sich. Einige Mitglieder legten dar, dass die vor Ort für die Tochtergesellschaften angefallenen Kosten in der Praxis nicht an die Muttergesellschaft weitergeleitet werden, da die Ermittlung und getrennte Behandlung dieser Kosten zu kostenintensiv wäre.</p>
b.3.	Kosten für die Anwendung und Einhaltung der grenzübergreifenden Konsolidierung für steuerliche Zwecke. Im Steuerrecht einiger Mitgliedstaaten ist eine grenzüberschreitende Konsolidierung für steuerliche Zwecke	<p>Anteilseignerkosten</p> <p>In seltenen Fällen kann die Konsolidierung jedoch der Tochtergesellschaft zugutekommen, wie bei der Aufhebung von Quellensteuern, die sonst im Land der</p>

	vorgesehen, in deren Rahmen die Muttergesellschaft verpflichtet ist, Informationen von den Tochtergesellschaften einzuholen und den formalen Anforderungen, wie z. B. der Durchführung steuerlicher Anpassungen bei den Abschlüssen der ausländischen Tochtergesellschaften, zu genügen, um die konsolidierten Erträge für die Unternehmensbesteuerung berechnen zu können. Diese Kosten kommen ausschließlich der Muttergesellschaft zugute.	Muttergesellschaft auf Zahlungen angewendet werden würden, die von der Muttergesellschaft vorgenommen werden.
b.4.	Kosten für die Rechnungsprüfung der Muttergesellschaft	Anteilseignerkosten
c.	<i>Kosten im Zusammenhang mit der Mittelbeschaffung für den Kauf der Anteile der Muttergesellschaft (siehe Abschnitt 7.10c der OECD-Richtlinien)</i>	Anteilseignerkosten
d.	<i>Kosten für Management- und Kontrolltätigkeiten (Überwachung) in Bezug auf die Verwaltung und den Schutz von Beteiligungsinvestitionen, sofern eine unabhängige Partei bereit wäre, die Tätigkeit zu bezahlen oder sie selbst auszuführen.</i>	Im Allgemeinen als Kosten der Anteilseigner erachtet
d.1.	Kosten, die der Muttergesellschaft bei der Rechnungsprüfung der Tochtergesellschaft entstehen, wenn diese Prüfung ausschließlich im Interesse der Muttergesellschaft erfolgt	Anteilseignerkosten Liegt die Rechnungsprüfung jedoch auch im Interesse der Tochtergesellschaft, handelt es sich zum Teil um eine konzerninterne Dienstleistung: Dies ist der Fall, wenn die Rechnungsprüfung in den Gesetzen des Staates, in dem die Tochtergesellschaft ansässig ist, verbindlich vorgeschrieben ist, wenn der Prüfungsbericht gemeinsam mit dem Jahresabschluss der Tochtergesellschaft oder auf der Website der Tochtergesellschaft veröffentlicht wird oder allgemein von der Tochtergesellschaft genutzt wird (z. B. einer Bank zur Verfügung gestellt wird, wenn die Tochtergesellschaft einen Kredit beantragt oder vom Management der Tochtergesellschaft

		selbst genutzt wird).
d.2.	Kosten für die Erstellung und die Rechnungsprüfung der Jahresabschlüsse der Tochtergesellschaft im Einklang mit den in den Staaten der Muttergesellschaft geltenden Grundsätzen der Rechnungslegung (z. B. US GAAP)	Anteilseignerkosten, sofern sich solche Tätigkeiten positiv auf die Tätigkeit der Tochtergesellschaft selbst auswirken und nicht nur durchgeführt werden, weil die Gesellschaft dem Konzern angehört. Dies könnte eintreten, wenn die unter Anwendung der Rechnungslegungsgrundsätze der Muttergesellschaft erstellten Jahresabschlüsse von der Muttergesellschaft bei der Erbringung von Dienstleistungen für die Tochtergesellschaft, wie Marktanalyse, Haushaltsplanung usw., genutzt werden.
d.3.	Kosten für Informationstechnologie	<u>Schlussfolgerungen des Verrechnungspreisforums:</u> Diese Kosten werden jedoch selten unterstützt, wenn sie ausschließlich der Muttergesellschaft zugutekommen. Daher ist ein fallweises Vorgehen erforderlich.
d.4.	Kosten für die allgemeine Überprüfung der Leistungsfähigkeit der angeschlossenen Gesellschaften, sofern diese nicht bereits durch die Bestimmungen über Beratungsdienstleistungen für die Tochtergesellschaften abgedeckt sind	<u>Schlussfolgerung des Verrechnungspreisforums:</u> Diese Kosten fallen ausschließlich bei der Muttergesellschaft an und sind in diesem Fall reine Anteilseignerkosten, in vielen Fällen kann dies jedoch auch zu einer Verbesserung des Managements der Tochtergesellschaft führen und daher eine Zuweisung erforderlich machen
e.	Kosten für die Umstrukturierung des Konzerns, für den Erwerb weiterer Unternehmen oder die Aufgabe eines Bereichs	<u>Schlussfolgerungen des Verrechnungspreisforums:</u> Die OECD erörtert gegenwärtig die Umstrukturierung von Unternehmen. Zukünftige OECD-Schlussfolgerungen könnten sich als hilfreich erweisen. Es wurde ein fallweises Vorgehen vorgeschlagen, da sich auch für das umstrukturierte Unternehmen ein direkter Vorteil ergeben kann. OECD-Anmerkungen: Die OECD weist

