

Einführung

1. Seit der Annahme dieser Leitlinien im Jahr 1995 hat die Bedeutung multinationaler Unternehmen im Welthandel weiter stark zugenommen. Zurückzuführen ist dies zum Teil auf das beschleunigte Tempo der Integration der nationalen Volkswirtschaften und des technischen Fortschritts, insbesondere im Bereich der Kommunikation. Die Expansion multinationaler Unternehmen stellt sowohl die Steuerverwaltungen als auch die Unternehmen selbst vor immer schwierigere Steuerfragen, da die einzelstaatlichen Vorschriften für die Besteuerung von multinationalen Unternehmen nicht isoliert betrachtet werden können, sondern in einem breiten internationalen Kontext behandelt werden müssen.
2. Diese Fragen ergeben sich sowohl für die Steuerverwaltungen als auch für die multinationalen Unternehmen in erster Linie aus den praktischen Schwierigkeiten bei der Ermittlung der in einem Staat zu berücksichtigenden Einkünfte und Aufwendungen einer zu einem multinationalen Konzern gehörenden Gesellschaft oder Betriebsstätte, insbesondere wenn die Geschäftstätigkeit des multinationalen Konzerns stark integriert ist.
3. Für multinationale Unternehmen ergeben sich zusätzliche Probleme aus der Notwendigkeit, gesetzliche Vorschriften und administrative Auflagen zu erfüllen, die sich von Staat zu Staat unterscheiden können. Solche unterschiedlichen Anforderungen können für ein multinationales Unternehmen mit einer Mehrbelastung verbunden sein und zu höheren Befolgungskosten führen, als dies bei einem ähnlichen Unternehmen der Fall ist, das nur in einem Staat tätig ist.
4. Für die Steuerverwaltungen treten sowohl aus steuerpolitischer als auch aus praktischer Sicht besondere Probleme auf. Aus steuerpolitischer Sicht haben die Staaten zwei Erfordernisse in Einklang zu bringen: zum einen ihr legitimes Recht, die Gewinne eines Steuerpflichtigen auf Basis der Einkünfte und Aufwendungen zu besteuern, deren Quelle berechtigterweise als in ihrem Staatsgebiet gelegen anzusehen ist, und zum anderen die Vermeidung der Besteuerung derselben Einkünfte durch mehrere Staaten. Eine derartige Doppel- oder Mehrfachbesteuerung kann ein Hindernis für den grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungshandel und den Kapitalverkehr schaffen. Was

die praktische Durchführung betrifft, kann die von einem Staat vorgenommene Zurechnung der Einkünfte und Aufwendungen durch Schwierigkeiten bei der Beschaffung maßgeblicher Daten aus dem Ausland behindert werden.

5. Die von einem Staat geltend gemachten Besteuerungsrechte hängen zuerst einmal davon ab, ob das Steuersystem dieses Staats auf dem Ansässigkeitsprinzip, dem Territorialprinzip oder einer Kombination beider Prinzipien beruht: In einem auf dem Ansässigkeitsprinzip beruhenden Steuersystem schließt ein Staat alle Einkünfte, die einer als in diesem Staat ansässig geltenden Person (einschließlich juristischer Personen wie etwa Kapitalgesellschaften) zufließen, unter Einbeziehung von Einkünften, die aus Quellen außerhalb dieses Staats stammen, ganz oder teilweise in die Steuerbemessungsgrundlage ein. In einem auf dem Territorial- bzw. Quellenstaatprinzip beruhenden Steuersystem bezieht ein Staat jene Einkünfte in seine Steuerbemessungsgrundlage ein, die auf seinem Staatsgebiet generiert werden, und zwar unabhängig davon, in welchem Staat der Steuerpflichtige ansässig ist. Auf multinationale Unternehmen angewandt behandeln diese zwei Prinzipien, die vielfach zusammen verwendet werden, jedes Unternehmen innerhalb des multinationalen Konzerns üblicherweise als selbstständiges Unternehmen. Die OECD-Mitgliedstaaten haben sich für den Grundsatz des selbstständigen Unternehmens als das Instrument entschieden, das am besten geeignet ist, gerechte Ergebnisse herbeizuführen und das Risiko einer nicht behobenen Doppelbesteuerung zu vermindern. Demnach unterliegt jedes einzelne Unternehmen des Konzerns mit den von ihm erzielten Einkünften der Besteuerung (nach dem Ansässigkeits- oder Territorialprinzip).

