

Markus Keerl

# Internationale Verrechnungspreise in der globalisierten Wirtschaft

Die Bestimmung von Transferpreisen  
und das Verständigungsverfahren



Universitätsdrucke Göttingen



Markus Keerl

Internationale Verrechnungspreise in der globalisierten Wirtschaft

This work is licensed under the [Creative Commons](#) License 2.0 “by-nd”, allowing you to download, distribute and print the document in a few copies for private or educational use, given that the document stays unchanged and the creator is mentioned. You are not allowed to sell copies of the free version.



erschieden in der Reihe der Universitätsdrucke  
im Universitätsverlag Göttingen 2008

---

Markus Keerl

Internationale  
Verrechnungspreise in der  
globalisierten Wirtschaft

Die Bestimmung von  
Transferpreisen und das  
Verständigungsverfahren



Universitätsverlag Göttingen  
2008

## Bibliographische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

Die Erstellung dieser Dissertationsschrift wurde durch ein Promotionsstipendium des Studienförderwerkes Klaus Murmann der Stiftung der Deutschen Wirtschaft ([www.sdw.org](http://www.sdw.org)) finanziell unterstützt.

### *Anschrift des Autors*

Markus Keerl

E-Mail: [keerl@rakeerl.de](mailto:keerl@rakeerl.de)

Internet: [www.rakeerl.de](http://www.rakeerl.de)

Dieses Buch ist auch als freie Onlineversion über die Homepage des Verlags sowie über den OPAC der Niedersächsischen Staats- und Universitätsbibliothek (<http://www.sub.uni-goettingen.de>) erreichbar und darf gelesen, heruntergeladen sowie als Privatkopie ausgedruckt werden. Hier wird außerdem ein ergänzender Tabellenanhang zu dieser Arbeit verfügbar gemacht.

[Es gelten die Lizenzbestimmungen der Onlineversion]. Es ist nicht gestattet, Kopien oder gedruckte Fassungen der freien Onlineversion zu veräußern.

### Anhang:

[http://webdoc.sub.gwdg.de/univerlag/2008/keerl\\_anhang.pdf](http://webdoc.sub.gwdg.de/univerlag/2008/keerl_anhang.pdf)

Satz und Layout: Marc-Philipp Weber

Umschlaggestaltung: Jutta Pabst

Titelabbildung: Courtesy NASA/JPL-Caltech

© 2008 Universitätsverlag Göttingen

<http://univerlag.uni-goettingen.de>

ISBN: 978-3-940344-41-0

Meinen Eltern.





## **Vorwort**

Zu den schwierigeren Fragen des Steuerrechts gehören diejenigen rund um Verrechnungspreise.

Dies gilt besonders dann, wenn bei grenzüberschreitenden Transaktionen innerhalb eines multinationalen Konzerns zwei nationale Steuerbehörden für eine grenzüberschreitende Transaktion unterschiedliche internationale Verrechnungspreise annehmen und dem Konzern deswegen eine Doppelbesteuerung droht. Auf der Grundlage der bestehenden Rechtsvorschriften und mit den zur Verfügung stehenden Verfahren läßt sich letztere kaum sicher ausschließen.

Dieser mit der Globalisierung besonders aktuell gewordenen Problematik gilt die vorliegende Göttinger rechtswissenschaftliche Dissertation von Markus Keerl. Die Untersuchung profitiert davon, dass der Verfasser auch Ökonom ist und deswegen der ökonomischen Dimension der Problematik den angemessenen Raum zu geben vermag.

Das Werk vermittelt nicht nur interessante theoretische Einsichten, sondern erweist sich daneben mit einer Fülle von Einzelheiten und Darlegungen auch als durchaus praktischer Ratgeber. Das gilt besonders für das Verständigungsverfahren, das bisher in der Literatur kaum in einer Weise angesprochen wird, die seiner praktischen Bedeutung entspricht. Keerl diskutiert schließlich die unterschiedlichen prozessualen

Ansätze und ihre mögliche Kombination. Ein besonderes Verdienst von Keerl liegt darin, dass er die rechtsstaatlichen Anforderungen an das Verfahren deutlich hervorhebt und sich mit den hier vorhandenen Defiziten kritisch auseinandersetzt.

*Prof. Dr. Peter-Tobias Stoll*

*Institut für Völkerrecht und Europarecht*

*Abteilung Internationales Wirtschafts- und Umweltrecht*

*Juristische Fakultät der Georg-August-Universität Göttingen*

# Inhaltsübersicht

Vorwort .....	III
Einleitung .....	1
Einführung und Grundlagen .....	3
I. Die Entwicklung der Weltwirtschaft.....	3
II. Die Globalisierung: Erscheinungsformen und Diskussion.....	12
III. Multinationale Unternehmen und ihre Entstehung .....	25
IV. Der Handel innerhalb multinationaler Unternehmen .....	45
1. Kapitel: Internationale Verrechnungspreise .....	49
I. Entstehung internationaler Verrechnungspreise .....	51
II. Wirkung internationaler Verrechnungspreise .....	52
III. Konfliktpotential bei der Festsetzung internationaler Verrechnungspreise .....	56
IV. Der derzeitige rechtliche Rahmen für die Festsetzung inter- nationaler Verrechnungspreise und die resultierenden Herausforderungen .....	64
V. Zielsetzung .....	76
2. Kapitel: Bestimmung von internationalen Transferpreisen – Grundlagen und Ermittlungsmethoden .....	79
I. Das herrschende Modell des Grundsatzes des selbstständigen Unternehmens und seine Kritik.....	79
II. Der Grundsatz des einheitlichen Unternehmens als Gegen- entwurf .....	138
III. Transaktions- und Prozesskostenbezogene Ansätze .....	147
IV. Bestandsaufnahme .....	162

---

3. Kapitel: Konfliktprävention .....	177
I. Safe-Harbour-Regelungen .....	177
II. Vorabvereinbarung über die Verrechnungspreisgestaltung.....	180
III. Der nützliche aber beschränkte Beitrag der Konfliktprävention	187
4. Kapitel: Verständigungsverfahren.....	189
I. Das Verständigungsverfahren: Grundlagen und Struktur .....	192
II. Analyse der einzelnen Elemente des Verständigungs- verfahrens.....	210
5. Kapitel: Schiedsverfahren .....	301
I. Bisherige Regelungen in DBA.....	304
II. Schiedsübereinkommen der Europäischen Gemeinschaften.....	305
III. Internationaler Steuergerichtshof/ völkerrechtliches Schieds- verfahren .....	309
IV. Vorschlag der International Chamber of Commerce 2000 .....	311
V. Vorschlag der International Fiscal Association 2003 .....	313
VI. Eigene Stellungnahme .....	314
Zusammenfassung .....	317

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	III
Einleitung .....	1
Einführung und Grundlagen .....	3
I. Die Entwicklung der Weltwirtschaft.....	3
II. Die Globalisierung: Erscheinungsformen und Diskussion.....	12
1. Die Globalisierung: Erscheinungsformen und Bedeutung.....	12
2. Die Diskussion um die Globalisierung.....	22
3. Zusammenfassung .....	25
III. Multinationale Unternehmen und ihre Entstehung .....	25
1. Der Begriff des multinationalen Unternehmens .....	26
2. Einige Erklärungsansätze zur Entstehung von multinationalen Unternehmen.....	28
a) Transaktionskostentheorie .....	28
b) Die Internalisierungstheorie .....	33
c) Eklektische Theorie der internationalen Produktion .....	34
d) Unternehmensorganisation bei zunehmend komplexen Transaktionen .....	35
e) „Dreifaltigkeitstheorie“ .....	37
f) Eigene Stellungnahme .....	37
3. Die Evolution zum MNU.....	38
4. Bedeutung von MNU .....	41
IV. Der Handel innerhalb multinationaler Unternehmen .....	45
1. Kapitel: Internationale Verrechnungspreise .....	49
I. Entstehung internationaler Verrechnungspreise .....	51
II. Wirkung internationaler Verrechnungspreise .....	52
III. Konfliktpotential bei der Festsetzung internationaler Verrechnungspreise .....	56

IV. Der derzeitige rechtliche Rahmen für die Festsetzung internationaler Verrechnungspreise und die resultierenden Herausforderungen .....	64
1. Rechtsschutzmöglichkeiten.....	68
2. Wachsendes Streitpotential.....	72
3. Gefahren durch das jetzige Verrechnungspreissystem.....	75
V. Zielsetzung.....	76
2. Kapitel: Bestimmung von internationalen Transferpreisen – Grundlagen und Ermittlungsmethoden.....	79
I. Das herrschende Modell des Grundsatzes des selbstständigen Unternehmens und seine Kritik.....	79
1. Theoretischer Hintergrund: Begründung des Grundsatzes des selbständigen Unternehmens .....	81
2. Fremdvergleichsgrundsatz .....	82
3. Vergleichbarkeitsanalyse.....	84
a) Eigenschaften der Leistung .....	86
b) Übernommene Funktionen .....	86
c) Vertragliche Bindungen.....	88
d) Wirtschaftliche Verhältnisse der Parteien .....	89
e) Geschäftsstrategien der Parteien.....	90
f) Wahlmöglichkeiten und Verbundenseinseffekte .....	91
g) Auswertung der Vergleichbarkeitsanalyse.....	92
4. Ermittlungsmethoden.....	93
a) Geschäftsfallbezogene Standardmethoden zur Ermittlung von Verrechnungspreisen .....	93
(1) Preisvergleichsmethode .....	94
(2) Wiederverkaufspreismethode.....	96
(3) Kostenaufschlagsmethode .....	99
(4) Diskussion der Standardmethoden und eigene Stellungnahme .....	102
b) Geschäftsfallbezogene Gewinnmethoden zur Ermittlung von Verrechnungspreisen .....	104
(1) Gewinn(auf)teilungsmethoden.....	106
(a) Basic Arm's Length Return Method.....	106
(b) Beitragsanalyse.....	107
(c) Restgewinnanalyse.....	108
(i) Übliche und gleich bleibend verfügbare Beiträge .....	108
(ii) Ausreichender Gewinn.....	109

---

(iii) Eindeutiger Gewinn .....	109
(iv) Marktbeobachtung der Preise .....	109
(d) Einheitliche Kapitalrendite .....	110
(e) Cashflow Analyse .....	110
(f) Methode des eingesetzten Kapitals.....	110
(g) Diskussion der Gewinnteilungsmethoden.....	110
(2) Gewinnvergleichsmethode .....	111
(a) Darstellung .....	112
(b) Diskussion.....	113
(3) Diskussion der gewinnorientierten Methoden.....	115
5. Andere Ansätze zur Bestimmung internationaler Transferpreise .....	116
a) Darstellung und Diskussion von Alternativkonzepten zur bisherigen Durchführung des Fremdvergleiches .....	117
(1) Weltweit einheitliches Quellen- oder Wohnsitzprinzip....	117
(a) Eigene Stellungnahme zur Schaffung eines Ausgleichssystems .....	118
(b) Eigene Stellungnahme zur Konkurrenz mehrerer Steuerforderungen .....	119
(2) Weltweit einheitliche Steuersätze und Bemessungsgrundlagen .....	119
(3) Ein multilateraler Ansatz .....	120
(4) Lex-Fori-Klausel.....	121
(5) Einschränkung der Methodenvielfalt.....	122
(a) Die typische Anwendung.....	124
(b) Die Wahl des Steuerpflichtigen .....	125
(c) Diskussion und eigene Stellungnahme.....	126
b) Gemeinsame Kosten mehrerer Unternehmen.....	127
(1) Der Poolgedanke.....	127
(2) Der Fremdvergleich unter Berücksichtigung des Poolgedankens .....	129
6. Diskussion des Grundsatzes des selbständigen Unternehmens sowie des Fremdvergleichsgrundsatzes .....	131
a) Kritik am Grundsatz des selbständigen Unternehmens .....	131
(1) Vergleichsmarkt.....	131
(2) Integrationsbedingte Synergieeffekte .....	131
(3) Tatsächliches Verhalten der Konzernglieder.....	132
(4) Praktische Anwendung des Grundsatzes des selbständigen Unternehmens.....	133
b) Diskussion des Fremdvergleichsgrundsatzes .....	134
II. Der Grundsatz des einheitlichen Unternehmens als Gegen- entwurf .....	138

---

1.	Darstellung des Grundsatzes des einheitlichen Unternehmens.....	138
2.	Globale formelhafte Gewinnaufteilungsmethode.....	139
a)	Diskussion.....	140
b)	Eigene Stellungnahme.....	142
3.	Beispiel Nordamerika: Unitary Taxation.....	142
a)	Praktische Verbreitung.....	143
b)	Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit.....	144
4.	Beispiel Deutschland: Gewerbesteuerliche Organschaft.....	145
5.	Kritik am Grundsatz des einheitlichen Unternehmens.....	146
III.	Transaktions- und Prozesskostenbezogene Ansätze.....	147
1.	System der Transaktionssimulation.....	147
a)	Darstellung der Grundannahmen.....	147
b)	Darstellung einzelner Schritte der Transaktionssimulation....	148
(1)	Die originäre Preisbandbreite.....	149
(2)	Die derivative Preisbandbreite.....	150
(a)	Tatsächlicher Zeitvergleich.....	150
(b)	Hypothetischer Zeitvergleich.....	151
(3)	Die endgültige Preisfestsetzung.....	151
(4)	Kodifizierung.....	152
c)	Diskussion der Grundannahmen und eigene Stellungnahme.....	153
2.	Prozessorientierte Gewinnaufteilungsmethode.....	156
a)	Darstellung.....	156
b)	Umsetzbarkeit.....	158
c)	Eigene Stellungnahme.....	161
IV.	Bestandsaufnahme.....	162
1.	Rechtsstaatsprinzip und Vorhersehbarkeit.....	163
2.	Sachgerechtigkeit.....	168
a)	Interessenausgleich.....	169
b)	Einzelfallgerechtigkeit.....	169
(1)	Exkurs: BVerfG.....	170
(2)	Das Verhältnis zwischen Einzelfallgerechtigkeit und Rechtssicherheit.....	172
(3)	Übertragung der Überlegungen des BVerfG.....	172
3.	Eigene Stellungnahme.....	173



---

3. Kapitel: Konfliktprävention .....	177
I. Safe-Harbour-Regelungen .....	177
II. Vorabvereinbarung über die Verrechnungspreisgestaltung.....	180
1. Begriff und Erscheinungsformen von Vorabvereinbarungen.....	181
a) Unilaterales APA .....	183
b) Joint APA.....	183
2. Das Konfliktlösungspotential von Vorabvereinbarungen.....	184
III. Der nützliche aber beschränkte Beitrag der Konflikt- prävention .....	187
4. Kapitel: Verständigungsverfahren.....	189
I. Das Verständigungsverfahren: Grundlagen und Struktur .....	192
1. Die derzeitige Kodifizierung des Verständigungsverfahrens in Art. 25 MA-OECD .....	194
2. Abgrenzung des Verständigungsverfahrens vom diplo- matischen Weg .....	200
3. Entscheidungsmaßstäbe: Nationale Steuergesetze, DBA und Billigkeit.....	201
4. Die üblichen Stationen eines Verständigungsverfahrens in der Praxis.....	202
a) Der Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens durch den Steuerpflichtigen .....	203
b) Prüfung des Steuerfalles durch die zuständige Steuer- behörde .....	204
c) Zwischenstaatliche Verständigung .....	205
(1) Eröffnungsschreiben.....	206
(2) Replik auf das Eröffnungsschreiben .....	206
(3) Verhandlungen zwischen den kompetenten Steuerbehörden .....	207
(4) Einigungsmemorandum .....	208
d) Annahme durch den Steuerpflichtigen .....	209
e) Optionen bei Scheitern des Verständigungsverfahrens .....	210
II. Analyse der einzelnen Elemente des Verständigungs- verfahrens.....	210
1. Die Einleitung des Verfahrens .....	211
a) Sachlicher Anwendungsbereich .....	211
b) Antrags- oder Initiativrecht.....	212
c) Zuständige Steuerbehörde .....	216

d)	Antragsfrist .....	217
e)	Antragsbefugnis .....	219
f)	Nationale Rechtsweg- bzw. Rechtsmittlerschöpfung .....	221
g)	Effektive Einleitungshindernisse .....	222
(1)	Verweigerung eines Verständigungsverfahrens bei Inanspruchnahme eines safe harbour .....	223
(2)	Verweigerung eines Verständigungsverfahrens bei Abschluss eines APAs oder eines unilateralen Kompromisses .....	224
(3)	Verweigerung eines Verständigungsverfahrens bei Verletzung der Förderpflichten durch den Steuerzahler ..	225
(4)	Verweigerung eines Verständigungsverfahrens bei Verzicht.....	226
(5)	Verweigerung eines Verständigungsverfahrens bei Täuschung der Steuerbehörden .....	226
(6)	Verweigerung eines Verständigungsverfahrens in diversen anderen Konstellationen .....	228
(7)	Eigene Stellungnahme.....	229
h)	Steuerzahlung vor Verfahrensbeginn.....	229
i)	Vorschlag: Gestaltung des Verständigungsverfahrens nach Art eines Prätendentenstreits.....	230
2.	Die Durchführung des Verfahrens .....	231
a)	Nationale Bestimmungen, die den Steuerbehörden keine Verhandlungen erlauben.....	231
b)	Beteiligung des Steuerpflichtigen .....	233
(1)	Information des Steuerpflichtigen über den Verfahrens- stand durch die Steuerbehörde .....	234
(2)	Präsentation des Falles durch den Steuerpflichtigen vor den Steuerbehörden.....	235
(3)	Die Einbeziehung von Beratern durch den Steuer- pflichtigen.....	236
(4)	Teilnahme des Steuerpflichtigen an Verhandlungen.....	239
c)	Dauer von Verständigungsverfahren .....	241
(1)	Einschränkung der zulässigen Dauer .....	243
(a)	Allgemeine Erklärung der Menschenrechte .....	244
(b)	Europäischer Gerichtshof für Menschenrechte .....	244
(c)	Europäischer Gerichtshof (EuGH) .....	245
(d)	Effektiver Rechtsschutz und die Rechtsprechung des BVerfG .....	246
(2)	Vorschläge zur Beschleunigung des Verständigungsverfahrens .....	250
(a)	Delegation .....	250
(b)	Festlegung allgemeiner Zeitrahmen .....	251
(c)	Verfahrenscluster.....	253

