

# Internationale Transferpreissetzung und der „European Code of Conduct“

Bearbeitet von  
Angela Metz

Erstauflage 2016. Taschenbuch. 108 S. Paperback  
ISBN 978 3 95485 330 4  
Format (B x L): 15,5 x 22 cm

[Wirtschaft > Unternehmensfinanzen > Internationales Rechnungswesen](#)

schnell und portofrei erhältlich bei



Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

# Leseprobe

Textprobe:

Kapitel 7 Instrumente zur Vermeidung und Beilegung von Transferpreiskonflikten:

## 7.1 Grundlage von Doppelbesteuerungsabkommen:

Verletzt ein Steuerpflichtiger seine Pflichten nach § 90 Abs. 3 AO dadurch, dass er nach Ansicht der Finanzbehörde keine, im Wesentlichen unverwertbare oder nicht zeitnah erstellte Aufzeichnungen vorlegt, muss er mit einer für ihn ungünstigen Schätzung seiner Einkünfte rechnen. Auch sind Korrekturen zu Lasten des Steuerpflichtigen vorprogrammiert, wenn trotz sorgfältiger Aufzeichnungen die Transferpreismethode von einer der betroffenen Finanzbehörden als nicht angemessen betrachtet wird. Dabei kann die Finanzbehörde des anderen Vertragsstaates genau diese Methode akzeptiert haben. Immer häufiger kommt es im Rahmen von Außenprüfungen zu einer Korrektur der Gewinne grenzüberschreitend tätiger Unternehmen, da nach Ansicht der Finanzbehörden der Fremdvergleichsgrundsatz nicht beachtet wurde und folglich die angesetzten Transferpreise als nicht angemessen angesehen werden. Internationale Doppelbesteuerungskonflikte sind die Folge.

Meist bestehen zwischen den Ansässigkeitsstaaten von verbundenen Unternehmen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Doppelbesteuerungsabkommen sind völkerrechtliche Verträge, deren Ziel die Vermeidung der Doppelbesteuerung sowie eine gerechte Aufteilung des Steueranspruchs auf die beteiligten Staaten ist. Die DBA enthalten keine Besteuerungsrechte, sondern die Besteuerung bestimmt sich weiterhin nach den jeweiligen nationalen Regelungen der beteiligten Vertragsstaaten. Ihre Aufgabe ist vielmehr die Einschränkung der nationalen Steueransprüche; entweder wird einem Vertragsstaat das alleinige Besteuerungsrecht zugestanden und der andere Staat verzichtet (Freistellungsmethode) oder einer der Staaten rechnet die Steuer des anderen Staates auf die eigene Steuerschuld an (Anrechnungsmethode). Die Abkommensvorschriften werden als vorrangig gegenüber den innerstaatlichen Steuergesetzen angesehen. Die Bundesrepublik Deutschland hat mit circa 90 Staaten Abkommen abgeschlossen und verfügt damit über ein sehr dichtes Abkommensnetz. Der größte Teil der Abkommen besteht auf dem Gebiet der Einkommens- und Vermögensbesteuerung, weitere auf dem Gebiet der Erbschafts- und Schenkungsteuer sowie zur Kraftfahrzeugsteuer im internationalen Verkehr.

Nach Art. 7 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 OECD-MA sind Unternehmensgewinne grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens zu versteuern. Ausnahmen dieses Grundsatzes bestehen jedoch. Wird eine ausländische Betriebsstätte errichtet, so steht dem ausländischen Staat das Besteuerungsrecht für die dort erwirtschafteten Gewinne zu (Art. 7 Abs. 1 OECD-MA). Eine weitere Ausnahme wird in Art. 9 Abs. 1 OECD-MA geregelt, der die Besteuerung der Gewinne von verbundenen Unternehmen jeweils in ihren Sitzstaaten erlaubt. Wird der Unternehmensgewinn durch Geschäftsbedingungen beeinträchtigt, die zwischen unabhängigen Unternehmen nicht üblich sind, kann die Steuerbehörde eine Gewinnberichtigung bei dem beteiligten Unternehmen