		<p>darauf hin, dass der Wortlaut in Abschnitt 7.12 ihrer Leitlinien zu den Verrechnungspreisen Kosten für die Untersuchung der Frage, ob ein Konzern umstrukturiert wird, weitere Unternehmen erworben oder Unternehmensbereiche aufgegeben werden einen erheblich engeren Anwendungsbereich beschreibt. Nach Ansicht der OECD sollten die Umstrukturierungskosten nicht wie die Abschreibung von Vermögenswerten, die Beendigung von Arbeitsverträgen usw. als Anteilseignerkosten oder eine Dienstleistung behandelt, sondern fallweise untersucht werden, welches Unternehmen diese Kosten tragen sollte, was insbesondere von den Rechten und anderen Vermögenswerten der Parteien abhängt.</p> <p>In der Diskussionsvorlage der OECD zu den Verrechnungspreisen im Zusammenhang mit Unternehmensumstrukturierungen besteht noch Uneinigkeit darüber, welches Unternehmen innerhalb eines multinationalen Konzerns die Umstrukturierungskosten tragen sollte, und so kommt die OECD zu dem vorläufigen Schluss, dass die Kosten abhängig von den im Einzelfall vorliegenden Sachverhalten und Umständen von dem umstrukturierten Unternehmen, von einem anderen Unternehmen des Konzerns, dem eine Verlagerung der Tätigkeiten zugute kommt, von der Muttergesellschaft, von mehreren Unternehmen des Konzerns usw. zu tragen sind.</p>
f.	<p>Kosten für die Börsennotierung der Muttergesellschaft und für die in den Jahren nach der ersten Börsenzulassung anfallenden Kosten für Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Börsennotierung der Muttergesellschaft (z. B. Zusammenstellung von Dokumenten, die von der Börsenaufsichtsbehörde angefordert werden)</p>	<p>Anteilseignerkosten</p>

g. g.1.	<p>Kosten der Muttergesellschaft im Zusammenhang mit den Beziehungen zu den Investoren</p> <p>Kosten für Pressekonferenzen und andere Kontakte mit i) Anteilseignern der Muttergesellschaft, ii) Finanzanalysten, iii) Fonds und iv) anderen Akteuren der Muttergesellschaft</p>	Anteilseignerkosten
h.	Untersuchung und Umsetzung der Kapitalisierungsstruktur der Tochtergesellschaften	Fallweise Vorgehensweise
i.	Kosten für die Erhöhung des Grundkapitals der Tochtergesellschaft	Fallweise Vorgehensweise
j.	<p>Andere Tätigkeiten, die als Tätigkeiten der Anteilseigner erachtet werden:</p> <p>Tätigkeiten der Muttergesellschaft oder des gesamten Konzerns im Zusammenhang mit der Annahme und Durchsetzung der Satzungs- und Verhaltensregeln in Bezug auf die Unternehmensführung</p>	Anteilseignerkosten