(d)	Beschleunigtes Verfahren/ Accelerated competent authority procedure .....	253
(3)	Eigene Stellungnahme.....	254
d)	Die Organisation des Verständigungsverfahrens durch die Steuerbehörden.....	254
(1)	Unvoreingenommenheit der Beteiligten .....	254
(2)	Aufgabenverteilung/ Behördenorganisation .....	256
e)	Trilaterale oder multilaterale Verständigungsverfahren .....	257
f)	Interdependenzen und Vermischungen .....	258
(1)	Interdependenz .....	258
(2)	Vermischung.....	259
(3)	Eigene Stellungnahme.....	261
g)	Dokumentationspflichten .....	261
h)	Betriebsprüfungen .....	263
(1)	Darstellung des Ablaufs von Betriebsprüfungen .....	263
(2)	Simultanbetriebsprüfungen.....	264
(3)	Informelle gemeinsame Tätigkeiten von Betriebsprüfern untereinander und Zollbehörden.....	266
3.	Die Ergebnisse des Verfahrens.....	266
a)	Erfolgsaussichten eines Verständigungsverfahrens .....	266
(1)	Diskussion .....	267
(2)	Eigene Stellungnahme.....	270
b)	Beweislastregelungen.....	272
(1)	Beweislastregelungen zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung .....	272
(2)	Beweislastregelung zwischen den Steuerbehörden im Verständigungsverfahren.....	274
(3)	Eigene Stellungnahme.....	274
c)	Veröffentlichungen zum Verfahren.....	276
(1)	Diskussion .....	276
(2)	Eigene Stellungnahme.....	278
4.	Die Umsetzung der Ergebnisse .....	279
a)	Nationale Bestimmungen, die den Steuerbehörden die Umsetzung von Verhandlungsergebnissen nicht erlauben....	280
(1)	Vorangegangenes Gerichtsverfahren.....	280
(2)	Paralleles Gerichtsverfahren .....	281
(3)	Nachfolgendes Gerichtsverfahren.....	282
(4)	Bindungswirkung einer Verständigungsvereinbarung im Verständigungsverfahren i. e. S.....	282
(5)	Bindungswirkung einer Verständigungsvereinbarung im Konsultationsverfahren .....	283
(6)	Fristablauf .....	284
(7)	Ausblick .....	285

b) Gegenberichtigungen .....	285
(1) Vornahme von Gegenberichtigungen .....	286
(2) Fristen bei Gegenberichtigungen .....	287
c) Folgen von verschobenen Zahlungen .....	288
(1) Zeitpunkt der Steuerzahlung .....	289
(2) Zurechnungszeitpunkt für Berichtigungen .....	290
(3) Zinsdifferenzen zwischen Primär- und Gegen- berichtigung.....	291
(4) Eigene Stellungnahme.....	292
d) Sekundärberichtigungen.....	293
e) Kosten des Verständigungsverfahrens.....	294
5. Einschätzungen in der Literatur und eigene Stellungnahme.....	295
5. Kapitel: Schiedsverfahren .....	301
I. Bisherige Regelungen in DBA.....	304
II. Schiedsübereinkommen der Europäischen Gemeinschaften.....	305
III. Internationaler Steuergerichtshof/ völkerrechtliches Schiedsverfahren .....	309
IV. Vorschlag der International Chamber of Commerce 2000 .....	311
V. Vorschlag der International Fiscal Association 2003 .....	313
VI. Eigene Stellungnahme .....	314
Zusammenfassung .....	317

## Abkürzungsverzeichnis

Abkürzung	Bedeutung
...	u. s. w.
[...]	Auslassung im Zitat
„... [xxx: der Verfasser] ...“	Der Verfasser fügt in das vorliegende Zitat xxx ein.
„... [zzz] ...“	Das vorliegende Zitat enthält zzz, was hier allerdings nicht mitgelesen werden soll.
a. a. O.	am angegebenen Ort
a. F.	Alte Fassung
Abs.	Absatz
AEMR	Allgemeine Erklärung der Menschenrechte 10.12.1948
AFTA	ASEAN Free Trade Area
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
APA(s)	Advance Pricing Agreement(s)
APEC	Asian Pacific Economic Cooperation
Art.	Artikel
ASEAN	Association of South-East Asian Nations
AStG	Außensteuergesetz
BALRM	Basic Arm's Length Return Method
Bd.	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BGH	Bundesgerichtshof
BIP	Bruttoinlandsprodukt
BMF	Bundesfinanzministerium
brit.	Britisch
Bsp.	Beispiel
BStBl	Bundessteuerblatt

BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
bzw.	Beziehungsweise
c. p.	ceteris paribus
CA	Competent Authority
CAFTA	Central American Free-Trade Agreement
CFA	Committee of Fiscal Affairs der OECD
CPA	Certified (brit.: Chartered) Public Accountant
CPI	Comparable Profit Interval
CPM	Comparable Profits Method
CUP	Comparable uncontrolled Price
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
d. h.	das heißt
DIHT	Deutscher Industrie- und Handelstag
DM	Deutsche Mark
EFTA	European Free Trade Association
EG	Europäische Gemeinschaften
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
EGKS	Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl
EGMR	Europäischer Gerichtshof für Menschenrechte
EGV	EG-Vertrag
EMRK	Europäische Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten
Est	Einkommensteuer
EstG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuG	Europäisches Gericht
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EURATOM	Europäische Atomgemeinschaft
EUV	EU-Vertrag
Evtl.	Eventuell

---

EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EZB	Europäische Zentralbank
f.	Folgende
ff.	Fortfolgende
FGO	Finanzgerichtsordnung
FIU	Florida International University
Fn.	Fußnote
FTAA	Free-Trade Area of the Americas
G7	Weltwirtschaftsgipfel der Staats- und Regierungschefs der sieben führenden westlichen Industrieländer (USA, Kanada, Japan, Großbritannien, Frankreich, Italien, Deutschland)
G8	Weltwirtschaftsgipfel der Staats- und Regierungschefs der führenden westlichen Industrieländer (G7-Länder und seit 1998 Russland)
GASP	Gemeinsame Außen- und Sicherheitspolitik
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade
gem.	gemäß
GenG	Genossenschaftsgesetz
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
HGB	Handelsgesetzbuch
i. e. S.	im engeren Sinn
i. H. v.	in Höhe von
i. w. S.	im weiteren Sinn
i. S. d.	im Sinne des/ der
ICC	International Chamber of Commerce
IFA	International Fiscal Association
IGH	Internationaler Gerichtshof
IRC	Internal Revenue Code
IRS	Internal Revenue Service
IWF	Internationaler Währungsfonds

---

JWG	Joint Working Group der OECD
Kap.	Kapitel
KStG	Körperschaftsteuergesetz
Lat.	Lateinisch
LTD	Limited
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MA	Musterabkommen
MA-OECD	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuerung vom Einkommen und vom Vermögen
MAP	Mutual Agreement Procedure
MA-UN	UN-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuerung vom Einkommen und vom Vermögen
MEMAP	Manual on Effective Mutual Agreement Procedure
Mercosur	Mercado Común del Cono Sur
MK	Musterkommentar
MNC	Multinational Company
MNE	Multinational Enterprise
MNU	Multinationales Unternehmen
NAFTA	North American Free-Trade Area
NATO	North Atlantic Treaty Organization
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NMM	Nettomargenvergleichsmethode
NU	Nationales Unternehmen
o. g.	oben genannten
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
OEEC	Organization for European Economic Cooperation
OTO	Oil Taxation Office
PLC	Public Limited Company
RA	Rechtsanwalt
RFH	Reichsfinanzhof



---

Rn.	Randnummer
ROA	Return on Assets
ROI	Return on Investment
S.	Seite
SAP	Simultaneous Appeals Procedure
SE	Societas Europaea
StB	Steuerberater
$t_{\text{Land}}$	Steuersatz in einem Land
TP	Transferpreis
TINA	there is no alternative
TNU	Transnationales Unternehmen
u. a./ u. ä.	und andere/ und ähnliche
U. K./ UK	United Kingdom
u. U.	unter Umständen
U. v.	Urteil vom
u. v. a.	und viele andere
UDITPA	Uniform Division of Income for Tax Purposes Act
UNCTAD	United Nations Conference on Trade and Development
UNCTC	United Nations Centre on Transnational Corporations
UNO	United Nations Organization
U.S.	United States
US-\$	United States-Dollar
USA	United States of America
US-GAAP	United States General Accepted Accounting Principles
US Model 1996	US Model Convention 1996
v. a.	vor allem
v. H./ vH	von Hundert
v. int.	von internationalen
VGA	Verdeckte Gewinnausschüttung
VU	Verbundene Unternehmen

VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
WP	Wirtschaftsprüfer
WTO	World Trade Organization
WVK	Wiener Vertragsrechtskonvention
WWW	World Wide Web
z.B./ zB	zum Beispiel

## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	World Exports 1820 - 1992.....	6
Abbildung 2:	Veränderungen der Organisation grenzüberschreitender wirtschaftlicher Aktivitäten.....	31
Abbildung 3:	BIP von Staaten und Umsätze von MNU.....	42
Abbildung 4:	Gewinnwirkung von Verrechnungspreisen.....	53
Abbildung 5:	Kapitalflüsse durch irrealer Verrechnungspreise .....	58
Abbildung 6:	Abnormally high U.S. Imports .....	59
Abbildung 7:	Abnormally low U.S. Exports.....	60
Abbildung 8:	10 Sources of Lost U.S. Taxes due to abnormal trade pricing .....	61
Abbildung 9:	Unterteilung des internationalen Steuerrechts .....	65
Abbildung 10:	Transfer Pricing Methods in selected Countries.....	124
Abbildung 11:	Die originäre Preisbandbreite .....	149
Abbildung 12:	Mehrere Derivative Preisbandbreiten.....	151
Abbildung 13:	Das Organisationsmodell der Prozessorganisation.....	157
Abbildung 14:	Ziele und Zielbeziehungen im Rahmen der Besteuerung .....	162
Abbildung 15:	Klassische Stufenleiter der Streiterledigungsmittel.....	239
Abbildung 16:	Veranschaulichender Zeitrahmen für wesentliche Abschnitte des Verständigungsverfahrens.....	252



## **Einleitung**

Die fortschreitende Globalisierung hat den grenzüberschreitenden Anteil am Welthandel erheblich anwachsen lassen und zu einer explosionsartigen Ausbreitung internationaler Unternehmenskooperationen geführt (Einführung und Grundlagen). Der weltweite Umschlag von Waren sowie die internationale Erbringung von Dienstleistungen werden immer günstiger und die Infrastruktur für einen weltweiten Preisvergleich ist durch das Internet jedermann zugänglich. „Global sourcing“ ist Wirklichkeit geworden und die einst national oder regional abgrenzbaren Teilmärkte verwandeln sich schrittweise in einen internationalen Markt. Andererseits führt die demoskopische Entwicklung in den Industriestaaten zu rapide ansteigenden sozialen Kosten, die die einzelnen Staaten zur Sicherung alter und zum Erschließen neuer Einnahmequellen zwingen.

Die fortschreitende Internationalisierung von Unternehmen und die damit eintretende konkurrierende Besteuerung durch unterschiedliche Staaten führen zu Problemen, weil die Unternehmen durch internationale Verrechnungspreise (1. Kapitel) Gewinne verlagern können. Da die staatlichen Haushalte allesamt angespannt sind, gewinnt die Auseinandersetzung der Einzelstaaten um die Besteuerung der Gewinne aus grenzüberschreitenden Geschäften innerhalb multinationaler Unterneh-

men oder Unternehmensgruppen an Heftigkeit. Es ist zweifelhaft, ob materiell unumstrittene Gewinnabgrenzungsparameter bestehen (2. Kapitel), ob effiziente Verfahren zur Konfliktvermeidung (3. Kapitel) sowie zur Konfliktlösung (4. und 5. Kapitel) implementiert sind und ob damit ein effektiver Rechtsschutz gewährleistet ist.

Die heutigen Regelungen hinsichtlich internationaler Verrechnungspreise haben sich in einem mühsamen und langwierigen Prozess steter internationaler Verhandlungen und Konsultationen entwickelt. Die Globalisierung erfordert möglicherweise eine grundlegende, auf künftige Herausforderungen eingestellte sowie nachhaltige Weiterentwicklung des bestehenden Regelungswerkes. Wenn diese Untersuchung einen Bedarf zur Weiterentwicklung aufdeckt, sollen auch praktische Empfehlungen herausgearbeitet werden, wie die Handhabung internationaler Verrechnungspreise in Zukunft verbessert werden kann.

# **Einführung und Grundlagen**

Unter einer globalisierten Wirtschaft wird in dieser Untersuchung eine durch die Globalisierung geprägte Weltwirtschaft verstanden. Da die Bedeutung von Globalisierung in Ökonomie, Politik und Kultur keineswegs gleich ist, wird einführend ein dieser Untersuchung zugrunde liegendes Verständnis erarbeitet.

Internationale Verrechnungspreise führen zu Konflikten zwischen multinationalen Unternehmen und den jeweils zuständigen Finanzbehörden. Auch der Begriff des multinationalen Unternehmens unterliegt bislang keiner einheitlichen Interpretation. Die für diese Untersuchung maßgebliche Sichtweise wird am Ende dieses Kapitels vorgestellt.

## **I. Die Entwicklung der Weltwirtschaft**

Die heutige Form der Weltwirtschaft geht zurück auf die Theorie des Wirtschaftsliberalismus, der Arbeitsteilung sowie des Freihandels. Begründer dieser Denkschulen waren Adam Smith (1723 – 1790)<sup>1</sup> sowie David Ricardo (1772 – 1823)<sup>2</sup>. Gedankliche Grundlage solcher grenz-

---

<sup>1</sup> Brockhaus, Bd. 20, S. 396.

<sup>2</sup> Brockhaus, Bd. 18, S. 386.

überschreitender Überlegungen war die Liberalisierung der Nationalstaaten selbst. Diese Entwicklung geht staatstheoretisch auf John Locke (1632 – 1704) zurück.<sup>3</sup> Er sah es als Aufgabe des Staates an, die Entfaltung und die Lebensgestaltung des Einzelnen zu sichern, was sowohl den Schutz vor Dritten als auch die Sicherheit vor dem Staat selbst umfasste.<sup>4</sup> Locke löste die von Thomas Hobbes (1588 – 1679) noch absolutistisch geprägte Vorstellung eines Staatsvertrages ab, mit dem der Einzelne auf seine Freiheit verzichtete, um Schutz vor den anderen „Wölfen“ zu erhalten („homo homini lupus“).<sup>5</sup> Erst Locke ermöglichte damit den bürgerlich-liberalen Verfassungsstaat westlicher Prägung.<sup>6</sup> Dieser hat sich heute zu einem modernen Wohlfahrtsstaat weiterentwickelt, der über Lockes Vorstellungen hinaus soziale Sicherheit gewährt und mannigfaltige Probleme zu lösen hat.<sup>7</sup> Der moderne Staat gewährt seinen Bürgern Sicherheit in Form von Gefahrenvorsorge und -abwehr, Freiheit und Rechtssicherheit.