vornehmen, dessen Gewinn unsachgemäß gemindert wurde (Art. 9 Abs. 1 OECD-MA). Derartige Berichtigungen, sog. Erstberichtigungen, sind nur innerhalb der Grenzen des Fremdvergleichs zulässig. Fast alle deutschen DBA enthalten eine dem Art. 9 Abs. 1 OECD-MA entsprechende Regelung, die Gewinnkorrekturen bei Verstößen gegen den Fremdvergleichsgrundsatz ermöglicht. Auch Art. 7 OECD-MA, der die Gewinnaufteilung im Zusammenhang mit Betriebsstätten regelt, ist regelmäßig Bestandteil von DBA. Bedeutsam ist, dass Art. 9 OECD-MA keine Rechtsgrundlage für die Berichtigung schafft. Die Rechtsgrundlage für die Gewinnkorrektur ergibt sich aus dem nationalen Recht des berichtigenden Staates, wie z.B. im deutschen Steuerrecht die verdeckte Einlage, die verdeckte Gewinnausschüttung und § 1 AStG, der ebenfalls den Fremdvergleichsgrundsatz verwendet. Die Wirkung des Art. 9 OECD-MA in den DBA besteht lediglich darin, das innerstaatliche Recht zu beschränken, insofern dieses eine über den Fremdvergleichsmaßstab hinausgehende Korrektur vorsieht. Nimmt nur ein Fiskus eine Gewinnkorrektur vor, folgt zunächst eine Doppelbesteuerung des betroffenen Gewinnanteils. Zum Schutz vor einseitigen Gewinnerhöhungen und damit zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen regelt Art. 9 Abs. 2 OECD-MA, dass im anderen Vertragsstaat eine Gegenberichtigung in Höhe des unangemessenen Teils vorzunehmen ist. Für die Vornahme einer Gegenberichtigung wird eine Einigung der beiden involvierten Vertragsstaaten über Grund und Höhe der Erstberichtigung vorausgesetzt, doch sind die Staaten hierzu meist unterschiedlicher Auffassung. Eine korrespondierende Berichtigung nimmt der andere Staat nur vor, wenn er die Erstberichtigung für berechtigt hält. Allerdings ist in den von Deutschland abgeschlossenen DBA nur in wenigen Fällen eine Klausel zur Gegenberichtigung, entsprechend Art. 9 Abs. 2 OECD-MA, enthalten. Die DBA, die ab 1989 von Deutschland abgeschlossen wurden, sehen zwischenzeitlich die Möglichkeit einer entsprechenden Gegenberichtigung vor. Jedoch bedarf es der Akzeptanz der Gewinnberichtigung des anderen Staates. Daher ist eine Gegenberichtigung regelmäßig nur im Wege eines Verständigungsverfahrens, auf Grundlage von Verständigungsklauseln in den DBA, zu erreichen. Besteht kein DBA oder fehlt eine solche Klausel, steht es im Ermessen der deutschen Finanzverwaltung trotzdem ein Verständigungsverfahren zum Zweck der Einigung einzuleiten. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) erläutert in einem „Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen“ (MiVS) vom 13. Juli 2006 sowohl die wichtigsten Grundsätze des Verständigungsverfahrens nach DBA (Teil B) als auch des Verständigungs- und Schiedsverfahrens nach der EU-Schiedskonvention (Teil C). Auch in die „Verwaltungsgrundsätze-Verfahren“ vom 12. April 2005 ist unter Tz. 6. ein Abschnitt zur „Abwicklung von Verrechnungspreisberichtigungen und Verständigungs- bzw. Schiedsverfahren (EU)“ aufgenommen worden.

## 7.2 Verständigungsverfahren und Schiedsverfahren in Doppelbesteuerungsabkommen:

Verständigungsverfahren aufgrund entsprechender DBA-Regelungen bieten den Vertragsstaaten die Möglichkeit, Konflikte im Zusammenhang mit der Berichtigung von Transferpreisen zu lösen. Die Verständigungsklauseln der DBA, die Rechtsgrundlage für Verständigungsverfahren sind,