Anlage II

BERICHT ÜBER EU-EXTERNE DREIECKSKONSTELLATIONEN

1. PRÄAMBEL

1. Im Einklang mit den Diskussionen in den Sitzungen des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums vom 23. Oktober 2007 und 21. Februar 2008 wurde eine Untergruppe beauftragt, die Erörterungen in Bezug auf Dreieckskonstellationen bei Verrechnungspreisfällen fortzusetzen. Die Untergruppe trat am 15. Januar 2008, am 29. April 2008, am 8. Juli 2008 und am 23. Januar 2009 in Brüssel zusammen.
2. Wie in der Plenarsitzung vom März 2009 berichtet, stützt sich dieser Bericht auf die Arbeit der Untergruppe.
3. In diesem Bericht des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums werden einige unverbindliche Vorschläge für die Streitbeilegung bei Verrechnungspreisfällen im Rahmen EU-externer Dreieckskonstellationen (wie nachstehend definiert) unterbreitet, unbeschadet der Tatsache, ob solche Fälle ganz oder teilweise durch das EU-Schiedsübereinkommen abgedeckt werden könnten.
4. Es wird nicht angestrebt, dass die Tätigkeit der zuständigen Behörden im Rahmen EU-externer Dreieckskonstellationen zu einer größeren Sicherheit als bei EU-Dreieckskonstellationen führt oder dass durch die Definition von EU-externen Konstellationen der Zugang zum Schiedsübereinkommen verweigert wird, nur weil ein Drittland beteiligt ist.

2. DEFINITION VON DREIECKSKONSTELLATIONEN (IM RAHMEN EINES VERSTÄNDIGUNGSVERFAHRENS)

5. Um eine gezielte Diskussion innerhalb des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums zu erleichtern, wurde vorgeschlagen, eine Definition von Dreieckskonstellationen anzunehmen, die weder zu weit noch zu eng gefasst sein sollte. Die angenommene Definition gibt die im Bericht über EU-Dreieckskonstellationen enthaltene Definition wider.
6. Für die Zwecke dieses Dokuments liegt eine Dreieckskonstellation dann vor, wenn zwei Staaten im Rahmen eines Verständigungsverfahrens die Doppelbesteuerung in einem Verrechnungspreisfall unter Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nicht gänzlich vermeiden können, weil ein verbundenes Unternehmen – wie in dem Schiedsübereinkommen definiert – in einem Drittland, das von beiden zuständigen Behörden in der EU (mittels einer Vergleichbarkeitsanalyse einschließlich einer Funktionsanalyse und aufgrund sonstiger mit dem Fall zusammenhängender Sachverhaltselemente) ermittelt wurde, durch Ausübung erheblichen Einflusses bei einer Kette von betroffenen Geschäftsvorfällen oder kaufmännischen/finanziellen Beziehungen zu einem dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht entsprechenden Ergebnis beigetragen hat, und wenn dies vom Steuerpflichtigen, der die Doppelbesteuerung erleidet und die Anwendung des Verständigungsverfahrens beantragt hat, als solches anerkannt wird.

7. Zwei Arten von Fällen lassen sich unterscheiden:
- Fälle, in denen alle betroffenen verbundenen Unternehmen in der EU ansässig sind (nachstehend „EU-Dreieckskonstellationen“ genannt);
 - Fälle, in denen das verbundene Unternehmen, das in einer Kette von betroffenen Geschäftsvorfällen oder kaufmännischen/finanziellen Beziehungen für nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechende Ergebnisse verantwortlich befunden wurde, nicht in der EU ansässig ist (nachstehend „EU-externe Dreieckskonstellationen“ genannt).

3. MÖGLICHE ANSÄTZE BEI EU-EXTERNEN DREIECKSKONSTELLATIONEN

3.1. Abkommensnetz

3.1.1. Verbesserung und Ausweitung des Abkommensnetzes

8. In Fällen, in denen kein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) besteht oder im Rahmen eines DBA kein Verständigungsverfahren vorgesehen ist, gibt es keine eindeutige Vorgehensweise, durch die die Beseitigung einer Doppelbesteuerung erleichtert werden könnte. Um diesbezüglich Abhilfe zu schaffen, ist ein umfangreiches Netz von zwischen den EU-Mitgliedstaaten und Drittländern geschlossenen Abkommen, die einen wirksamen Artikel über das Verständigungsverfahren enthalten, von wesentlicher Bedeutung.