Smith machte 1776 Arbeit und Arbeitsteilung als Quellen des Wohlstandes von Nationalstaaten aus<sup>8</sup> und entwickelte die Theorie der absoluten Kostenvorteile, den klassischen Erklärungsansatz für Außenhandelsaktivitäten.<sup>9</sup> Ricardo veröffentlichte Anfang des 19. Jahrhunderts sein Theorem der komparativen Kostenvorteile als Verallgemeinerung dazu.<sup>10</sup> Das daraus abgeleitete Freihandelspostulat, das für alle Staaten galt, wurde durch das Schutzzollargument für junge Industrien relativiert.<sup>11</sup> Außerdem wurden durch Handelshemmnisse, wie z. B. Zölle,

<sup>3</sup> Brockhaus, Bd. 13, S. 477 f., bietet einen Überblick über das vielseitige Wirken von Locke.

<sup>4</sup> Stoll, Sicherheit S. 5, fasst Lockes Staatsverständnis in dieser Weise zusammen.

<sup>5</sup> Brockhaus, Bd. 10, S. 121 f.

<sup>6</sup> Brockhaus, Bd. 13, S. 478, verweist auf die engen Bezüge zu Locke, die sich in der amerikanischen Unabhängigkeitserklärung 1776, dem französischen Verfassungsentwurf von 1791 und dem deutschen Grundgesetz von 1949 finden.

<sup>7</sup> Stoll, Sicherheit S. 8 ff., setzt sich näher mit dem heutigen Verhältnis von Staat und Gesellschaft auseinander, insbesondere mit ihrem Zusammenwirken beim Umgang mit Risiken für Gesundheit und Umwelt.

<sup>8</sup> Damit entwickelte er eine Alternative zur Physiokratie, die den Produktionsfaktor Boden wohlstandsfördernd hervorhob, und zum damals sehr verbreiteten Merkantilismus, der die Geldvorräte einer Volkswirtschaft und ihren Außenhandel als Wohlstandsquellen betonte.

<sup>9</sup> Brockhaus, Bd. 12, S. 229.

<sup>10</sup> Danach ist der Außenhandel sogar für solche Länder vorteilhaft, die alle Güter zu geringeren Kosten produzieren können als das Ausland, wenn sie sich auf die Güter spezialisieren, die sie relativ/ komparativ am günstigsten herstellen können.

<sup>11</sup> Friedrich List (1789 – 1846) hielt befristete Schutz-/ oder Erziehungszölle für ein probates Mittel zum Aufbau junger Industrien, Brockhaus, Bd. 13, S. 441. Siebert, S. 165 f. erläutert die Schutzzollpolitik überblicksartig, bei Reich S. 32 ff. findet sich eine ausführlichere Darstellung der Schutzzollpolitik im 19. Jahrhundert. List/ Behrens/ Rei-



auch die Autarkie von Volkswirtschaften in einzelnen Bereichen oder der Schutz etablierter heimischer Industrien vor dem Weltmarkt angestrebt.<sup>12</sup>

Der Wirtschaftsliberalismus löste den bis dahin vorherrschenden Merkantilismus<sup>13</sup> bzw. Protektionismus in der ersten Hälfte des 19. Jahrhunderts ab und führte zu einem Abbau von Handelshemmnissen.<sup>14</sup> Wichtige Stationen für die Entwicklung des Wirtschaftsliberalismus im 19. Jahrhundert waren die Gründung des Deutschen Zollvereins 1834, die Aufhebung der britischen Corn Laws, der Goldstandard als Fundament des internationalen Zahlungsverkehrs sowie die schrittweise Öffnung des bis dahin abgeschotteten Japans für den Weltmarkt durch die ersten Handelsabkommen in den fünfziger Jahren des 19. Jahrhunderts. Einen Rückschlag stellte Bismarcks Schutzzollpolitik seit 1879 zugunsten der Schwerindustrie und der Landwirtschaft dar. Trotzdem wird von der Reichsgründung 1871 bis zum Ausbruch des ersten Weltkrieges 1914 vom Aufstieg der Handelsglobalisierung bzw. des Freihandels gesprochen, seit 1895 sogar vom sog. „Goldenen Zeitalter“ des Freihandels. Reich fasst die weltweite Situation um 1900 wie folgt zusammen: „Patriotismus und Wirtschaftsnationalismus waren unentwirrbar miteinander verknüpft. Nation stand gegen Nation im Wettbewerb.“<sup>15</sup>

Dieser Aufschwung des Welthandels erlitt durch die beiden Weltkriege und die Weltwirtschaftskrise, eingeleitet durch den Zusammenbruch der New Yorker Börse Ende Oktober 1929, eine herbe Unterbrechung. Die betroffenen Staaten litten unter Hyperinflation und suchten in Schutzzöllen und anderen Handelshemmnissen Rettung für ihren nationalen Arbeitsmarkt.<sup>16</sup>

---

chartd/ Simonis, S. 156 f. sehen Lists infant-industry-Argument durch erfolgreiche Protektion in den heutigen Industriestaaten weitgehend bestätigt.

<sup>12</sup> Siebert, S. 160 ff.

<sup>13</sup> Reich, S. 22, erläutert die Motive für den Merkantilismus und seine Funktionsweise am Beispiel von Frankreich und England.

<sup>14</sup> Siebert, S. 159. Reich, S. 28 – 32, schildert sehr plastisch, mit welchen Argumenten in Amerika im 19. Jahrhundert Schutzzölle erhoben wurden, auf S. 36 wendet er sich Schutzzöllen in Europa zu.

<sup>15</sup> Reich, S. 41.

<sup>16</sup> Siebert, S. 159.

Eine Renaissance des Welthandels wurde mit der Gründung des Internationalen Währungsfonds (IWF) und der Weltbank in Bretton Woods 1944 eingeleitet. 1948 wurde das General Agreement on Tariffs and Trade (GATT) in Kraft gesetzt, das bis heute in verschiedenen Vertragsrunden mengenmäßige und tarifäre



Abbildung 1: World Exports 1820 - 1992<sup>17</sup>

Handelshemmnisse weltweit weitgehend beseitigt hat. 1960 entstand die bedeutendste Organisation der westlichen Industrieländer zur Abstimmung ihrer Wirtschaftspolitik, die Organization for Economic Cooperation and Development (OECD).<sup>18</sup> Sie übernahm nach dem Völkerbund<sup>19</sup> (erster Abkommensentwurf 1927)<sup>20</sup> und der Organization for European Economic Cooperation (OEEC, erste Empfehlung 1955, Einsetzung eines Steuerausschusses 1956)<sup>21</sup> die Veröffentlichung von Musterabkommen auf dem Gebiet der Besteuerung von Einkommen (erstes Musterabkommen der OECD 1963).<sup>22</sup> Innerhalb der OECD beschäftigten sich bis 1971 das Fiscal Committee und danach das Committee on Fiscal Affairs mit der Überarbeitung der jeweiligen Musterabkommen.<sup>23</sup>

Während des Kalten Krieges, auch Ost-West Konflikt genannt,<sup>24</sup> standen sich der Neoliberalismus der westlichen Welt – auch bekannt als

<sup>17</sup> OECD, Policy Report 1997, S. 14 m. w. N.

<sup>18</sup> Brockhaus, Bd. 16, S. 254; die Gründungsziele sind abgedruckt bei OECD, Commentary Vol. I, S. I-ii.

<sup>19</sup> Engl.: League of Nations.

<sup>20</sup> Lehner, S. 9; Vergleichbare Abkommen gab es bereits im Norddeutschen Bund beispielsweise 1869 zwischen Preußen und Sachsen, Tittel, S. 2f., und im Deutschen Reich, Tittel, S. 43 mit einer Liste in Rn. 1; Ritter, Vertragspolitik S. 353, nennt das Gesetz zur Beseitigung der Doppelbesteuerung im Norddeutschen Bund 1870 (ab 1883 auf Kapitalgesellschaften anwendbar) als Startpunkt der Beseitigung der Doppelbesteuerung, diesem sei das DBA Preußen – Österreich gefolgt.

<sup>21</sup> Lehner, S. 7f.

<sup>22</sup> Rajaratnam/ Venkatramaiah, S. 1.33 – 1.35, beschreiben die Geschichte der Musterabkommen und ihrer Vorläufer eingehend; Oestreicher dazu m. w. N., S. 7; OECD-Kommentar in Baker 2003, S. Int-1 Rn. Int.04ff.

<sup>23</sup> OECD-Kommentar in Baker 2003, S. Int-2 Rn. Int.07.

<sup>24</sup> Scholz, S. 4.

Marktwirtschaft oder Kapitalismus – und der Kommunismus bzw. Sozialismus des Ostblocks als zwei weitgehend undurchlässige Blöcke gegenüber. Beide wollten zeigen, dass sie jeweils die bessere – die richtige – Ideologie vertreten. Dieser Beweis wurde auf fast allen Ebenen gesucht, z. B. beim Wettrüsten und in der Raumfahrt beim „Wettlauf zum Mond“. Auch die soziale Marktwirtschaft in der Bundesrepublik Deutschland sollte den östlichen Nachbarn zeigen, dass die westliche Wirtschaftsordnung dem Kommunismus bzw. Sozialismus überlegen ist.<sup>25</sup> In den sechziger Jahren stritten in der westlichen Hemisphäre die Monetaristen<sup>26</sup> (in den siebziger Jahren als neue klassische Schule bekannt) und die Keynesianer<sup>27</sup>, ob die Märkte sich selbst überlassen werden sollten oder staatliche Eingriffe Verbesserungen herbeiführen könnten.<sup>28</sup> Beide Seiten fanden plausible Erklärungen für die extremen Vorgänge um die Weltwirtschaftskrise in den dreißiger Jahren.<sup>29</sup> Seit 1975 finden jährlich Weltwirtschaftsgipfel der Staats- und Regierungschefs der führenden westlichen Industrieländer statt, die mittlerweile traditionell nach der Zahl der beteiligten Staaten als G7- bzw. G8-Gipfel bezeichnet werden.<sup>30</sup>

Zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit, Schaffung attraktiver Zinsen und stabiler Wechselkurse, zur Akkumulation von Verhandlungsmacht und zur Rückgewinnung von politischer Kontrolle über grenzüberschreitende Wirtschaftsprozesse haben sich in der zweiten Hälfte des 20. Jahrhunderts weltweit zahlreiche regionale Wirtschafts-

---

<sup>25</sup> Callinicos nennt auf S. 119 f. die soziale Marktwirtschaft der Bundesrepublik Deutschland sowie Japan als Beispiele für den „stakeholder capitalism“. Kennzeichnend sei die Regulierung der Märkte zur Förderung ökonomischer Stabilität und zur Erhaltung des sozialen Friedens.

<sup>26</sup> Hauptvertreter der Monetaristen war Milton Friedman, Dornbusch/ Fischer, S. 7. Er war Mitglied der Chicago-Schule, Brockhaus, Bd. 7, S. 669, die die Überlegenheit eines privat-marktwirtschaftlichen Systems gegenüber staatlicher Regulierung der Wirtschaft propagierte, Brockhaus, Bd. 4, S. 464. Der Monetarismus knüpft an die neoklassische Vorstellung eines grundsätzlich stabilen Wirtschaftsablaufes an und gibt der Notenbank lediglich die Bekämpfung der Inflation auf, Brockhaus, Bd. 15, S. 47. Dornbusch/ Fischer, S. 7 f., fassen die Arbeitsannahmen der neuen klassischen Schule zusammen als: 1) Die Wirtschaftssubjekte maximieren. 2) Die Erwartungen sind rational. 3) Die Märkte werden geräumt.

<sup>27</sup> Brockhaus, Bd. 11, S. 654 f.: Der Keynesianismus geht auf John Maynard Keynes zurück. Er vertraut nicht auf die Selbstheilungskräfte des Marktes zur Beseitigung von Störungen und automatische Herstellung der Vollbeschäftigung. Dies wird u. a. auf ein Versagen der Preismechanismen durch Preisinflexibilitäten sowie auf ungewisse Erwartungseffekte zurückgeführt. Daraus leitet der Keynesianismus die Steuerungsnotwendigkeit und die Steuerungsmöglichkeit des Wirtschaftsablaufs durch eine aktive Wirtschaftspolitik des Staates ab, Stiglitz, S. 249.

<sup>28</sup> Dornbusch/ Fischer, S. 7.

<sup>29</sup> Dornbusch/ Fischer, S. 540 f.

<sup>30</sup> Brockhaus, Bd. 24, S. 58 f., Bd. 8, S. 72, Jahrbuch 1999, S. 140f.

blöcke gebildet.<sup>31</sup> Der weltweit am weitesten entwickelte regionale Wirtschaftsblock ist die Europäische Union.<sup>32</sup> In Europa begründeten die Römischen Verträge 1957 die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft (EWG).<sup>33</sup> 1967 wurden die EWG, die Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl (EGKS) und die Europäische Atomgemeinschaft (EURATOM) organisatorisch integrierter Bestandteil der Europäischen Gemeinschaften (EG).<sup>34</sup> Die EG ist seit 1968 Zollunion, seit 1977 ein einheitliches Zollgebiet und seit 1993 ein Binnenmarkt, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gewährleistet ist. Die Mitgliedstaaten verbindet seit 1993 neben der EG auch eine Gemeinsame Außen- und Sicherheitspolitik (GASP) sowie die Zusammenarbeit in den Bereichen Justiz und Inneres. Seitdem werden alle drei Säulen unter dem Dach der Europäischen Union (EU) zusammengefasst. Seit 1999 existiert eine Europäische Zentralbank (EZB). Die europäische Wirtschafts- und Währungsunion wurde mit der Einführung des Euro 1999 und der Einführung von Euro-Banknoten und -münzen 2002 vollendet, wenn auch nicht in allen Mitgliedstaaten.<sup>35</sup> Innerhalb der EU ist auch eine Harmonisierung der indirekten Steuern gelungen, sieht man einmal von der Höhe des Steuersatzes ab.<sup>36</sup> Die Vereinheitlichung der direkten Steuern<sup>37</sup> gestaltet sich bisher noch schwierig,<sup>38</sup> jedoch wurden zumindest im Bereich der Unternehmensbesteuerung mit einigen Richtlinien und der Schiedskonvention erste Schritte unternom-

---

<sup>31</sup> Hübner, S. 29, spricht von der Zurückgewinnung verloren gegangener wirtschaftspolitischer Souveränität. Altvater/ Mahnkopf, S. 46 legen die Motive für die Bildung regionaler Wirtschaftsblöcke dar. Genscher stellt auf S. 4 die fördernde Wirkung regionaler wirtschaftlicher Zusammenschlüsse für die wirtschaftliche Liberalisierung fest, so auch Siebert auf S. 11; Fairclough, S. 27, beschreibt die Tendenz zur Zersplitterung der Weltwirtschaft in regionale Wirtschaftsblöcke.

<sup>32</sup> Dunning, Globalization S. 315, nennt die politischen und ökonomischen Vorgänge in den 80er Jahren in Europa die dramatischsten und am weitesten reichenden Reformen weltweit; Offermanns, S. 7, weist auf die Integration innerhalb Europas nach dem zweiten Weltkrieg hin.

<sup>33</sup> Offermanns, S. 7.

<sup>34</sup> Heute ist weitgehend in Vergessenheit geraten, dass die EWG durch die European Free Trade Association (EFTA) 1960 Konkurrenz erhielt, Die Welt, Freitag 9. Juli 2004, Buch: Europas Verfassung, S. 8 f. Ebenda findet sich eine Zusammenfassung der Geschichte der EU. Heute existieren EU und EFTA, sog. „kleine Freihandelszone“, friedlich nebeneinander, Brockhaus, Bd. 6, S. 654.

<sup>35</sup> Offermanns, S. 7, der auch eine Liste der Euro-Länder sowie der übrigen Länder, die ihre nationalen Währungen vorerst weiterführen, bereithält.

<sup>36</sup> Scheffler, S. 11; Offermanns, S. 8, 13 m. w. N.

<sup>37</sup> Einige direkte Steuersätze von 1998 trägt Schwenke, S. 2605, für einige europäische Staaten sowie Japan und die USA zusammen.

<sup>38</sup> Schwenke, S. 2605, spricht sogar davon, „dass der steuerliche Wettbewerb in Europa schärfer geworden ist“.

men.<sup>39</sup> In Rom haben 2004 die Staats- und Regierungschefs der EU-Mitgliedstaaten nach beschwerlichen Verhandlungen eine Europäische Verfassung unterzeichnet, die nun noch von den Mitgliedstaaten ratifiziert werden muss.