6. Um den Grundsatz des selbstständigen Unternehmens auf konzerninterne Geschäftsvorfälle anzuwenden, müssen die einzelnen Unternehmen des Konzerns auf der Grundlage besteuert werden, dass sie sich bei den zwischen ihnen stattfindenden Geschäftsvorfällen wie unabhängige Unternehmen verhalten. Die zwischen Unternehmen eines multinationalen Konzerns bestehenden Beziehungen können es diesen Unternehmen jedoch ermöglichen, für ihre konzerninternen Geschäftsvorfälle besondere Bedingungen zu vereinbaren, die von denen abweichen, die vereinbart worden wären, wenn die Unternehmen des Konzerns als unabhängige, auf freien Märkten operierende Unternehmen gehandelt hätten. Um sicherzustellen, dass das Konzept des selbstständigen Unternehmens korrekt angewendet wird, haben die OECD-Mitgliedstaaten den Fremdvergleichsgrundsatz eingeführt, durch den die Auswirkungen solcher besonderen Bedingungen auf die Höhe der Gewinne beseitigt werden sollen.

7. Die OECD-Mitgliedstaaten haben sich für diese internationalen Besteuerungsgrundsätze entschieden, da sie dem doppelten Ziel der Sicherung des angemessenen Besteuerungssubstrats in den einzelnen Staaten und der Vermeidung von Doppelbesteuerung dienen und so Konflikte zwischen den Steuerverwaltungen vermindern und die internationale Handels- und Investitionstätigkeit fördern. In einer globalen Wirtschaft ist dieses Ziel eher durch

Koordinierung zwischen den Staaten als durch Steuerwettbewerb zu erreichen. Die OECD, zu deren Auftrag es gehört, zur Ausweitung des Welthandels auf einer multilateralen, nichtdiskriminierenden Grundlage beizutragen und ein möglichst nachhaltiges Wirtschaftswachstum in ihren Mitgliedstaaten zu fördern, hat stets auf einen Konsens über die internationalen Besteuerungsgrundsätze hingearbeitet, um zu verhindern, dass auf multilaterale Probleme mit unilateralen Maßnahmen reagiert wird.

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

9. Diese bilateralen Abkommen enthalten die wichtigsten Mechanismen zur Lösung von Fragen, die sich bei der Anwendung von internationalen Besteuerungsgrundsätzen auf multinationale Unternehmen stellen. Die Besteuerung multinationaler Unternehmen wird in erster Linie von folgenden Artikeln berührt: Artikel 4, der die Ansässigkeit definiert, Artikel 5 und 7, die die Besteuerung von Betriebsstätten regeln, Artikel 9, der sich auf die Besteuerung der Gewinne verbundener Unternehmen bezieht und den Fremdvergleichsgrundsatz umsetzt, Artikel 10, 11 und 12, die jeweils die Besteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren regeln, und Artikel 24, 25 und 26, die besondere Bestimmungen in Bezug auf Gleichbehandlung, Streitbeilegung und Informationsaustausch enthalten.

10. Der Ausschuss für Steuerfragen als wichtigstes Organ der OECD im Bereich der Steuerpolitik hat eine Reihe von Berichten veröffentlicht, die sich mit der Anwendung dieser Artikel auf multinationale und andere Unternehmen befassen. Der Ausschuss hat darauf hingewirkt, dass eine einheitliche Auslegung dieser Artikel akzeptiert wird; dadurch verringert sich die Gefahr einer unangemessenen Besteuerung und wird ein zweckmäßiges Instrument zur Lösung von Problemen geschaffen, die sich aus dem Zusammenwirken der Gesetze und Praktiken verschiedener Staaten ergeben.

11. Eine der größten Schwierigkeiten bei der Anwendung der vorstehenden Grundsätze auf die Besteuerung von multinationalen Unternehmen ist die Bestimmung angemessener Verrechnungspreise für steuerliche Zwecke. Verrechnungspreise sind die Preise, zu denen ein Unternehmen physische Waren oder immaterielle Wirtschaftsgüter an verbundene Unternehmen liefert bzw. Dienstleistungen für verbundene Unternehmen erbringt. Im Sinne dieser Leitlinien ist ein „verbundenes Unternehmen“ ein Unternehmen, das die in

Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe a und b des OECD-Musterabkommens enthaltenen Bedingungen erfüllt. Diesen Bedingungen zufolge sind zwei Unternehmen dann verbunden, wenn eines der Unternehmen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital des anderen Unternehmens beteiligt ist oder wenn „dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital [beider Unternehmen] beteiligt sind“ (d.h. wenn beide Unternehmen zusammen unter der Kontrolle eines dritten Unternehmens stehen). Die in diesen Leitlinien erörterten Fragen stellen sich auch bei der Behandlung von Betriebsstätten, wie im *Bericht über die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten* erörtert, der vom Rat der OECD im Juli 2010 verabschiedet wurde und der den OECD-Bericht *Model Tax Convention: Attribution of Income to Permanent Establishments* (Musterabkommen: Zurechnung von Einkünften zu Betriebsstätten) (1994) ersetzt. Aussagen hierzu finden sich auch im OECD-Bericht *International Tax Avoidance and Evasion* (Internationale Steuerumgehung und Steuerhinterziehung) (1987).

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

13. Diese Leitlinien stellen eine Überarbeitung und Zusammenfassung vorangegangener Berichte des OECD-Ausschusses für Steuerfragen dar, die sich mit Verrechnungspreisen und anderen verwandten Steuerfragen im Zusammenhang mit multinationalen Unternehmen befassen. Der wichtigste dieser Berichte war *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* (Verrechnungspreise und multinationale Unternehmen) (1979) (der „Bericht von 1979“), der vom Rat der OECD 1995 außer Kraft gesetzt wurde. Weitere Berichte befassen sich mit Verrechnungspreisfragen im Zusammenhang mit bestimmten Themen. Dabei handelt es sich um *Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Three Taxation Issues* (Verrechnungspreise und multinationale Unternehmen

– Drei steuerliche Sonderprobleme) (1984) (der „Bericht von 1984“) und *Thin Capitalisation* (Unterkapitalisierung) (der „Bericht von 1987“). Im Vorwort findet sich eine Auflistung der an diesen Leitlinien vorgenommenen Änderungen und Ergänzungen.

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

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

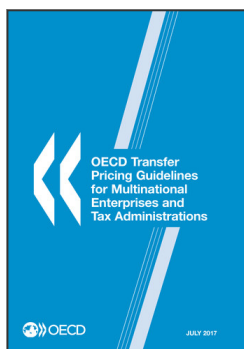
16. Die OECD-Mitgliedstaaten werden darin bestärkt, diese Leitlinien in ihrer innerstaatlichen Verwaltungspraxis auf dem Gebiet der Verrechnungspreise zu befolgen, und die Steuerpflichtigen sind aufgerufen, sich an diese Leitlinien zu halten, wenn sie für steuerliche Zwecke beurteilen, ob ihre Verrechnungspreise dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Die Steuerverwaltungen sind angehalten, in ihrer Prüfungspraxis die kaufmännischen Überlegungen des Steuerpflichtigen hinsichtlich der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu berücksichtigen und ihre Analyse der Verrechnungspreise aus diesem Blickwinkel vorzunehmen.

17. Diese Leitlinien sollen auch in erster Linie für die Lösung von Verrechnungspreisfällen in Verständigungsverfahren zwischen Mitgliedstaaten

der OECD und gegebenenfalls für Schiedsverfahren maßgeblich sein. Zudem geben sie Handreichungen, wenn ein Antrag auf Gegenberichtigung gestellt wurde. Der Kommentar zu Artikel 9 Absatz 2 des OECD-Musterabkommens stellt klar, dass der Staat, von dem eine Gegenberichtigung verlangt wird, diese nur dann vornehmen soll, wenn er der Auffassung ist, dass der berichtigte Gewinnbetrag wirklich dem Gewinn entspricht, der erzielt worden wäre, wenn die Geschäftsvorfälle unter fremdüblichen Bedingungen stattgefunden hätten. Das heißt, dass bei Verfahren der zuständigen Behörden der Staat, der die Primärberichtigung vorgeschlagen hat, gegenüber dem anderen Staat den Nachweis zu erbringen hat, dass die Berichtigung „sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach ... gerechtfertigt“ ist. Von beiden zuständigen Behörden wird erwartet, dass sie bei der Lösung von Verständigungsfällen die Zusammenarbeit suchen.