3.1.2. Berücksichtigung von Artikel 25 Absatz 5 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD)

9. In den meisten derzeit geltenden Doppelbesteuerungsabkommen sind Verständigungsverfahren vorgesehen, in deren Rahmen die zuständigen Behörden jedoch nicht *verpflichtet* sind, eine Einigung in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung herbeizuführen, sondern sich lediglich nach besten Kräften um die Lösung des Falls *bemühen* sollten. In Fällen, in denen die zuständigen Behörden trotz ihrer Bemühungen zu keiner Einigung gelangen, kann es zu einer unberücksichtigten Doppelbesteuerung oder zu einer Besteuerung, die nicht im Einklang mit den Bestimmungen des Steuerabkommens steht, kommen. Diese Situation gibt sowohl den Steuerpflichtigen als auch den zuständigen Behörden Anlass zu großer Besorgnis. Im Zuge der Arbeit der OECD an Artikel 25 Absatz 5 des Musterabkommens wurde unlängst die Möglichkeit einer obligatorischen Schlichtung vorgesehen.
10. Gemäß Absatz 64 des OECD-Kommentars zu dieser Bestimmung stellt Artikel 25 Absatz 5 ... *[daher] eine Ausweitung des Verständigungsverfahrens dar, die der besseren Wirksamkeit dieses Verfahrens dient, indem sichergestellt wird, dass in Fällen, in denen die zuständigen Behörden keine Einigung in einer oder mehreren Fragen, die der Lösung eines Falls im Wege stehen, erzielen können, die Möglichkeit besteht, eine Lösung herbeizuführen, indem diese Fragen einem Schiedsverfahren unterzogen werden*
11. Aus diesem Grund wird, sofern bilaterale DBA diese Klausel enthalten, die Wirksamkeit des Verständigungsverfahrens verstärkt.

12. Zudem wäre es hilfreich, wenn die EU-Mitgliedstaaten angeben könnten, ob sie im Rahmen der Verhandlungen und Überprüfungen zu ihren Steuerabkommen die Einbeziehung von Artikel 25 Absatz 5 des OECD-Musterabkommens vorschlagen werden.
13. Außerdem wurden einige praktische Aspekte im Zusammenhang mit der Einbeziehung des neuen Artikels 25 Absatz 5 erörtert. Dabei wurde auch darauf hingewiesen, dass die zuständigen Behörden bei der Anwendung von Artikel 25 Absatz 5 des OECD-Musterabkommens in bilateralen Steuerabkommen in Ermangelung klarer Regeln (z. B. in Bezug auf die Einrichtung eines Beratenden Ausschusses, die Wahl der Mitglieder, die Aufteilung der Kosten, die zu verwendenden Sprachen, die Wahl eines Punkts im Gesamtbereich usw.) Umsetzungsschwierigkeiten gegenüberstehen könnten. Dies könnte zu sehr langen Verfahren und der Gefahr eines endgültigen Ausstiegs aus dem Schiedsverfahren gemäß Artikel 25 Absatz 5 führen. Das für die Anwendung vorgeschlagene Modell („Musterformular für das gemeinsame Einvernehmen über ein Schiedsverfahren“), das der Aktualisierung des OECD-Kommentars zu Artikel 25 als Anhang beigefügt ist, könnte diesbezüglich jedoch von Nutzen sein.

3.2. Ein fallweises Vorgehen bei der Streitbeilegung

14. Die folgenden Möglichkeiten für eine Streitbeilegung werden vorgeschlagen, gleichzeitig wird jedoch betont, dass letztendlich durch die Sachverhalte und Umstände der jeweiligen Fälle bestimmt wird, ob eine vorgeschlagene Lösung angemessen ist.

3.2.1. Prospektive Lösung der Angelegenheit: Verrechnungspreiszusagen – Advance Pricing Agreements (APA)

15. Ein Ansatz könnte darin bestehen, Verhandlungen über eine Verrechnungspreiszusage in Bezug auf die Geschäftsvorfälle aufzunehmen, um so zu verhindern, dass sich diese Frage in den kommenden Jahren erneut stellt. Durch den Abschluss von Verrechnungspreiszusagen könnten sich die zuständigen Behörden zudem im Rahmen eines offiziellen oder informellen Abkommens, bei dem die nach innerstaatlichem Recht bestehenden Möglichkeiten Berücksichtigung finden, darauf verständigen, dass die Ergebnisse der Verrechnungspreiszusage auf die vorangegangenen Jahre, in denen die noch anhängigen Verständigungsverfahren greifen, angewendet werden.
16. In der Frage einer möglichen rückwirkenden Anwendung bezieht sich die Untergruppe auf Abschnitt 8.3 der Leitlinien für Verrechnungspreiszusagen in der EU, die der Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über die Tätigkeit des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums im Bereich der Streitvermeidungs- und Streitbeilegungsverfahren und über Leitlinien für Verrechnungspreiszusagen in der EU (KOM(2007) 71 endg.) vom 26. Februar 2007 im Anhang beigefügt sind und wie folgt lauten:

„8.3. Rückwirkende Anwendung

58. Eine rückwirkende Anwendung sollte – falls im innerstaatlichen Recht vorgesehen – als Möglichkeit in Betracht gezogen werden, wenn dadurch

Streitfälle gelöst oder Streitfälle in Bezug auf zurückliegende Zeiträume ausgeschlossen werden.