Auch auf anderen Kontinenten haben sich mit deutlich geringerem Integrationsgrad Wirtschaftsblöcke gebildet, beispielhaft sind in Nordamerika das North American Free-Trade Area (NAFTA), in Asien das ASEAN<sup>40</sup> Free Trade Area (AFTA) und die Asian Pacific Economic Cooperation (APEC), in Mittelamerika das Central American Free-Trade Agreement (CAFTA)<sup>41</sup> sowie im südlichen Lateinamerika der Mercado Común del Cono Sur (Mercosur) zu nennen.<sup>42</sup> Geplant war bereits für 2005 die Gründung des Free Trade Area of the Americas (FTAA), ein Zusammenschluss von NAFTA und Mercosur. Seit 2004 besteht ein informelles Forum namens ASEM (Asia-Europe-Meeting), das derzeit 39 gleichberechtigte Teilnehmerstaaten zählt.<sup>43</sup>

In den achtziger Jahren wurde die traditionelle Außenhandelstheorie um eine moderne oder endogene Außenhandelstheorie ergänzt, die unvollkommene Märkte untersuchte und die Zusammenhänge zwischen Markterweiterungen und Forschungsfortschritten genauer beleuchtete.<sup>44</sup> Der Kalte Krieg endete mit dem Fall der Berliner Mauer am 9. November 1989 und dem anschließenden Zusammenbruch des Warschauer Paktes. Diese einschneidenden Ereignisse führten zu einer Hegemonie des Neoliberalismus als einzige - überlebende<sup>45</sup> und bewährte - Gesellschafts- und Wirtschaftsordnung.<sup>46</sup> Diese Hegemonie hält bis heute an.<sup>47</sup>

---

<sup>39</sup> Offermanns, S. 8 m. w. N., fasst diese Schritte zusammen; in jüngster Zeit wurde auch die Societas Europaea (SE) eingeführt und die europaweite Abzugsfähigkeit von Verlusten wieder auf die europäische Tagesordnung gesetzt; Scheffler, S. 11f., sieht bei der Harmonisierung der direkten Steuern in Europa lediglich Ansätze und zählt diese ebenfalls auf.

<sup>40</sup> Abkürzung für Association of South-East Asian Nations.

<sup>41</sup> Unterzeichnet 2004, ratifiziert in den USA am 28.07.2005.

<sup>42</sup> Eine vollständigere Übersicht wichtiger Wirtschaftsgemeinschaften findet sich im Brockhaus, Bd. 24, S. 57.

<sup>43</sup> Diese Information fand sich am 01.02.2005 unter [www.bundesfinanzministerium.de/internationale-beziehungen](http://www.bundesfinanzministerium.de/internationale-beziehungen). Mitglieder sind seit 2004 die 25 EU-Staaten sowie Brunei, Indonesien, Malaysia, Philippinen, Singapur, Thailand, Vietnam, Laos, Kambodscha, Myanmar, China, Südkorea und Japan.

<sup>44</sup> Dazu findet sich bei Durth, insbesondere Kap. III, ein Überblick.

<sup>45</sup> China, Kuba und andere kommunistische Überbleibsel sollen hier vernachlässigt werden ebenso wie sonstige Diktaturen.

<sup>46</sup> Callinicos, S. 6. Auf S. 118 beschreibt er die Reaktion der Linken auf den Zusammenbruch des Warschauer Blockes. Krüger, S. 20, spricht von einer weltweit marktwirtschaftlichen Orientierung fast ohne Ausnahmen. Siebert, S. 11, hält das Ende des Kalten Krieges für eine wichtige Ursache der Globalisierung. Stiglitz, S. 217, stellt fest, dass das Marktmodell nach dem Zusammenbruch des Ostblocks die Oberhand gewonnen hat.

Stiglitz betont jedoch auch, dass es nicht nur einen Typ Marktwirtschaft gibt, sondern verschiedene Modelle wie z. B. das schwedische, deutsche,<sup>48</sup> japanische oder amerikanische.<sup>49</sup> Diese Modelle sind sehr unterschiedlich und keineswegs austauschbar.<sup>50</sup> Das Ende des Kalten Krieges hatte die Eingliederung früherer Planwirtschaften in die Weltwirtschaft und auch eine moderate Öffnung Chinas für internationale Arbeitsteilung zur Folge. In den 80er und 90er Jahren des 20. Jahrhunderts öffneten sich immer mehr Schwellen- und Entwicklungsländer für den internationalen Handel und traten dem GATT bei.<sup>51</sup> Das GATT wurde 1995 von der World Trade Organization (WTO) abgelöst.<sup>52</sup>

Das weltweit enorme Bevölkerungswachstum, die zunehmende Verknappung natürlicher Ressourcen<sup>53</sup> wie Wasser, Gas und Öl sowie die unkontrollierte Verbreitung von Massenvernichtungswaffen sind auch nach dem Ende des Kalten Krieges weiterhin gewichtige Risiken für den Weltfrieden.<sup>54</sup> Experten beobachten außerdem mit Sorge eine Verschärfung des Nord-Süd-Konfliktes.<sup>55</sup> Am Ende des 20. Jahrhunderts ist eine immer stärkere Verflechtung der nationalen Volkswirtschaften zu einer globalen Weltwirtschaft zu beobachten.<sup>56</sup> Die augenfälligsten wirt-

---

<sup>47</sup> Callinicos, S. 6, sieht das Ende der Phase der Hegemonie des Neoliberalismus am 30. November 1999, dem Tag, an dem schwere Demonstrationen in Seattle WTO-Verhandlungen scheitern ließen, die Vorgänge schildert er im Einzelnen auf S. 4 f.

<sup>48</sup> Paqué, S. 31, bezeichnet das deutsche Modell als „gezähmten Kapitalismus“ und erklärt die ordoliberalen Konzeption anhand der drei Funktionen des Staates in einer sozialen Marktwirtschaft: 1) Durchsetzung des Rechts 2) Garantie des Wettbewerbs 3) Gestaltung eines Netzes sozialer Sicherheit.

<sup>49</sup> Stiglitz, S. 217.

<sup>50</sup> Paqué, S. 31, fasst die europäischen Ausprägungen der Marktwirtschaft als europäisches Modell des gezähmten Kapitalismus zusammen, da ihnen zumindest eine marktwirtschaftliche Rechts- und Wettbewerbsordnung, ein gut ausgebaute Sozialstaat sowie wenigstens teilweise zentralisierte Tarifverhandlungen im Rahmen der Sozialpartnerschaft gemeinsam seien. Die Unterschiede wären dagegen graduell. List/ Behrens/ Reichardt/ Simonis, S. 188, bezeichnen das Wirtschaftssystem in den OECD-Staaten als Verbindung von internationalem Multilateralismus und heimischem Interventionismus.

<sup>51</sup> Siebert, S. 11.

<sup>52</sup> Stoll/ Schorkopf, S. 13.

<sup>53</sup> Siebert, S. 89, unterscheidet zwischen erneuerbaren und nicht-erneuerbaren Ressourcen und weist auf mögliche Knappheitsfolgen hin.

<sup>54</sup> Genscher, S. 8 f. Diese Risiken beunruhigen auch die OECD, Policy Report 1997, S. 8. Hetzer, S. 28, nennt auch bewaffnete Konflikte sowie repressive und korrupte Regime als Ursachen für Elend und Armut.

<sup>55</sup> Scholz, S. 4.

<sup>56</sup> OECD-Kommentar in Baker 2003, S. Int-3 Rn. Int.08, berichtet von einer verstärkten Globalisierung und Liberalisierung in OECD-Ländern in den 80er Jahren des 20. Jahrhunderts; Hill, S. 79, betreibt überdies unter Anspielung auf GATT und WTO Ursachenforschung: „As trade barriers became negligible, product, capital and services markets became increasingly integrated on a global scale.“, ähnlich auf S. 81. Etwas abgeschwächt Dornbusch/ Fischer, S. 177.

schaftlichen Symptome der Globalisierung sind das rasante Anwachsen des Welthandels<sup>57</sup>, die zunehmende Mobilität der Produktionsfaktoren Kapital<sup>58</sup> (Auslandsinvestitionen) und Arbeit<sup>59</sup> sowie die stetig wachsende Bedeutung multinationaler Unternehmen.<sup>60</sup>

Die Zunahme der globalen Wirtschaftstätigkeit zeigt sich im Zuwachs des Internationalen Handels<sup>61</sup> um Faktor 13, der Anstieg der Direktinvestitionen um Faktor 18 und das Hochschnellen internationaler Finanztransaktionen um Faktor 42 zwischen 1972 und 1996.<sup>62</sup> In absoluten Zahlen für 1997 investierte Deutschland im Ausland 47 Milliarden DM, wohingegen ausländische Investitionen in Deutschland lediglich 4,5 Milliarden DM ausmachten.<sup>63</sup> Bislang spielen sich große Anteile am Welthandel innerhalb der Triade von USA, Europa und Japan ab.<sup>64</sup> Der Anteil des Handels innerhalb der EU am Handel der Mitgliedstaaten insgesamt betrug 2001 gar 60 %.<sup>65</sup> Mit den restlichen 40 % gehört die EU immer noch zu den größten Importeuren und Exporteuren weltweit.<sup>66</sup> Die weitgehende Öffnung der Märkte für ausländische Konkur-

---

<sup>57</sup> Siebert, S. 38 - 40, unterscheidet zwischen international handelbaren Gütern, für die es einen Weltmarkt gibt, und nicht handelbaren Gütern, die sich lediglich an einen lokalen Markt wenden; Schwenke, S. 2604 sieht 1998 ein nachhaltiges „Anwachsen der internationalen Handels- und Investitionsströme“ bereits in den „vergangenen Jahrzehnten“.

<sup>58</sup> Deutscher Bundestag, S. 13, vergleicht die Mobilität von Kapital und Arbeit, wobei die Mobilität des Kapitals überlegen ist.

<sup>59</sup> List/ Behrens/ Reichardt/ Simonis, S. 128, stellen eine wachsende Mobilität von Arbeit fest. Genschler spricht auf S. 4 sogar von einem „Weltarbeitsmarkt“. Auch Krüger bemerkt auf S. 20 die weltweite Verfügbarkeit von qualifizierten bzw. billigen Arbeitskräften. Hengsbach, Kap. II, sieht eine wirksame Abschottung der Industrieländer gegen Migration aus dem Süden. Henzler, S. 11 f., hält die Arbeitnehmer für weitgehend immobil hinsichtlich der Lage ihres Arbeitsplatzes, global nur in ihrer Rolle als Konsument. Siebert, S. 14 f., unterscheidet zwischen einem wachsenden globalen Arbeitsmarkt der hoch qualifizierten Arbeitskräfte und ansonsten segmentierten Arbeitsmärkten, die nur indirekte weltweite Abhängigkeiten aufweisen.

<sup>60</sup> Genschler, S. 3 f.

<sup>61</sup> Siebert, S. 14, berichtet von einer realen durchschnittlichen jährlichen Zuwachsrate des Weltexportvolumens i. H. v. 3,4 Prozent im Zeitraum 1980- 1994.

<sup>62</sup> Henzler, S. 3. Dieter, S. 26, plädiert für Kapitalverkehrscontrollen, um spekulative Finanztransaktionen einzudämmen.

<sup>63</sup> Schwenke, S. 2604 m. w. N.

<sup>64</sup> Hübner, S. 26 f., sieht eine Fragmentierung und keinesfalls eine flächendeckende Ausbreitung von Globalisierungsvorgängen um den Globus; Hintzen/ Hintzen, S. 1907, sehen nach dem zweiten Weltkrieg eine sprunghafte Internationalisierung der Wirtschaftsbeziehungen zwischen den Industriestaaten; Hengsbach, Kap. II, beschreibt keine im Wesentlichen globalen Handelsverflechtungen sondern weitgehend lediglich solche innerhalb und zwischen den großen regionalen Wirtschaftsblöcken.

<sup>65</sup> Hill, S. 77.

<sup>66</sup> Dazu findet sich eine Tabelle bei Hill, S. 77, der zufolge die EU (19,5 %) vor den USA (17 %) im Jahr 1999 die größte Exporteurin war und hinter den USA (24,6 %) mit 18,5 % die zweitgrößte Importeurin auf der Erde war.

renz umfasste im Jahr 2000 ca. 20 % der Märkte und wird im Jahr 2015 ca. 80 % aller Märkte weltweit erfassen. Das globale Marktvolumen wird im gleichen Zeitraum voraussichtlich von fünf auf fünfzig Billionen US-\$ jährlich anschwellen.<sup>67</sup>

## II. Die Globalisierung: Erscheinungsformen und Diskussion

Die Entwicklung der Weltwirtschaft wird oft mit dem Phänomen der Globalisierung in Zusammenhang gebracht, deren Erscheinungsformen und Bedeutung allerdings schwer zu umschreiben sind. Ebenfalls unklar ist, welche Auswirkungen die Globalisierung hat und wie diese zu beurteilen sind.

### 1. Die Globalisierung: Erscheinungsformen und Bedeutung

Die heutige Entwicklung der Weltwirtschaft wird häufig als Globalisierung bezeichnet. Man sie beispielsweise mit Hübner verstehen als „ein im Zeitablauf verstärktes quantitatives wie qualitatives Anwachsen grenzüberschreitender Ströme von Aktivitäten“, die „ökonomischer, politischer oder kultureller Natur“ sein aber auch im „Austausch von Umweltschadstoffen oder von Informationen“ bestehen können.<sup>68</sup>

Auch Hoós gibt eine Beschreibung: „This globalisation is a continuous process of extending interdependent cross-border linkages in production and exchange, pursued by firms, many of which by definition are multinational, transnational, with the aim of advancing their particular interests, and regulated by states and other institutions with the aim of ensuring the potential benefits are obtained by wider communities.“<sup>69</sup> Man kann den Prozess der Globalisierung aus der Makroebene „als zunehmende Integration von Regionen und Nationen“ beschreiben, „bis das Weltsystem den gesamten Globus umfaßt“.<sup>70</sup> Auf der Mikroebene zeigt sich dieser Prozess durch eine zunehmende Offenheit der Nationalstaaten und Regionen gegenüber der Außenwelt.

Opaschowski spricht nicht direkt von Globalisierung, jedoch bezeichnet er die derzeitige weltweite Lage in Anlehnung an den Club of Rome als „Phase des gestörten Gleichgewichts mit Strukturveränderun-

---

<sup>67</sup> Henzler, S. 2.

<sup>68</sup> Hübner, S. 17; ähnlich Gurbaxani, S. 28: „Globalisierung ist kein Endzustand, sondern Prozess wachsender Austauschbeziehungen“.

<sup>69</sup> Hoós, S. 40.

<sup>70</sup> Altvater/ Mahnkopf, S. 49. Schirm, S. 7 f., hält die „wachsende Integration nationaler Ökonomien in globale Märkte“ im Zuge der Globalisierung für unumstritten.



gen globalen Ausmaßes“.<sup>71</sup> Auch Müller/ Kornmeier nehmen die Globalisierung nicht als einen homogenen Prozess wahr.<sup>72</sup> Vielmehr vollziehe sich die Umgestaltung von Gesellschaft, Politik und Wirtschaft auf mehreren Ebenen sowie in unterschiedlicher Intensität und Geschwindigkeit.<sup>73</sup>

Krüger umschreibt Globalisierung kurz als das „Entstehen allgemeiner weltweiter Abhängigkeiten“. Seine ausführlichere systemtheoretische Definition lautet: „Mit Globalisierung sind diejenigen weltweiten Prozesse zu bezeichnen, die zur Bildung und Entwicklung globaler Systeme beitragen“. Die Existenz weltumspannender offener Systeme, deren Subsysteme durch dauerhafte interdependente Beziehungen verbunden sind, bezeichnet er als Globalität.<sup>74</sup> Sie ist danach der Zustand, der durch Globalisierung erreicht wird, und Globalisierung der Prozess, der zur Globalität führt.<sup>75</sup> Krüger offeriert auch eine räumliche Definition von Globalisierung als „eine weltumspannende Ausweitung der Märkte, verbunden mit einer Reduktion der Markteintrittsbarrieren“.<sup>76</sup>

David Harvey betrachtet Globalisierung als einen Prozess der Verkürzung von zeitlichen und räumlichen Distanzen. Harveys Definition rückt in die unmittelbare Nachbarschaft der Kantschen Definition von Modernisierung als Veränderung von Raum- und Zeitkoordinaten in seiner „Kritik an der theoretischen Vernunft“.<sup>77</sup> Räumliche und zeitliche

---

<sup>71</sup> Opaschowski, S. 8. Derartige globale Strukturveränderungen sieht er in dem „Ende des Kommunismus“, in dem „Übergang von natürlichen zu intelligenten Industrien“, in einer „demographischen Revolution“, in dem „Übergang von Nationalökonomien zur Globalökonomie“ und in dem Verschwinden global dominierender Wirtschaftsmächte als Schiedsrichter fester weltweiter Spielregeln, Opaschowski, S. 8. Ein ähnlicher Kanon findet sich bei der OECD, Policy Report 1997, S. 11, als Ursache für veränderte globale politische und wirtschaftliche Zukunftsaussichten.