basieren i.d.R. auf Art. 25 OECD-MA. Nach Art. 25 Abs. 1 OECD-MA dient das Verständigungsverfahren der Vermeidung einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung im Einzelfall, die durch Maßnahmen eines oder beider Vertragsstaaten entsteht oder entstehen wird. Der betroffene Steuerpflichtige hat einen Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens bei der zuständigen Behörde seines Ansässigkeitsstaates zu stellen und darin geltend zu machen, dass eine abkommenswidrige Besteuerung vorliegt oder droht (Tz. 2.1.1, Tz. 2.1.3, Tz. 2.3.1 MiVS; Art. 25 Abs. 1 OECD-MA). Insofern sich das Verständigungsverfahren auf ein DBA stützt, ist dies im Antrag ebenso zu verdeutlichen (Tz. 2.1.1 MiVS). Das BMF überträgt die Wahrnehmung der Aufgaben der zuständigen Behörde auf das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) (Tz. 1.4 MiVS). Wie Art. 25 Abs. 1 S. 2 OECD-MA sehen auch die meisten DBA eine Antragsfrist von drei Jahren vor. Die Frist beginnt ab der ersten Mitteilung über die beabsichtigte Berichtigung der Steuerverwaltung an den Steuerpflichtigen. Der Antrag sollte den Sachverhalt möglichst detailliert schildern; insbesondere sollte der Antragsteller darlegen, inwiefern die inländischen oder ausländischen Besteuerungsmaßnahmen nicht dem Abkommen entsprechen und Angaben über weitere rechtserhebliche Tatsachen beinhalten (Tz. 2.3.3 MiVS). Falls die Behörde die Einwendungen des Steuerpflichtigen für begründet erachtet und auch innerstaatliche Maßnahmen nicht greifen, wird daraufhin das Verständigungsverfahren von der zuständigen Finanzbehörde eingeleitet. Hierzu trägt sie den Fall an die Behörde des anderen Vertragsstaates heran mit dem Ziel, im Rahmen der gemeinsamen Prüfung und Aufklärung des Sachverhalts eine abkommenskonforme Besteuerung zu erreichen (Art. 25 Abs. 2 OECD-MA). Die Behörden sind allerdings nicht zur Erzielung einer Einigung verpflichtet. Kommt eine Verständigungsregelung zustande, wird diese durch die jeweiligen Finanzbehörden durch nationale Verwaltungsakte umgesetzt, beispielsweise durch Erlass geänderter Steuerbescheide. Die Verständigungsregelung bedarf jedoch zuerst der Zustimmung des Antragstellers (Tz. 3.4 MiVS). Können sich die zuständigen Behörden nicht einigen, scheitert das Verständigungsverfahren. Hat der Steuerpflichtige jedoch zusätzlich ein Rechtsbehelfsverfahren eingeleitet, kann er auf diese Weise gegen die Steuerfestsetzung vorgehen. In Deutschland sind ein Gerichtsverfahren und ein Verständigungsverfahren nebeneinander zulässig, in einigen anderen Ländern ist dagegen nur die Durchführung eines der beiden Verfahren möglich (Tz. 2.1.5 MiVS).

Erfolgreiche Verständigungsverfahren ermöglichen eine Gegenberichtigung und tragen damit zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung bei. Doch auch durch Verständigungsverfahren ist eine Doppelbesteuerung nicht mit Sicherheit auszuschließen, denn insbesondere der fehlende Einigungzwang der beteiligten Steuerbehörden ist ein großer Mangel. Einige der neu abgeschlossenen DBA sehen infolgedessen einen Einigungzwang im Rahmen eines Schiedsverfahrens vor, das im Anschluss an ein erfolgloses Verständigungsverfahren durchgeführt wird. Die in die neueren deutschen DBA, beispielsweise mit den USA, Kanada, Schweden, Frankreich und Österreich, aufgenommenen Schiedsklauseln basieren auf dem neuen Absatz 5 des Art. 25 OECD-MA. Konnten sich die zuständigen Behörden zwei Jahre nach Unterbreitung des Falls bei der zuständigen Behörde im Verständigungsverfahren nicht einigen, ist auf Antrag des Steuerpflichtigen ein Schiedsverfahren einzuleiten. Akzeptieren die betroffenen

Steuerpflichtigen die Verständigungsvereinbarung, ist der Schiedsspruch für beide Vertragsparteien bindend und ungeachtet der Fristen des nationalen Rechts umzusetzen (Art. 25 Abs. 5 OECD-MA).