Eine rückwirkende Anwendung sollte nur sekundäres Ergebnis des APA sein und ausschließlich dann erfolgen, wenn dies dem Sachverhalt angemessen ist. In den zurückliegenden Zeiträumen sollten Sachverhalte und Umstände vorgelegen haben, die mit denjenigen vergleichbar sind, auf die sich das APA bezieht.

Eine rückwirkende Anwendung des APA sollte nur mit Einwilligung des Steuerpflichtigen erfolgen.

Eine Steuerverwaltung nimmt die üblichen innerstaatlichen Maßnahmen in Anspruch, wenn sie im Rahmen des APA-Verfahrens auf Informationen stößt, die sich auf die Besteuerung für frühere Zeiträume auswirken. Die Steuerverwaltung sollte entsprechende Maßnahmen dem Steuerpflichtigen jedoch anzeigen, damit er sich zu etwaigen Unstimmigkeiten äußern kann, bevor eine Neuveranlagung für die betreffenden Zeiträume vorgenommen wird.“

Weitere Erwägungen können Absatz 77 des APA-Berichts entnommen werden.

3.2.2. *Artikel 25 Absatz 3 des OECD-Musterabkommens*

17. Artikel 25 Absatz 3 des OECD-Musterabkommens kann, sofern es in die einschlägigen Abkommen zwischen den Parteien aufgenommen wurde, als Ausweitung des Geltungsbereichs von Artikel 25 zur Streitbeilegung bei Verrechnungspreisfällen im Rahmen EU-externer Dreieckskonstellationen ausgelegt werden und bietet die Möglichkeit eines trilateralen Ansatzes zur Beseitigung dieser Doppelbesteuerung. Doch nicht alle Doppelbesteuerungsabkommen orientieren sich am Wortlaut des Musterabkommens, um diese Auslegung zu erleichtern.
18. In solchen Fällen könnte der Abschluss eines gesonderten und speziellen (bilateralen/multilateralen) Protokolls/eines (zusätzlichen) Abkommens eine Möglichkeit zur Lösung solcher Angelegenheiten darstellen. Voraussetzung für die Annahme eines solchen Protokolls/(zusätzlichen) Abkommens könnte jedoch die Annahme durch die gesetzgebenden Organe sein, was eine beträchtliche Zeit in Anspruch nehmen könnte.

3.2.3. *Ausweitung des Schiedsübereinkommens auf ein Drittland*

19. Es könnte durchaus von Nutzen sein, auf Einzelfallbasis zu untersuchen, ob die Bestimmungen des Schiedsübereinkommens auf ein Drittland ausgeweitet werden können, wobei die Artikel 35 und 36 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge, in denen die Zustimmung des Drittlands zu solchen Rechten oder Pflichten vorausgesetzt wird, als Grundlage dienen würden. Es ist denkbar, dass die zuständigen Behörden die Anwendung dieses Instruments möglicherweise in Betracht ziehen, um auch das Drittland in die Verfahren einzubeziehen. Die Ausweitung würde nur die an diesem speziellen Fall beteiligten zuständigen Behörden binden.
20. Der Wortlaut der Artikel 35 und 36 des Wiener Übereinkommens lautet wie folgt:

„Artikel 35: Verträge zu Lasten von Drittstaaten

Ein Drittstaat wird durch eine Vertragsbestimmung verpflichtet, wenn die Vertragsparteien beabsichtigen, durch die Vertragsbestimmung eine Verpflichtung zu begründen, und der Drittstaat diese Verpflichtung ausdrücklich in Schriftform annimmt.

Artikel 36: Verträge zugunsten von Drittstaaten

Ein Drittstaat wird durch eine Vertragsbestimmung berechtigt, wenn die Vertragsparteien beabsichtigen, durch die Vertragsbestimmung dem Drittstaat oder einer Staatengruppe, zu der er gehört, oder allen Staaten ein Recht einzuräumen, und der Drittstaat dem zustimmt. Sofern der Vertrag nichts anderes vorsieht, wird die Zustimmung vermutet, solange nicht das Gegenteil erkennbar wird.