<sup>72</sup> Müller, Kornmeier, S. 6; ähnlich Fairclough, S. 27, der von einer „uneven and partial tendency“ schreibt.

<sup>73</sup> Müller, Kornmeier, S. 6 f., ordnen verschiedenen Globalisierungsebenen die wichtigsten Ursachen zu und geben die wesentlichen Auswirkungen an. Einige politische Parteien wie die britische „New“ Labour Party unter Tony Blair bauen dagegen bereits seit einigen Jahren programmatisch auf die Existenz einer völlig globalen Weltwirtschaft. Sie differenzieren hinsichtlich des Ausmaßes der Globalisierung und deren derzeit vielfach neoliberaler Gestalt nicht mehr und müssen sich mit dem Vorwurf auseinandersetzen eine Ideologie darzustellen, Fairclough, S. 27f. m. w. N.

<sup>74</sup> Krüger, S. 18.

<sup>75</sup> Diese Begriffsunterscheidung findet sich bei Hübner, S. 31.

<sup>76</sup> Krüger, S. 19. In einem ähnlichen Sinn versteht auch Paqué Globalisierung, S. 32, der über das 19. Jahrhundert sagt: „Auch Globalisierung gab es – in Gestalt einer deutlichen Zunahme des internationalen Handels und eines Anschwellens grenzüberschreitender Wanderungen, vor allem von Europa in die Vereinigten Staaten.“

<sup>77</sup> Altvater/ Mahnkopf, S. 23, 59 f.; Kant, S. 112.

Distanzen sind mittels moderner Kommunikations-<sup>78</sup> und Verkehrstechnologie<sup>79</sup> erheblich komprimiert worden.<sup>80</sup>

Siebert ergänzt einzelne Komponenten, die sich in den Definitionen von Krüger und Harvey finden, zur Beschreibung von Globalisierung als „Abbau von Marktsegmentierungen, und zwar nicht nur von Transaktionskosten wie Kommunikations- und Transportkosten, sondern auch die Aufhebung von Marktabgrenzungen, die durch nationale handelsbeschränkende Maßnahmen bedingt sind. Globalisierung hat eine zunehmende Interdependenz von Märkten zur Folge, und damit auch eine verstärkte Interdependenz der Produktion in verschiedenen Ländern. Der Allokationsmechanismus funktioniert weltweit, so daß bei regionalen Preisunterschieden sofort irgendwo Reaktionen auftreten“.<sup>81</sup>

Teilweise wird Globalisierung als eine widersprüchliche Tendenz der Inklusion und Exklusion wahrgenommen, die über Landesgrenzen hinweg und unabhängig von „Erster“, „Zweiter“ und „Dritter“ Welt tradierte Grenzen auflöst,<sup>82</sup> überwindet, perforiert und somit den globalen

---

<sup>78</sup> Genscher, S. 4, zeigt die enormen Auswirkungen der „Computerisierung“ auf den internationalen Kapitalverkehr. Sie ermöglicht nicht nur weltweite Transaktionen rund um die Uhr innerhalb kürzester Zeit sondern hat dazu geführt, dass der weltweite Umsatz an Devisenmärkten den Welthandelsumsatz um das 70fache übersteigt. Hengsbach, Kap. II, sieht die Bedeutung der Informations- und Kommunikationstechnik als allgemein „überschätzt“ an, jedoch sei sie für die Globalisierung der Geld- und Devisenmärkte bedeutsam gewesen. Henzler, S. 3, nennt die technischen Möglichkeiten als eine Ursache für das heutige Volumen des globalen Kapitalverkehrs und betont ihre vielfache Schlüsselstellung auf S. 4 f. Giesel/ Glau, S. XIII, nennen den technischen Fortschritt bei der Datenverarbeitung und der Telekommunikation eine der wichtigsten Determinanten der Globalisierung. Stierle, S. 16, stellt die Entwicklung der Informationstechnologie auf eine Stufe mit der Erfindung der Dampfmaschine. Die Entwicklung der Kommunikationskosten im 20. Jahrhundert findet sich bei Siebert, S. 11f.

<sup>79</sup> Altvater/ Mahnkopf, S. 33, betonen den Einfluss fossiler Energieträger. Siebert, S. 11, hält die Reduzierung von Transportkosten für eine wesentliche Ursache für die Globalisierung und stellt auf S. 11 und 12 deren Entwicklung im 20. Jahrhundert dar.

<sup>80</sup> Genscher, S. 4, hebt ihre Bedeutung für die Globalisierung der Weltwirtschaft hervor. Die diesbezüglichen Fortschritte in der zweiten Hälfte des 20. Jahrhunderts sind jedoch lediglich quantitativ als neu zu bewerten. Qualitativ führten bereits die Einführung des Telegraphen und der Dampflokomotive zu Beginn des 19. Jahrhunderts, die Erfindung des Fernsprechers Ende des 19. Jahrhunderts und die Entwicklung des Motorfluges zu Beginn des 20. Jahrhunderts zu erheblichen Kompressionen von räumlichen und zeitlichen Distanzen, Reich, S. 33 - 35, schildert die Entstehung von Massenproduktion Ende des 19. Jahrhunderts in Europa und Amerika ausgelöst durch vielfältige neue technische Erfindungen. Außerdem identifiziert er veränderte Transportgewohnheiten. In der Literatur auch zwischen der „frühen Globalisierung“ von etwa 1500 bis 1850, der „modernen Globalisierung“ von 1850 bis 1945 und der „gegenwärtigen Globalisierung“ nach 1945 unterschieden. Siebert, S. 11f. hebt auf die resultierende Kostensenkung ab. Hoós, S. 34 – 38 befasst sich ausführlich mit der Entwicklung der modernen Transport- und Kommunikationstechnologie, die zum Global Village nach McLuhan führte.

<sup>81</sup> Siebert, S. 13.

<sup>82</sup> Klees, S. 5, spricht von einem Schleifen aller nationaler Grenzen.

Raum unabhängig von der politischen Landkarte neu strukturiert.<sup>83</sup> Der Markt schafft also neue Grenzen, die man nicht auf einer Landkarte sichtbar machen kann.<sup>84</sup>

Bei Johanssen/ Steger findet sich eine Beschreibung dessen, was Globalisierung als neu erscheinen lässt in Form von sechs Charakteristika. Zentrales Element sei dabei die parallele Entgrenzung so vieler Bereiche in so kurzer Zeit.<sup>85</sup>

Eine weniger fragmentierte Definition findet sich bei Held:<sup>86</sup> „set of processes, which embodies a transformation in the spatial organization of social relations and transactions – assessed in terms of their extensity, intensity, velocity and impact – generating transcontinental or interregional flows and networks of activity, interaction, and the exercise of power“<sup>87</sup> Transformation meint dabei die Transformation der Nationalstaaten selbst sowie die Transformation ihrer Machtgrenzen durch die Globalisierung. Altvater und Mahnkopf verstehen ausgehend von Held unter Globalisierung den „Prozess der Transformation einer Gesellschaftsformation“ bzw. „eine „great transformation“ des späten 20. Jahrhunderts“. Sie prognostizieren die Auflösung der Nationalstaaten infolge Deregulierung und Souveränitätsverlust, die aus dem Schwinden der Kompatibilität von Staatsvolk, Staatsmacht und Staatsgebiet resultieren.<sup>88</sup>

---

<sup>83</sup> Dazu zusammenfassend Altvater/ Mahnkopf, S. 28 f.

<sup>84</sup> Hübner, S. 355, legt dar, dass es sich nicht um Raumauflösung sondern um räumliche Neugliederung und Vertiefung handelt.

<sup>85</sup> Johanssen/ Steger, S. 25 f.: 1. Entgrenzung (Durchlässigkeit/ Auflösung von Grenzen in vielen Bereichen von Wirtschaft, Gesellschaft, Kultur und Politik); 2. Heterarchie (wechselseitige, aber asymmetrische Abhängigkeiten anstelle eindeutiger Über- und Unterordnungsverhältnisse); 3. Faktormobilität (Hohe Mobilität der Faktoren Kapital und Wissen); 4. Legitimitätserosion (Verantwortlichkeiten können nicht mehr klar zugeordnet werden); 5. Vergangenheits-Zukunfts-Asymmetrie (Wandel vollzieht sich diskontinuierlich. Zukunft ist nicht mehr bloße Trendextrapolation); 6. Vielfalt der Optionen (Ambivalenzen prägen das Entscheidungsumfeld. Rascher Wandel lässt alte Sicherheiten schwinden).

<sup>86</sup> Sie knüpft an die „great transformation“ des englischen Merkantilismus in die Marktwirtschaft im ausgehenden 18. Jahrhundert und beginnenden 19. Jahrhundert an, welche durch die Loslösung wirtschaftlicher Aktivitäten der Individuen von einem übergreifenden kulturellen Zusammenhang gekennzeichnet ist. Der Begriff „great transformation“ wurde von Karl Polanyi in seinem 1944 erschienenen Buch „The Great Transformation – Politische und ökonomische Ursprünge von Gesellschaften und Wirtschaftssystemen“ geprägt.

<sup>87</sup> Zu bemerken ist hier, dass der Begriff „extensity“ wohl synonym zum Begriff „extension“ verstanden werden muss.

<sup>88</sup> Altvater/ Mahnkopf, S. 31. Sauer-Thompson/ Smith sehen unter Berufung auf Herman C. Daly die Schwächung nationaler Grenzen, S. 98. Genscher, S. 4, spricht von einer Relativierung der Staatsgrenzen durch die Informations- und Kommunikationstechnologie. Hübner, S. 15, widerspricht der Einschätzung, dass eine Ohnmacht nationalstaatlicher Verwertungsräume und Regulationszusammenhänge pauschal durch die ökonomische Globalisierung verursacht sei. Auf S. 355 fordert er die Politik auf, politische Machbarkeit

Ursachen hierfür sehen sie in grenzüberschreitenden ökonomischen Beziehungen. Die Abgrenzung zur „great transformation“ gelingt ihnen über den erstmals unübersehbaren „Horizont globaler Märkte“, wo „rating agencies“ einzelne Nationalstaaten und deren Transformationen an globalen „benchmarks“<sup>89</sup> messen, die an allen Standorten weltweit Geltung beanspruchen.<sup>90</sup>

Ein weiterer Unterschied zwischen der great transformation und der heutigen Globalisierung könnte aus entwicklungstheoretischer Sicht in der Veränderung der einzelnen Sektoren bestehen. Verschoob sich der volkswirtschaftliche Schwerpunkt in den heutigen Industrieländern bei der great transformation noch vom primären Sektor zum sekundären Sektor,<sup>91</sup> so begleitet in den Industrieländern die heutige Globalisierung eine Verlagerung des Schwerpunktes vom sekundären auf den tertiären Sektor,<sup>92</sup> so dass eine Wissensgesellschaft<sup>93</sup> entsteht. Die Schwellenländer hinken dieser Entwicklung etwas nach, d.h. sie befinden sich noch in der fortgeschrittenen Wachstumsphase des sekundären Sektors und beginnen erst langsam die stärkere Ausprägung des tertiären Sektors. In den Entwicklungsländern verlagert sich erst heute der Schwerpunkt vom primären zum sekundären Sektor.<sup>94</sup> Daher müsste eine entwicklungstheoretische Definition von Globalisierung zwischen Industrieländern, Schwellenländern und Entwicklungsländern unterscheiden. Weil dies mit vielen Abgrenzungsschwierigkeiten verbunden ist, ist eine derartige entwicklungstheoretische Definition nicht zweckmäßig. Jedoch kann man auf das Weltinlandsprodukt abstellen, das zu 63 % auf den

---

ten aufzuzeigen, um dem Gefühl der Ohnmacht zu begegnen. Schirm, S. 7, weist einige Stimmen nach, die die Nationalstaaten unverändert für politisch gestaltunfähig halten.

<sup>89</sup> Hengsbach, Kap. IV, kritisiert die ungleich verteilten Chancen und Informationen von Groß- und Kleinanlegern weltweit sowie die Nachteile von Ländern mit weichen Währungen gegenüber den Industrieländern mit Leitwährungen.

<sup>90</sup> Altvater/ Mahnkopf, S. 32.

<sup>91</sup> Gabler, Bd. 5, S. 1439: Der primäre Sektor umfasst Land- und Forstwirtschaft sowie Fischerei. Auch die Gewinnung von Bodenschätzen gehört in den primären Sektor, soweit noch keine Veredelung stattfindet. Den sekundären Sektor bildet das warenproduzierende Gewerbe. Dazu gehört auch die industrielle Veredelung von Bodenschätzen, da die veredelten Rohstoffe Waren sind.

<sup>92</sup> Diese Veränderungen und ihre Auswirkungen beschreibt Paqué, S. 32. Gabler, Bd. 5, S. 1439: Im tertiären Sektor sind Handel, Verkehr, Kreditgewerbe, Versicherungen, sonstige Dienstleistungsunternehmen, Staat, private Organisationen ohne Erwerbszweck usw. angesiedelt.

<sup>93</sup> Krüger, S. 20. Stierle, S. 16, bringt die Dominanz des Dienstleistungssektors mit der New Economy in Verbindung.

<sup>94</sup> Siebert, S. 15, attestiert Ländern mit einem jährlichen pro Kopf Einkommen ab 9386 US-\$ einen hohen Anteil an Dienstleistungen. Er bescheinigt Ländern mit einem jährlichen pro Kopf Einkommen unter 765 US-\$ eine starke Konzentration auf die Landwirtschaft.

tertiären Sektor, zu 33 % auf den sekundären Sektor und lediglich zu 5 % auf den primären Sektor entfällt.<sup>95</sup> Daher lässt sich die great transformation<sup>96</sup> von der heutigen Globalisierung auch durch eine globalgesamte Schwerpunktverlagerung vom sekundären auf den tertiären Sektor abgrenzen.

Den Begriff der ökonomischen Globalisierung fasst Hübner als einen Vorgang, „der den ökonomischen Akteuren in unterschiedlicher Weise Veränderung ihres Optionensets verursacht“<sup>97</sup> bzw. als „Vertiefung und Vernetzung kapitalistischer Marktbeziehungen“ oder als „Aufbau von Firmen- und Branchennetzwerken“<sup>98</sup>. Aus wirtschaftswissenschaftlicher Sicht zeichnet sich die Globalisierung nach Oestreicher aus durch „eine zunehmend komplexer werdende Struktur grenzüberschreitender Unternehmenstätigkeiten, die neue oder veränderte Formen von internationalem Handel, internationalen Investments und internationaler Zusammenarbeit miteinander verbindet“. Diese Entwicklung geht einher mit einem „steigenden Anteil der Zwischenprodukte am internationalen Welthandel“.<sup>99</sup> Auch die beteiligten Akteure erlauben eine Abgrenzung zwischen der great transformation und der heutigen Globalisierung bzw. zwischen dem „Golden Age“ und dem „Global Age“.<sup>100</sup> Bereits während der great transformation gab es international agierende Unternehmen. Jedoch unterschieden diese Unternehmen sich von den heutigen multinationalen Unternehmen (MNU), den multinationalen Konzernen.<sup>101</sup>

Einige der oben zusammengetragenen Sichtweisen beleuchten vorwiegend einzelne Teilaspekte der Globalisierung wie Integration, Grenzverschiebung, Distanzverkürzung oder Beteiligteigenschaften. Da die dargestellten Bedeutungen sich durch ihre unterschiedlichen Blickwinkel ergänzen, beschreiben sie die Globalisierung zumindest gemeinsam sehr anschaulich als Prozess.

Die vorliegende Untersuchung beschränkt sich weitgehend auf die ökonomische Komponente des Globalisierungsprozesses. Diesbezüglich ist besonders die Beobachtung von Altvater/ Mahnkopf, dass die heutige Globalisierung erstmals unter den Augen einer global rating community

---

<sup>95</sup> Siebert, S. 15.

<sup>96</sup> Zum Begriff „great transformation“ vgl. Fn. 86.

<sup>97</sup> Hübner, S. 24.

<sup>98</sup> Hübner, S. 27.

<sup>99</sup> Oestreicher, S. 1.

<sup>100</sup> Hoós, S. 33.