18. Um einen Interessenausgleich zwischen den Steuerpflichtigen und den Organen der Steuerverwaltungen herbeizuführen, der allen Seiten gerecht wird, ist es erforderlich, alle Aspekte zu berücksichtigen, die in einem Verrechnungspreisfall von Bedeutung sind. Einer dieser Aspekte ist die Frage der Beweislast. In den meisten Staaten liegt die Beweislast bei der Steuerverwaltung, was dazu führen kann, dass die Steuerverwaltung einen Anscheinsbeweis erbringen muss, dass die Preisgestaltung des Steuerpflichtigen nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Es sei jedoch angemerkt, dass eine Steuerverwaltung auch in einem solchen Fall von dem Steuerpflichtigen verlangen kann, seine Aufzeichnungen vorzulegen, um ihr die Prüfung der konzerninternen Geschäftsvorfälle zu ermöglichen. In anderen Staaten kann es sein, dass die Beweislast hinsichtlich bestimmter Fragen beim Steuerpflichtigen liegt. Einige Mitgliedstaaten der OECD sind der Auffassung, dass Artikel 9 des OECD-Musterabkommens für Verrechnungspreisfälle Beweislastregelungen trifft, die gegenteilige innerstaatliche Bestimmungen außer Kraft setzen. Andere Staaten wiederum meinen, dass Artikel 9 keine Beweislastregelungen trifft (vgl. Ziffer 4 des Kommentars zu Artikel 9 des OECD-Musterabkommens). Unabhängig davon, auf welcher Seite die Beweislast liegt, muss die Ausgewogenheit der Beweislastverteilung im Licht der anderen Merkmale des Steuersystems eines Staats, die für die Vollziehung der Verrechnungspreisvorschriften insgesamt maßgebend sind, einschließlich der Streitbeilegungsregeln, beurteilt werden. Zu diesen Merkmalen zählen Strafen, Prüfungsmethoden, verwaltungsbehördliche Rechtsmittelverfahren, Vorschriften über den Anfall von Zinsen im Veranlagungs- und Rückerstattungsverfahren, die Frage, ob Steuernachforderungen vor Einbringung eines Rechtsmittels gegen die Berichtigung zu entrichten sind, die Verjährungsfristen und der Umfang der Vorabinformation über die angewandten Regeln. Es wäre unangemessen, sich auf eines dieser Merkmale, einschließlich der Beweislastfrage, zu berufen, um unbegründete Behauptungen über die Verrechnungspreisbestimmung aufzustellen. Einige dieser Fragen werden in Kapitel IV näher behandelt.

19. Diese Leitlinien richten das Augenmerk auf die wichtigsten Grundsatzfragen, die sich im Bereich der Verrechnungspreise stellen. Der Ausschuss für Steuerfragen beabsichtigt, seine Arbeiten auf diesem Gebiet fortzusetzen. 2010 wurde eine Überarbeitung der Kapitel I-III sowie ein neues Kapitel IX verabschiedet, um den Arbeiten des Ausschusses zu Fragen der Vergleichbarkeit, zu geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden sowie zu den Verrechnungspreisaspekten von Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit Rechnung zu tragen. 2013 wurden zudem die Leitlinien zu Safe-Harbour-Regelungen überarbeitet, um anzuerkennen, dass gut konzipierte Safe-Harbour-Regelungen dazu beitragen können, den Befolgungsaufwand zu verringern und den Steuerpflichtigen mehr Sicherheit zu bieten. 2016 schließlich erfolgte eine wesentliche Überarbeitung dieser Leitlinien, um die Klarstellungen und Änderungen zu berücksichtigen, die in den BEPS-Berichten von 2015 zu den Aktionspunkten 8-10, *Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung*, und zu Aktionspunkt 13, *Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung*, vereinbart wurden. Künftige Arbeiten werden sich mit der Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode, den Verrechnungspreisaspekten von Finanztransaktionen sowie konzerninternen Dienstleistungen befassen. Der Ausschuss beabsichtigt, die Erfahrungen von OECD-Mitgliedstaaten und ausgewählten Nichtmitgliedstaaten bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes regelmäßig zu prüfen, um Bereiche zu identifizieren, in denen weitere Arbeiten erforderlich sein könnten.



From:
OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017

Access the complete publication at:

<https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>

Please cite this chapter as:

OECD (2018), "Einführung", in *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264304529-2-de>

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

This document and any map included herein are without prejudice to the status of or sovereignty over any territory, to the delimitation of international frontiers and boundaries and to the name of any territory, city or area.

You can copy, download or print OECD content for your own use, and you can include excerpts from OECD publications, databases and multimedia products in your own documents, presentations, blogs, websites and teaching materials, provided that suitable acknowledgment of OECD as source and copyright owner is given. All requests for public or commercial use and translation rights should be submitted to rights@oecd.org. Requests for permission to photocopy portions of this material for public or commercial use shall be addressed directly to the Copyright Clearance Center (CCC) at info@copyright.com or the Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) at contact@cfcopies.com.