Ein Staat, der ein Recht nach Absatz 1 ausübt, hat die hierfür in dem Vertrag niedergelegten oder im Einklang mit ihm aufgestellten Bedingungen einzuhalten.“

3.3. Verfahrensrechtliche Überlegungen

3.3.1. Die Rolle des Steuerpflichtigen

21. Das Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum ist sich der Schlüsselrolle bewusst, die der Steuerpflichtige bei EU-externen Dreieckskonstellationen spielt.
22. Obwohl das Verständigungsverfahren im Grunde ein Verfahren zwischen Steuerverwaltungen ist, könnte in Anbetracht der Besonderheit der Dreieckskonstellationen eine stärkere Einbeziehung der Steuerpflichtigen in die Verständigungsverfahren angestrebt werden, beispielsweise durch die Bereitstellung zusätzlich angeforderter Informationen und Informationen zur Klärung der Faktenlage.
23. In diesem Zusammenhang muss auch hinzugefügt werden, dass es vor allem in der Verantwortung des Steuerpflichtigen liegt, die kaufmännische(n)/finanzielle(n) Beziehung(en) offenzulegen, die zu einer Doppelbesteuerung führen. Der Steuerpflichtige muss eine umfassende Analyse aller relevanten Fakten vorlegen und mit Nachweisen versehene Begründungen vorweisen, auf deren Grundlage die Vertragsstaaten die entsprechenden Verfahren einleiten sollten. Die Annahme der Konzepte im Rahmen des Verhaltenskodex auf die Verrechnungspreisdokumentation verbundener Unternehmen in der Europäischen Union (EUTPD) könnte dabei recht hilfreich sein.
24. Der Steuerpflichtige sollte die zuständigen Behörden schnellstmöglich darüber informieren, dass eine (oder mehrere) Partei(en) in einem Drittland (oder mehreren Drittländern) beteiligt ist (sind). In der Tat könnte ohne eine solche Information eine Streitbeilegung in diesem Fall aufgrund der verschiedenen Fristen unmöglich sein. Es liegt sowohl im Interesse beider Steuerverwaltungen als auch des/der Steuerzahler(s), dass eine kooperative Haltung eingenommen wird, um zu einer raschen Lösung zu gelangen. Dies umfasst auch den rechtzeitigen

Informationsaustausch und die termingerechte Einreichung der Dokumentationen aller Beteiligten (einschließlich der Steuerverwaltungen).

3.3.2. Abstimmung der Maßnahmen zwischen den zuständigen EU-Behörden

25. In einer festgestellten EU-externen Dreieckskonstellation ist die Beteiligung von zuständigen Behörden aus einem Drittland von wesentlicher Bedeutung für die Beseitigung der Doppelbesteuerung. Die zuständigen EU-Behörden sollten sich darauf einigen, wie die Erörterungen in diesem Fall vor sich gehen sollten und wer sich in der besten Position befindet, um einen ersten Kontakt mit der entsprechenden zuständigen Behörde im Drittland herzustellen, damit Schritte zur wirksamen Umsetzung des Verständigungsverfahrens eingeleitet werden können.

3.3.3. Verlängerung der Zweijahresfrist

26. Damit den beteiligten zuständigen Behörden ausreichend Zeit zur Verfügung steht, um unter Anwendung von Artikel 7 Absatz 4 eine angemessene und akzeptable Lösung zu finden, könnte zum Beispiel durch gegenseitiges Einvernehmen und das Einverständnis der betroffenen verbundenen Unternehmen gegebenenfalls eine Verlängerung der in Artikel 7 Absatz 1 festgelegten Zweijahresfristen in Betracht gezogen werden. Sollte diese Option/Lösung gewählt werden, wird nachdrücklich empfohlen, dass sich die Parteien zudem im Voraus über die Dauer der Verlängerung der Zweijahresfrist einigen und keine unbefristete Verlängerung vereinbaren. Auf diesem Weg würden die Rechte der Steuerpflichtigen gewahrt und die Steuerverwaltungen in die Lage versetzt, eine gerechte Lösung herbeizuführen, auch wenn diese mehr Zeit in Anspruch nimmt als dies gewöhnlich bei Vorgängen gemäß Artikel 7 des Schiedsübereinkommens der Fall ist.

4. FAZIT

27. In Anbetracht der bislang gesammelten praktischen Erfahrungen ist das Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum der Ansicht, dass es die sich auf Diskussionsebene bietenden Möglichkeiten weitestgehend ausgeschöpft hat. Durch zukünftige Entwicklungen, die mit einer zunehmenden Erfahrung der Länder und Unternehmen in diesem Bereich einhergehen, kann das Thema jedoch erneut Gegenstand des Arbeitsprogramms des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums werden.
- 28.