<sup>101</sup> Reich, S. 125 ff., grenzt die international operierenden Unternehmen um 1900 von den heutigen global aktiven Unternehmen durch den Schwerpunkt der Wertschöpfung und durch ihre nationale Verwurzelung ab. Er folgert, dass heutige globale Unternehmen keinen begründeten Anspruch auf nationale Bevorzugung geltend machen dürften, da es ihnen an der nötigen rein nationalen Verflechtung fehle.

erfolgt, interessant. Sie deutet eine Ausweitung<sup>102</sup> der Perspektive an und erlaubt tiefere Einblicke in die derzeit vorherrschende Entscheidungslogik der Akteure.<sup>103</sup> Das Verhalten nationaler Regierungen ähnelt immer mehr dem Verhalten der Vorstände internationaler Konzerne. Die Vorstände richten ihr Verhalten so ein, dass die Reaktionen des Kapitalmarktes möglichst positiv ausfallen.<sup>104</sup> Das Handeln der Regierungen richtet sich mittlerweile ebenfalls weitgehend nach den Erwartungen der globalen Kapitalmärkte und ihren antizipierten Reaktionen.<sup>105</sup> Grass spitzt es zu: „So mißrät das Parlament zur Filiale der Börse.“<sup>106</sup> Dies ergibt sich aus der Notwendigkeit, „mobile Ressourcen im Land zu halten bzw. neue anzuziehen.“<sup>107</sup> Derartige externe Sachzwänge können weitreichende Folgen haben, z. B. den Abbau des Sozialstaates einleiten,<sup>108</sup> wenn die Gestaltung der Gesellschaft ihrer Konkurrenzfähigkeit

<sup>102</sup> Man könnte auch hier den Begriff Globalisierung verwenden.

<sup>103</sup> List/ Behrens/ Reichardt/ Simonis, S. 132 ff., betrachten die Wirtschaftslogik der wirtschaftlichen Globalisierung und die Bedeutung des Wirtschaftswachstums und alternative Wachstumskonzepte; ab S. 149 widmen sie sich ausführlich der Entscheidungslogik der staatlichen und nicht-staatlichen Akteure. Die „konservative Wohlfahrtsfunktion“ (W. Max Corden), nach der Politiker zur eigenen Machtsicherung die bestehende Einkommensverteilung durch Außenhandelschranken erhalten, wirkt heute in vielen Industrieländern wegen wirksamer Sozialsysteme nicht mehr; die Neigung zu besitzstandswahrenden Reaktionen wird aber um so größer, je wohlhabender eine Volkswirtschaft ist, Rieger/ Leibfried, Kap. I. Der erreichte Wohlstand zeigt sich in Deutschland daran, dass unsere sozialen Sicherungssysteme nicht nur die Armut sondern teilweise auch den jeweils im Erwerbsleben erreichten Lebensstandard absichern. Auf diese Entwicklung weisen Rieger/ Leibfried, Kap. II hin. Damit erklären Rieger/ Leibfried, Kap. III, die erfolgreichen GATT-Verhandlungen in den siebziger und achtziger Jahren des 20. Jahrhunderts. List/ Behrens/ Reichardt/ Simonis, S. 133 f., betrachten die Wachstumschancen als ein wesentliches Moment des außenpolitischen Kalküls eines Staates.

<sup>104</sup> Die Entscheidungslogik der Manager zeigt Hengsbach, Kap. IV, kurz auf.

<sup>105</sup> Angers, S. 130, wird etwas konkreter: „Now nation-states are requested to accept the dictates of multinational firms.“ und stellt auf S. 129 fest: „The power play involving those who govern nations and those who manage the large firms has revealed that the latter are often the more powerful.“ Albach zeigt in seinem Aufsatz mittels eines Attraktivitätsportfolios sehr plastisch, auf welchem komplexen Spielfeld eine Regierung ihr Land am Weltmarkt positionieren muss. Dabei hebt er auf S. 24 f. hervor, dass neben den harten Faktoren der ökonomischen und der administrativen Attraktivität die weichen Standortfaktoren nicht zu unterschätzen sind. Genscher, S. 4, spricht von einer globalen Standortkonkurrenz. Callinicos stellt auf S. 120 f. verbliebene Handlungsspielräume von nationalen Regierungen fest, deutet aber die drohenden Sanktionen der mächtigen Interessengruppen der Globalisierung an, S. 123. Henzler, S. 3, stellt fest: „Die Kapitalmärkte beeinflussen die nationale Politik mittlerweile öfter als umgekehrt.“ Hoós, S. 25, spricht gar von einer „democracy illusion“ in Anlehnung an Keynes „money illusion“.

<sup>106</sup> Grass, S. 1.

<sup>107</sup> Schirm, S. 8 f.

<sup>108</sup> Paqué, S. 31, stellt Veränderungen der sozialen Marktwirtschaft in Aussicht. Auf S. 38 fasst er zusammen, dass „mehr persönliche Verantwortung und weniger kollektive Re-

am Weltmarkt untergeordnet wird.<sup>109</sup> Das gleiche Schicksal droht der Umweltpolitik,<sup>110</sup> die dringend einer massiven Ausweitung bedürfte.<sup>111</sup> Ob derartige Folgen auch eintreten, hängt wesentlich an der sozioökonomischen Prägung nationaler Gesellschaften.<sup>112</sup> Die globalen Märkte haben in den Augen einiger Literaturstimmen teilweise die Souveränität von den Nationalstaaten, präziser vom Volk, übernommen.<sup>113</sup> Nach gemäßigteren Stimmen sind die Nationalstaaten durch die Globalisierung in ihrer Souveränität, ihren Handlungsbedingungen und in ihrer Reichweite lediglich sehr eingeschränkt worden.<sup>114</sup> Über den Nationalstaat liest man auch: Es „scheint seine Leistungsfähigkeit und Gestaltungskraft in Anbetracht der schnellen Wandlungen der Gesellschaft tiefgreifend in Frage gestellt“ zu sein.<sup>115</sup> Die Nationalstaaten versuchen mittels teilwei-

---

geln“ die soziale Marktwirtschaft stärken könnte. Der Sozialstaat sei nicht vom Aussterben bedroht.

<sup>109</sup> Afheldt, S. 5; Altvater/ Mahnkopf, S. 62 f.; Hengsbach, Kap. IV, sieht einen erheblichen Druck auf den umlagefinanzierten solidarischen Sicherungssystemen der Erwerbstätigen in Deutschland. Dies könnte im Falle eines Kollapses der sozialen Sicherungssysteme die „konservative Wohlfahrtsfunktion“ wieder wirksam werden lassen, vgl. dazu Rieger/ Leibfried, Kap. I. Hübner, S. 350, spricht von einer Höherbewertung von Wettbewerbsfähigkeit gegenüber sozialstaatlichen Anforderung. Schirm, S. 10 f., beobachtet eine Erhöhung der Sozial- und Umweltstandards im Zuge wirtschaftlicher Liberalisierung zahlreicher Länder.

<sup>110</sup> Afheldt, S. 5. Die OECD widmet sich den Umweltproblemen, Policy Report 1997, S. 31 ff.

<sup>111</sup> Genschler, S. 7, betont die Notwendigkeit, dass sich die internationale Politik schwerpunktmäßig der Erhaltung unserer natürlichen Lebensgrundlagen – der Umwelt – widmet.

<sup>112</sup> Schirm, S. 9.

<sup>113</sup> Grass, S. 1, schreibt: „Mithin entscheidet das Parlament nicht souverän. Es ist von den mächtigen Wirtschaftsverbänden, den Banken und Konzernen abhängig, die keiner demokratischen Kontrolle unterliegen. ... So unterwirft sich die Demokratie dem Diktat des global flüchtigen Kapitals.“ und auf S. 2 „Die frei gewählten Parlamentarier fügen sich dem landesinneren wie dem globalen Druck des Großkapitals. So richtet man zwar nicht den Staat - der hält viel aus - , wohl aber die Demokratie zugrunde.“; diese Tendenz stellen auch Altvater/ Mahnkopf fest, S. 72. Matthews, S. 164, stellt ein anderes Szenario auf, in dem die Nationalstaaten durch internationale Gewerkschaften und andere internationale Interessenvertretungen abgelöst werden. Dagegen sieht Vorländer, S. 4 f., nach den Anschlägen des 11.09.2001 in Amerika die Renaissance der Nationalstaaten wegen ihrer Schutz- und Sicherungsaufgabe gegenüber ihren Bürgern und attestiert den Nationalstaaten ansonsten die „Auswanderung der Probleme in den transnationalen Bereich im Zuge der Globalisierung“. Hübner, S. 344, spricht von einer „Unterwerfung des Nationalstaates ... gegenüber der globalen Ökonomie“.

<sup>114</sup> Hübner, S. 343, stellt diesbezüglich weitgehende politische Einigkeit fest und fasst auf S. 347 f. zusammen, dass der Souveränitätsverlust sich im Kern bestätigt habe, jedoch bereits in einer vertraglichen Bindung des Nationalstaates, durch die er seine Handlungsoptionen einschränkt, ein Verlust an Souveränität erblickt werden könne. Schirm, S. 8, diagnostiziert einen Wandel der Handlungsbedingungen.

<sup>115</sup> Stoll, Sicherheit S. 461. Er setzt sich mit dem Zusammenwirken von Staat und Gesellschaft auseinander, insbesondere beim Umgang mit Risiken für Gesundheit und Umwelt.

ser Aufgabenverlagerung auf die Gesellschaft und, wie oben angedeutet, mittels regionaler Wirtschaftsblöcke ihren Einfluss zurückzugewinnen.<sup>116</sup> Auch dies wird jedoch nur vorübergehend wirksam sein. Die langfristige Perspektive einer globalisierten Wirtschaft zeigt Hoós auf, der die Schöpfung eines „world political system“ fordert, das sozialen Ausgleich schafft, die Wirtschafts-, Finanz- und Geldpolitik global regelt und viele andere Probleme wie die Umweltpolitik global löst.<sup>117</sup>

Die globalisierte Weltwirtschaft erfährt grundlegende Veränderungen in rascher Abfolge. Dies zwingt die nationalen Regierungen einerseits zu zeitnahen Anpassungen mittels geeigneter Transformationsprozesse.<sup>118</sup> Andererseits ist die Kontinuität in der Wirtschaftspolitik ein wichtiger Parameter für zukunftsbezogene Entscheidungen von Investoren über Direktinvestitionen.<sup>119</sup> Diese widersprüchlichen Anforderungen an Dynamik und Kontinuität bieten eine besondere Herausforderung für die internationale und nationale Politik, insbesondere die Wirtschaftspolitik. Eine Lösung dieses Widerspruches könnte mittelfristig in einer eher vorausschauenden Strategie bestehen, die sich nicht auf notwendige Reaktionen beschränkt, sondern wieder eigenständig agiert. Das eigenständige vorausschauende Agieren des Staates erfordert eine erhebliche Steigerung der Effizienz seines Handelns, weil er derzeit bereits mit seinen Reaktionen ausgelastet zu sein scheint.<sup>120</sup> Diese Reaktionen wären auch keinesfalls entbehrlich, sondern mittels geeigneter periodischer Rückkopplungen ergänzend vorzunehmen.<sup>121</sup>

In einer globalisierten Weltwirtschaft wird die Abschottung von Nationalstaaten nach außen wirkungslos, weil modernste Technologien die

Bereits bei der inneren Sicherheit wird die „beschränkte Leistungsfähigkeit des Staates deutlich“, S. 462.

<sup>116</sup> Hübner, S. 348, sieht auch in der Mitgliedschaft in der EU eine Einschränkung der Souveränität der Mitgliedstaaten, soweit sie auf die EU übertragen wird. Er hebt jedoch hervor, dass dies nicht notwendig eine Einschränkung wirtschaftspolitischer Steuerungsfähigkeit zur Folge haben müsse.

<sup>117</sup> Hoós, S. 26.

<sup>118</sup> Bei Hübner, S. 352, finden sich fünf Politikvarianten: 1) passive Strategie, 2) exploitative Strategie, 3) defensive Strategie, 4) aggressive Strategie, 5) konstruktive Strategie. Er attestiert den heutigen Industriestaaten die Varianten 1) und 2) als bloße Anpassungspolitik.

<sup>119</sup> Angemerkt sei hier, dass der Planungshorizont von Unternehmen zumindest die Amortisationsdauer einer Investition umfasst, die nicht selten über zehn Jahren liegt. Wie kurzfristig sich in der Politik der Wind dreht, kann man täglich in der Presse verfolgen. Bei Elliott/ Emmanuel, S. 9, findet sich ein Zitat von Meer-Kooistra, der Verrechnungspreisentscheidungen als solche „with long term influence“ beschreibt.

<sup>120</sup> Stewart, S. 178, beschreibt die Schwierigkeiten bei der Kontrolle von Transferpreisen für die Staaten und die resultierenden Arbeitsbelastungen der Steuerbehörden.

<sup>121</sup> Stoll, Sicherheit, S. 465, schlägt für Risikoentscheidungen von Staat und Gesellschaft Rückkopplungen durch periodische Überprüfungen und Kontrollen vor.



Kontrolle immer mehr erschweren.<sup>122</sup> Außerdem würde eine Abschottung auch einer Einnahmekürzung für den Staat gleichkommen,<sup>123</sup> deren anderweitige Kompensation höchst fraglich erscheint. Daher muss sich jeder Staat mit der Globalisierung auseinandersetzen.<sup>124</sup> Er hat dazu einen Politikmix<sup>125</sup> zu bilden, der internationale Wettbewerbsfähigkeit, soziale Belange und nachhaltige Umweltpolitik miteinander in Einklang bringt.<sup>126</sup> Ein solcher Mix hat den Erwartungen des Weltmarktes Rechnung zu tragen und ein gutes Investitionsklima sowohl für heimische Unternehmen als auch für ausländische Direktinvestitionen zu erhalten oder zu schaffen.<sup>127</sup> Dies ist umso wichtiger, je intensiver sich der internationale Wettbewerb, insbesondere der internationale Standortwettbewerb, in den nächsten Jahren darstellt.<sup>128</sup> Daher sollten alle negativen Standortfaktoren auf ihre Wettbewerbsfähigkeit überprüft werden.<sup>129</sup>

---

<sup>122</sup> Reich, S. 126, hält eine effektive Grenzkontrolle nur noch bei gewissen Waren für möglich. Dienstleistungen, Kapital und Wissen ließen sich dagegen kaum noch kontrollieren. Schirm, S. 8, attestiert einer binnenorientierten und interventionistischen Politik überdies suboptimale Resultate.

<sup>123</sup> Schirm, S. 15.

<sup>124</sup> List/ Behrens/ Reichardt/ Simonis, S. 130, weisen darauf hin, dass jedes Wirtschaftssystem staatliche Duldung und Unterstützung voraussetzt und dass politisches Handeln die Lage eines Landes erheblich beeinflussen könne.

<sup>125</sup> Bei Dunning, *Globalization* S. 354 -373, findet sich eine ausführliche Darstellung einer Wirtschaftspolitik, die MNU-freundlich ist und Direktinvestitionen fördert. Dieses Politikmodell, das darauf angelegt ist, die Wettbewerbsfähigkeit eines Standort durch möglichst geringe Transaktionskosten zu verbessern, stellt Dunning auch dar in: *Multinational* S. 545.

<sup>126</sup> Daneben steht es jedem Staat frei, sich innerhalb der Völkergemeinschaft für eine Veränderung der globalen Rahmenbedingungen zum Besseren zu engagieren – was immer er darunter verstehen mag –. Es ist unverzichtbar, dass sich soziale und umweltpolitische Mindeststandards global durchsetzen. Bis dahin wird ein gewisses trade-off-Verhältnis zwischen der nationalen Wettbewerbsfähigkeit am Weltmarkt einerseits und sozial- und umweltpolitischen Leistungen andererseits fortbestehen, soweit diese nicht vom Markt honoriert werden. Erst die Erreichung globaler Mindeststandards wird diesbezügliche Wettbewerbsverzerrungen entschärfen. Hübner, S. 354, hält soziale Mindeststandards für eine Voraussetzung zur Rückgewinnung politischer Handlungsfähigkeit der Nationalstaaten. Reich, S. 16, stellt die Frage nach der Opferbereitschaft innerhalb einer Gesellschaft. Rieger/ Leibfried, Kap. III m. w. N., sehen ein bestehendes Netz sozialer Sicherung als Voraussetzung für eine erfolgreiche Öffnung einer Volkswirtschaft für den Welthandel; Bartelsman/ Beetsma, S. Non-Technical Summary, empfehlen den Staaten einen Ausgleich zwischen Wettbewerbsfähigkeit und Steueraufkommen.

<sup>127</sup> Johanssen/ Steger, S. 26, sehen das Angebot günstiger Rentabilitätsbedingungen für mobile Faktoren im Wettbewerb der Wirtschaftsräume als unumgänglich an. Was andernfalls mit den Faktorpreisen für Kapital und Arbeit passiert, wenn Kapital in nennenswertem Umfang abwandert, zeigen Siebert auf S. 88 und Hübner auf S. 343. Auch Hübner, S. 349, hält die Bereitstellung wettbewerbsfähiger Produktionsbedingungen für die Aufgabe staatlicher Politik.

<sup>128</sup> Stierle, S. 21: „Die technischen Innovationen erhöhen den internationalen Wettbewerbsdruck, da sie den internationalen Austausch von Waren, Dienstleistungen, Kapital

## 2. Die Diskussion um die Globalisierung

Seit den neunziger Jahren des zwanzigsten Jahrhunderts ist in Wirtschaft, Politik und Gesellschaft wohl kein Thema so kontrovers debattiert worden wie die Globalisierung.<sup>130</sup> Politische Ziele für den Umgang mit der Globalisierung wurden von vielen Seiten formuliert. Hier eine kurze Auswahl: Die Antwort des ehemaligen Vizeministers und Außenministers Genscher auf die „Herausforderung der Globalisierung“<sup>131</sup> lautet beispielsweise „europäische Integration und globale Kooperation“.<sup>132</sup> Die OECD strebt „a free and open, rules-based multilateral system for the benefit of all participants“ an sowie „widely-accepted and effective international agreements“, um Steuerwettbewerb, Bestechung, Korruption, und den Abbau von Arbeits- und Umweltstandards zu vermeiden.<sup>133</sup>

Derzeit gewinnen immer mehr Menschen auf der Welt den Eindruck, dass sie von der Globalisierung nicht profitieren.<sup>134</sup> Dieses Bild ist

---

und Informationen erleichtern.“ Hill, S. 81: „Clearly, the introduction of foreign firms into a domestic market must increase competition.“ Paqué, S. 38, sieht für den Staat durch den internationalen Standortwettbewerb heute engere Handlungsspielräume als früher. List/ Behrens/ Reichardt/ Simonis, S. 152, attestieren einen zunehmenden internationalen Wettbewerb um Investitionen multinationaler Konzerne. Müller/ Kornmeier, S. 7 ff., stellen einen verschärften Standortwettbewerb fest, bemängeln eine verbreitete Fehlgewichtung einzelner Standortfaktoren und fordern eine offensive Innovationsstrategie für den Standort Deutschland bei dem die Produktivität mit der Lohnentwicklung Schritt hält. Schirm, S. 8, führt den stärkeren Wettbewerb um Standortvorteile auf die gestiegene Mobilität von Kapital und Produktion zurück; Schwenke, S. 2617, erwartet eine Zunahme des internationalen Wettbewerbs, der Standortkonkurrenz sowie des Strukturwandels.

<sup>129</sup> Paqué, S. 37, schildert zutreffend, dass die einzelnen Standortfaktoren positiv und negativ sein können. Sie dürfen nicht einzeln isoliert für sich betrachtet werden. Vielmehr muss das Paket am Weltmarkt attraktiv sein.

<sup>130</sup> Gurbaxani, S. 28.

<sup>131</sup> Im Zusammenhang mit der Globalisierung sprechen auch Giesel/ Glaum, S. XVI, von einer Herausforderung.

<sup>132</sup> Genscher, S. 14; Ebenso Hengsbach, Kap. IV, der diesen Rahmen zu politisch initiierten und dringend angezeigten Verbesserungen nutzen möchte. Die OECD, Policy Report 1997, S. 9, mahnt ebenfalls zu mehr internationaler Kooperation und zu einer Stärkung internationaler Organisationen.

<sup>133</sup> OECD, Policy Report 1997, S. 23. Ab S. 31 widmet sich der Report ausführlicher den Umweltproblemen und nachhaltigen Lösungsansätzen. Die damals noch in Kyoto gesetzten Hoffnungen wurden bislang noch nicht erfüllt.

<sup>134</sup> Hengsbach, Kap. IV, benennt die wenig qualifizierten Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer in den reifen Industrieländern als Verlierer des Strukturwandels im Zuge der Globalisierung. Stiglitz, S. 248, weist auf Millionen von Menschen hin, die ihre Arbeitsplätze, ihr Sicherheitsgefühl sowie ihren Glauben an die Demokratie und den Fortbestand ihrer Kultur verloren haben. Leggewie, Nach dem Fall, S. 18, attestiert ein Anwachsen der „Ausgeschlossenen“, da Globalisierung grenzüberschreitend, großräumig und fragmentierend sei aber weder integrativ noch universal.

in den Industrieländern vielfach nicht rational gerechtfertigt.<sup>135</sup> Der unaufhörliche Wandel<sup>136</sup> und die zunehmend unübersichtlichen Wahlmöglichkeiten verunsichern die Menschen, da die Orientierungsmarken für ihre Lebensgestaltung bei solcher Dynamik immer schwerer auffindbar sind.<sup>137</sup> Hohe Arbeitslosigkeit und Sozialsysteme im Umbruch lassen den Wandel als größere Bedrohung erscheinen.<sup>138</sup> Dies ist sicherlich eine Erklärung für die (Verlust-)Ängste vieler Menschen.<sup>139</sup> Neben den Risiken für den Einzelnen bieten auch die Risiken für die Gesellschaft als Ganzes eine Erklärung für diese Ängste.<sup>140</sup> So werden negative Auswirkungen durch die Einflussnahme internationaler Konzerne auf die Gastländer ihrer Niederlassungen befürchtet,<sup>141</sup> insbesondere auf deren nationale Wirtschaftsstrukturen, nationale politische Verhältnisse und örtliche Kulturen.<sup>142</sup>

---

<sup>135</sup> Johanssen/ Steger, S. 23, stellen diesen Widerspruch für ältere Kontinentaleuropäer heraus. Deutscher Bundestag, S. 14 f., benennt die Risiken für Industriestaaten wie Deutschland und faßt die Aufgaben des Staates zusammen als „Schutz der öffentlichen Güter“.

<sup>136</sup> Die OECD, Policy Report 1997, S. 22, sieht die Notwendigkeit einer „[...] ability of individuals [...] to adapt to, and ultimately to steer, unprecedented pressures and opportunities for change“. „[...] social protection can encourage individuals to take risks and be flexible [...]“, S. 28. Henzler, S. 14: „Der Glaube an eindeutige Wirkungsbeziehungen oder Kausalitäten erweist sich in einer globalisierten Welt immer öfter als Irrtum. Neue Wege können nur in einer Welt des permanenten Wandels und Lernens gefunden werden.“

<sup>137</sup> Altvater/ Mahnkopf sprechen vom Verlust der Orientierung, S. 73; Genscher, S. 5, sieht das „Mehr an Handlungs- und Wahlmöglichkeiten für Unternehmen und Verbraucher“ im Vordergrund berichtet aber auch von angstbehafteten Diskussionen über Globalisierung. Er glaubt an die Möglichkeiten der Politik, mit raschem und entschlossenem Handeln die Chance zu nutzen und die Gefahren zu bannen. Schirm, S. 8, sieht Globalisierung als „Chance für Innovation und Wachstum“.

<sup>138</sup> Johanssen/ Steger, S. 23.

<sup>139</sup> Opaschowski, S. 16, führt das subjektive Empfinden „Nichts ist mehr sicher“ auf einen grundlegenden Vertrauensverlust in alle Ebenen der Gesellschaft zurück. Müller/Kornmeier, S. 6, sehen Angstgründe in der Unbestimmtheit des Begriffes Globalisierung, in der angeblichen Bedrohung der Existenz der Nationalstaaten und in dem dadurch befürchteten Verlust von Ordnung.

<sup>140</sup> Stoll verwendet diese beiden Risikogruppen zur Interpretation des Begriffes „Risikogesellschaft“, Sicherheit S. 2.

<sup>141</sup> Matthews, S. 157 f. Johanssen/ Steger, S. 29, weisen auf die Vielzahl derer hin, die in örtlichen Bezügen denken und leben.

<sup>142</sup> Matthews, S. 157, beleuchtet die Ursachen dieser Ängste. Johanssen/ Steger, S. 24, berichten, dass ausländischen Unternehmen größeres Misstrauen entgegengebracht wird, als einheimischen Unternehmen. Dazu findet sich auch eine Darstellung bei Dunning, Multinational S. 556 f.

Es existiert ein unübersichtliches Meinungsbild von Befürwortern und Kritikern der Globalisierung.<sup>143</sup> In den wesentlichen Werten besteht weitgehend noch Einigkeit: Gerechtigkeit<sup>144</sup> – beinhaltet Freiheit, Gleichheit und Solidarität –,<sup>145</sup> Effizienz, Demokratie und Nachhaltigkeit.<sup>146</sup> Einigkeit besteht jedoch keineswegs bei ihrer begrifflichen Bedeutung.<sup>147</sup> Rieger/ Leibfried sehen das Verhältnis zwischen Demokratie und Marktwirtschaft als „ein Gleichgewicht, das immer wieder neu gefunden werden muß.“<sup>148</sup>

Die aufeinander prallenden Sichtweisen und der resultierende Konflikt lassen sich folgendermaßen zusammenfassen: „one side believes that globalization is creating growth and spreading prosperity,<sup>149</sup> and the other sees mainly increasing inequality, erosion of community values, and a degraded environment.“<sup>150</sup>

Was Globalisierung für die Weltwirtschaft bedeutet, wird ebenso unterschiedlich beurteilt. Eine Gruppe in der Literatur beschreibt die Globalisierung beispielsweise als Mythos, Phantom, intellektuelle Übertrei-

---

<sup>143</sup> Elliott/ Kar/ Richardson, beschreiben auf S. 24 f., wie sie mittels der Internet-Suchmaschine Google (in Deutschland: [www.google.de](http://www.google.de)) eine Selektion der bedeutendsten Gruppen unter den unzähligen Globalisierungsbewegungen vorgenommen haben.

<sup>144</sup> Sehr lesenswert ist zu diesem Globalthema Sen, der auf S. 13 seine These vorstellt, dass sich Entwicklung „als Prozeß der Erweiterung realer Freiheiten“, „die den Menschen zukommen“, verstehen lässt.

<sup>145</sup> Callinicos, S. 108. So global ist diese Definition von Gerechtigkeit sicherlich noch konsensfähig. Der Konflikt dürfte sich jedoch am Grad der Solidarität entzünden, zumal unsere soziale Marktwirtschaft in der neoliberalen Wirtschaft eine Ausnahme bildet. Solidarität wird in den USA ganz anders verstanden und drückt sich eher in privater freiwilliger Charity als in staatlichen Wohlfahrtsleistungen aus.

<sup>146</sup> Callinicos nennt diese Werte auf S. 107. Sie lassen allein noch keine Rückschlüsse auf seine Meinung zur Globalisierung zu. Seine Ausführungen zu den einzelnen Werten bis S. 112 lassen dies dagegen sehr wohl zu. Die OECD sieht in ihrem Policy Report 1997, S. 7, eine gleichzeitige Ausbreitung von Demokratie und Marktwirtschaft auf der Welt.

<sup>147</sup> Opaschowski prüft die folgenden Thesen: „Waren rangieren vor Werten.“ (S. 8) „Die Individualisierung unseres Lebensstils geht mit einer Atomisierung unseres Wertehimmels einher.“ (S. 11) „Für die Zukunft unverzichtbar ist also eine Verständigung über gemeinsame Werte [...]“ (S. 16). Mittlerweile sieht Opaschowski, S. 17, seine frühere These von einem „Trend zur Wertesynthese – das heißt zu einer Vereinigung gegensätzlich erscheinender Werte –“ bestätigt. Zukunftsfähig seien „aktive Realisten“, die „gleichermaßen traditionelle und moderne Werte“ schätzten und diese verbinden könnten, S. 17.

<sup>148</sup> Rieger/ Leibfried, Kap. V.

<sup>149</sup> Die OECD formuliert im Policy Report 1997, S. 7, ihre Hoffnung: „[...] globalisation could promote greater political security (through deeper economic interdependence), increased prosperity and environmental sustainability the world over.“ Die OECD erwartet außerdem einen steigenden Lebensstandard, S. 11 + 22.

<sup>150</sup> Elliott/ Kar/Richardson, S. 35, m. w. N.

bung oder postmoderne Rechtfertigung des Kapitalismus.<sup>151</sup> Einige Autoren halten sie lediglich für eine willkommene Formel der Rechtfertigung von Sachzwängen, mit der der neoliberal begründete Abbau von Sozialleistungen, Lohnverzicht und Einschränkungen demokratischer Rechte begründet und forciert werden.<sup>152</sup> Es wird jedoch auch hervorgehoben, dass die Globalisierung das Erreichen wünschenswerter gesellschaftlicher Ziele unterstützen kann, wenn die ökonomische Aktivität erhöht wird und der Prozess effizient organisiert wird.<sup>153</sup> Was genau das bedeutet, ist Gegenstand höchst kontroverser Diskussion.

Stiglitz betrachtet die Globalisierung zutreffend als unvermeidliches Faktum und fasst den weiteren Weg wie folgt zusammen: „We cannot go back on Globalization; it is here to stay. The issue is how can we make it work. And if it is to work, there have to be global public institutions to help set the rules.“<sup>154</sup> „There need to be changes in institutions and in mind-sets.“<sup>155</sup> „What is needed are policies for sustainable, equitable, and democratic growth.“<sup>156</sup>

### 3. Zusammenfassung

Die dargestellten Erscheinungsformen der Globalisierung sowie die um ihre Bedeutung und Auswirkungen geführte Diskussion deuten an, wie vielschichtig das Phänomen der Globalisierung ist und wie sehr es derzeit die Menschen weltweit bewegt. Was auch immer man unter Globalisierung verstehen mag, wie auch immer man zu ihr stehen mag: Sie ist unvermeidlich und wird unser Wirtschaftssystem nachhaltig und grundlegend prägen, soweit dies noch nicht längst geschehen ist.

## III. Multinationale Unternehmen und ihre Entstehung

Im Zuge der Globalisierung haben sich multinationale Unternehmen (MNU) entwickelt und unterliegen auch in der Zukunft stetem Wandel. Sie haben vor allem im Rahmen der Untersuchung internationaler Ver-

---

<sup>151</sup> Altwater/ Mahnkopf, S. 27 mit Nachweisen dazu im Einzelnen. Hübner, S. 14 f., spricht sowohl von einem Faktum als auch von einem Mythos, da teilweise eine Übertreibung vorliege. Auf S. 23 betont er jedoch, es handele sich nicht um einen Mythos sondern um eine tief greifende Umstrukturierung.

<sup>152</sup> Altwater/ Mahnkopf, S. 28 bieten dazu einen Literaturüberblick.

<sup>153</sup> Baldwin/ Winters, S. 14.

<sup>154</sup> Stiglitz, S. 222.

<sup>155</sup> Stiglitz, S. 250. Auf S. 226 schreibt er: „The most fundamental change that is required to make globalization work in the way that it should is a change in governance.“

<sup>156</sup> Stiglitz, S. 251. Er verwendet das Schlagwort „globalization with a human face“, S. 252.

rechnungspreise und der damit verbundenen Problemfelder eine ganz zentrale Bedeutung, weil ihr wirtschaftlicher Erfolg untrennbar mit der Anerkennung ihrer internationalen Verrechnungspreise verknüpft ist. Die MNU leiden teilweise ganz erheblich unter den aus der Korrektur internationaler Verrechnungspreise resultierenden steuerlichen Belastungen und profitieren umgekehrt von einem reibungslosen Verfahren mit den Finanzbehörden.

### 1. Der Begriff des multinationalen Unternehmens

Der Begriff des MNU wird nicht einheitlich verwendet, was zu Unklarheiten führen kann. Teilweise wird in der Literatur zwischen multinationalen und transnationalen Unternehmen unterschieden.<sup>157</sup> MNU sind danach Unternehmen, die in einem Nationalstaat verwurzelt sind und in anderen Staaten lediglich Ableger haben. Transnationale Unternehmen (TNU) zeichnen sich bei dieser Unterscheidung durch das Fehlen eines festen Zentrums in einem Nationalstaat aus. Unterscheidet man zwischen beiden, so wird die Entwicklung vom MNU zum TNU auch als „Emanzipation“ der Unternehmen vom Nationalstaat“ bezeichnet.<sup>158</sup> Betrachtet man die Evolutionsstufen eines globalen Unternehmens,<sup>159</sup> so entspricht die sechste und letzte Stufe wohl dem TNU nach der hier vorgestellten Lesart.

Andere Literaturstimmen unterscheiden zwischen international orientierten Unternehmen, multinationalen Unternehmen und globalen Unternehmen.<sup>160</sup> Danach standen am Anfang der Entwicklung die lediglich international orientierten Unternehmen. Sie wurden zwischen 1920 und 1950 zu multinationalen Unternehmen als „Verbund aus relativ unabhängigen Tochtergesellschaften, die sich in den verschiedenen Ländern jeweils in erster Linie auf ihren lokalen Markt konzentrieren“. <sup>161</sup> Zwischen 1950 und 1980 seien sie zu globalen Unternehmen geworden mit „straff koordinierten und strukturell auf eine starke Konzentration der betrieblichen Aktivitäten ausgerichteten Unternehmensstruktur[en]“. <sup>162</sup>

---

<sup>157</sup> So bei Klees, S. 5. Ebenso Johanssen/ Steger, S. 27.

<sup>158</sup> Klees, S. 5.

<sup>159</sup> Vgl. dazu nachfolgend in diesem Kapitel den Abschnitt „3. Die Evolution zum MNU“.

<sup>160</sup> Oestreicher fasst diese Stimmen zusammen, S. 3 m. w. N. Er selbst verwendet auf S. 3 f. sowohl die „multinationalen Strukturen“ als auch die transnationalen oder globalen Unternehmen.

<sup>161</sup> Oestreicher, S. 3 m. w. N.

<sup>162</sup> Oestreicher, S. 3 m. w. N.

Abweichend davon wird MNU von anderen als Sammelbegriff für international operierende Unternehmen verstanden.<sup>163</sup> Eine derartige Definition von MNU findet sich bei Hoós: „MNCs are those type of corporations, which own and manage business in two or more countries, which are agencies of direct, as opposed to portfolio, investment in foreign countries, holding and managing the underlying physical assets rather than securities based upon those assets; these types of enterprises confront the problems of designing, producing, marketing, and financing their products and services within foreign nations, and make a substantial direct investment in foreign countries' assets, entail a responsibility for managing organisations in alien societies.“<sup>164</sup>

Teece fasst MNU ebenfalls als Sammelbegriff auf: „A multinational firm [...] can be defined as an enterprise which owns assets and controls activities in different countries“.<sup>165</sup> Bei Verlage findet sich eine ähnliche Definition, wonach MNU beschrieben werden als: „companies which operate via subsidiaries in a number of countries“<sup>166</sup>. Auch die OECD fasst Multinationaler Konzern oder MNU-Gruppe (Multinational enterprise (MNE) group), als eine „Gruppe verbundener Gesellschaften mit Geschäftsorten in zwei oder mehreren Staaten“ auf. Ein einzelnes MNU (MNE) wird von der OECD dagegen als eine „Gesellschaft, die zu einem multinationalen Konzern gehört“, definiert.<sup>167</sup>

Die Unterscheidung zwischen transnationalen Unternehmen und multinationalen Unternehmen ist aus Sicht des Verfassers entbehrlich, da sich bei der Beschreibung von internationalen Konzernen in der Literatur keine trennscharfe Unterscheidung der beiden Begriffe findet. Es liegt vielmehr ein fließender Übergang vor. Auch die Unterscheidung zwischen multinationalen und globalen Unternehmen ermöglicht keine klare Abgrenzung, weil ebenfalls ein fließender Übergang vom multinationalen zum globalen Unternehmen vorliegt.

Die Begrifflichkeiten der OECD verwenden den Begriff des MNU im steuerlichen Kontext abweichend von den oben angetroffenen Abgrenzungen. Die OECD bezeichnet eine nur in einem Land tätige Tochter eines internationalen Konzerns als multinationales Unternehmen (MNU<sup>168</sup>). Die darin angelegte Verwirrung für den Leser ist offensichtlich. Richtigerweise müsste es in einem solchen Fall heißen, dass die lediglich national operierende Tochter ein nationales Unternehmen

---

<sup>163</sup> In dieser Weise verwendet Krüger, S. 39 f., den Begriff „transnationale Unternehmen“.

<sup>164</sup> Hoós, S. 15.

<sup>165</sup> Teece, S. 165; ähnlich Rugman/ Eden, S. 1.

<sup>166</sup> Verlage, S. 3 m. w. N.

<sup>167</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 18.

<sup>168</sup> Die OECD kürzt mit „MU“ ab, OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 18.

(NU) und der Konzern mit derartigen Töchtern in verschiedenen Ländern ein multinationales Unternehmen (MNU) ist. Kombinierte man nun eine multinational operierende Tochter (MNU) mit einem multinational operierenden Mutterunternehmen (MNU), wäre Konfusion die sichere Folge. Nur in einem solchen Kontext könnte die Unterscheidung zwischen MNU und MNU-Gruppe möglicherweise hilfreich sein. Für eine derartige Abgrenzung besteht jedoch wenig Anlass. Ihre Verbundenheit führt derzeit zur Unterwerfung unter den Fremdvergleichsgrundsatz. Die Stellung als Mutter oder Tochter wird lediglich bei der Verteilung der Funktionen und Risiken zwischen den verbundenen Unternehmen betrachtet.

In dieser Untersuchung wird MNU ähnlich wie von Hoós und Teece als Sammelbegriff verwendet, der ein Unternehmen oder einen Konzern bezeichnet, das oder der in verschiedenen Ländern Geschäftsorte mit nennenswerten Vermögenswerten unterhält oder Aktivitäten durchführt und kontrolliert. Die Teile eines MNU werden als verbundene Unternehmen (VU) bezeichnet. Damit werden Abgrenzungsschwierigkeiten umgangen und Unklarheiten vermieden.

## 2. Einige Erklärungsansätze zur Entstehung von multinationalen Unternehmen

Für die Entstehung multinationaler Unternehmen gibt es mehrere Erklärungsansätze, die allesamt auf der Transaktionskostentheorie aufbauen.<sup>169</sup>

### *a) Transaktionskostentheorie*

Effizienzsteigerungen lassen sich mit Hilfe der Transaktionskostentheorie nach Coase erklären, die einen transaktionsbezogenen institutionellen Vergleich zwischen Markt und Unternehmen vornimmt.<sup>170</sup> „Die Transaktionskostentheorie behandelt die Gestaltung ökonomischer Organisation als Vertragsproblem.“<sup>171</sup> Sind die Kosten für eine bestimmte Transaktion innerhalb eines Unternehmens geringer als am Markt, so erklärt sich die Gründung eines Unternehmens nach dieser Theorie als überlegene Alternative zum Markt. Diese Überlegenheit besteht in einem Kostenvorteil der Integration und Koordination einer Transaktion innerhalb eines Unternehmens gegenüber dem marktmäßigen Preismechanismus. Letzterer verursacht Kosten z. B. für das Auffinden der relevanten Preise,

<sup>169</sup> Die Gründung national operierender Unternehmen war noch weitgehend auf Effizienzsteigerungen zurückzuführen.

<sup>170</sup> Oestreicher, S. 76 m. w. N., fasst die Transaktionskostentheorie nach Coase sehr anschaulich zusammen. Diese Zusammenfassung liegt diesem Abschnitt zugrunde.

<sup>171</sup> Oestreicher, S. 76.



für Vertragsverhandlungen und für Vertragsabschlüsse.<sup>172</sup> Hinter der Transaktionskostentheorie stehen als Grundannahmen die begrenzte Rationalität<sup>173</sup> der Entscheidungsträger und ihr Opportunismus<sup>174, 175</sup>. Diese Theorie geht davon aus, dass Märkte, Unternehmen und Kooperationen wegen der jeweils geringsten Transaktionskosten zum Einsatz kommen.<sup>176</sup> Dies variiert je nach Transaktion. Um verschiedene Transaktionen zu beschreiben und abzugrenzen, verwendet Williamson drei Parameter, die „asset specificity“<sup>177</sup>, ihre Beziehung zu spezifischen Produktionsmitteln, die „uncertainty“<sup>178</sup>, ihr voraussichtlicher nachträglicher Anpassungsbedarf, und die „frequency“, ihre Häufigkeit.<sup>179</sup>

V. a. bei hochspezialisierten Zwischenprodukten hat sich der Intra-Unternehmenshandel als dem Markt überlegen erwiesen.<sup>180</sup> Dies folgt nach Williamson denklösig aus einer hohen asset specificity, einer hohen uncertainty<sup>181</sup> und einer hohen frequency.<sup>182</sup> Eine hohe asset specificity und ein hohe frequency haben auf die Produktionskosten senkenden Einfluss. Andererseits erhöht die asset specificity die Transaktionskosten am Markt wohingegen die frequency die Transaktionskosten am Markt senkt. Entscheidenden Einfluss gewinnt diesbezüglich die er-

---

<sup>172</sup> Man kann die Transaktionskosten grob in zwei Gruppen teilen: 1) Ex-ante-Transaktionskosten für: Entwurf, Verhandlungen, Absicherung. 2) Ex-post-Transaktionskosten für: Fehlanpassungen, Feilschen, Kontrolle, Sicherung. Vgl. zur Transaktionskostentheorie näher Oestreicher, S. 78ff.

<sup>173</sup> Die Entscheidungsträger wollen also rational handeln, sind dazu allerdings nur begrenzt in der Lage, Oestreicher, S. 81 m. w. N.

<sup>174</sup> Unter Opportunismus versteht man das Verfolgen des Eigeninteresses im Einzelfall mit List, Lüge, Diebstahl, Betrug, Täuschung oder sonstigen unvollständigen, verzerrten oder verwirrenden Informationen, wenn keine Absicherung vorhanden ist, Oestreicher, S. 81 f.

<sup>175</sup> Oestreicher, S. 81 f., grenzt diese Annahmen von der neoklassischen Wirtschaftstheorie ab, die Rationalität und die schlichte Verfolgung des (berechtigten) Eigeninteresses unterstellt.

<sup>176</sup> Eine Zusammenfassung der wichtigsten Argumente gegen die Transaktionskostentheorie findet sich bei Oestreicher, S. 104 – 110.

<sup>177</sup> Williamson unterscheidet vier Arten spezifischer Produktionsfaktoren: standortspezifische Investitionen, spezifische Anlagen, spezifisches Humankapital und zweckgebundene Sachwerte. Oestreicher, S. 84.

<sup>178</sup> Williamson unterscheidet die parametrische Unsicherheit, eine unvollständige Wahrnehmung aufgrund der begrenzten Rationalität, und die verhaltensbedingte Unsicherheit, eine mangelnde Prognose der Reaktionen des Transaktionspartners, Oestreicher, S. 84.

<sup>179</sup> Oestreicher, S. 82; Elliott/ Emmanuel, S. 8 beziehen sich auf Spicer und Colbert.

<sup>180</sup> Dunning erwartet für Zwischenprodukte einen verstärkten Trend weg vom Markt und hin zum Intra-Unternehmenshandel, weil letzterer vielfach die Senkung der Produktions- und der Transaktionskosten ermöglicht, S. 328.

<sup>181</sup> Oestreicher klammert wie Williamson die Unsicherheit zur Vereinfachung der Argumentation aus, S. 87.

<sup>182</sup> Deren Auswirkungen nach Williamson finden sich bei Oestreicher, S. 85.

hebliche uncertainty aufgrund der beim Intra-Unternehmenshandel sehr komplexen Wirkungsbeziehungen und Interdependenzen. Diese Komplexität begünstigt auch verhaltensbedingte Unsicherheiten, da vielfältige Absicherungsmechanismen erforderlich wären, jedoch wegen der begrenzten Rationalität in ihrer Gesamtheit kaum vorausgesehen werden können. Hohe Unsicherheiten erhöhen die Transaktionskosten. Damit müssen also die häufigkeitsbedingten Entlastungen der Transaktionskosten die Erhöhungen kompensieren, die durch Spezifität und Unsicherheit verursacht werden. Diese Häufigkeit lässt sich am besten in einem multinationalen Konzern sicherstellen, da er langfristige Geschäftsbeziehungen durch Gesellschaftsrecht besser sichern kann als der konkurrenzanfällige Markt.<sup>183</sup>

Dunning hat die Veränderungen der Organisation grenzüberschreitender Aktivitäten visualisiert und Begriffe für unterschiedliche Konstellationen geprägt. Er spricht bei der Organisation grenzüberschreitender wirtschaftlicher Aktivitäten teils durch Märkte und teils durch Multi-Produkt-MNU von einer hierarchical-market managed economy.<sup>184</sup> Wird grenzüberschreitende wirtschaftliche Aktivität zusätzlich teilweise auch vom Staat organisiert, so nennt er dies eine mixed economy.<sup>185</sup>

---

<sup>183</sup> Emmanuel/ Mehafdi, tragen einige Beispiele für MNU mit einem hohen Anteil interner Transaktionen zusammen, die allesamt die Transaktionskostentheorie unterstützen, da sie in das dargestellte Entscheidungskalkül fallen, S. 46.

<sup>184</sup> Dunning, Globalization S. 317. Auf S. 326 prognostiziert Dunning die Ablösung hierarchischer Strukturen innerhalb der MNU durch „heterarchical control structures“.

<sup>185</sup> Dunning, Globalization S. 318.

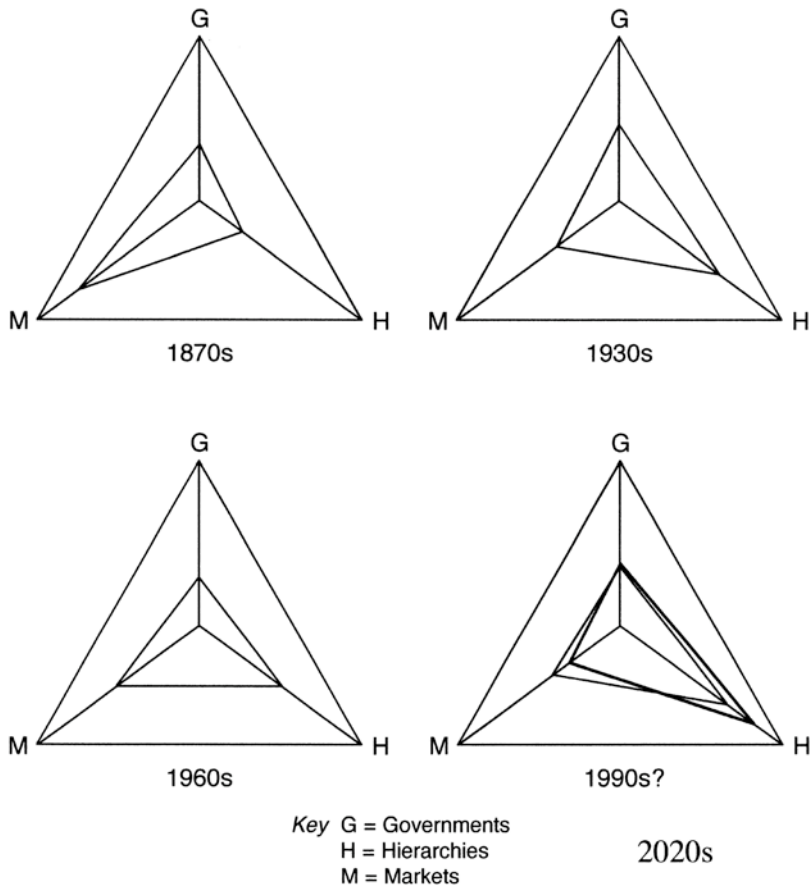


Abbildung 2: Veränderungen der Organisation grenzüberschreitender wirtschaftlicher Aktivitäten<sup>186</sup>

Die Transaktionskostentheorie hat eine Erklärung für die vertikale Integration von Unternehmen.<sup>187</sup> Die vertikale Integration dient einer Vielzahl von Zwecken. Hauptzweck ist jedoch die Einsparung von Transaktionskosten. Selbst wenn mehrere technische Prozesse notwendigerweise oder zweckmäßigerweise zusammengefasst werden müssen, beispielsweise weil ansonsten das Werkstück ohne Mehrwert häufiger auf eine gewisse Temperatur aufgeheizt werden müsste (mehrfacher Ener-

<sup>186</sup> Die nachfolgende Abbildung ist von S. 317 übernommen und bzgl. 2020s? ergänzt worden.

<sup>187</sup> Oestreicher, S. 90 - 93 m. w. N.

gieaufwand), können technische Gründe eine vertikale Integration nicht nahe legen. Vielmehr können in solchen Fällen räumliche Nähe und organisatorische Trennung zusammenfallen. Vorteilhaft ist eine vertikale Integration dagegen dann, wenn die Transaktionskosten dadurch gesenkt werden können. Andererseits ist die bloße Kooperation bzgl. der Transaktionskosten vorteilhaft, wenn dadurch Mehrzweckinvestitionen ermöglicht werden, die kostengünstig an verschiedene Standorte verbracht werden können, und Skalen- oder Verbundvorteile durch eine höhere Nachfrage am Markt erzielt werden können.

Nach neoklassischer Sichtweise sind nicht die Transaktionskostenvorteile entscheidend, sondern ausschließlich die Produktionskostenvorteile.<sup>188</sup> Dies ergibt sich aus den Grundannahmen der Neoklassik, dem vollkommenen Wettbewerb, der vollkommenen Information und der strengen Rationalität der Entscheidungsträger. Unter diesen Annahmen herrscht Sicherheit und die Transaktionskosten belaufen sich folglich auf Null. Somit verbleiben nur noch unterschiedliche Skalen- und Verbundvorteile als Entscheidungsparameter. Sind bei einer skalierbaren Investition die Grenzkosten kleiner als die Durchschnittskosten, d. h. sinken die Grenzkosten mit steigendem Investitionsvolumen, so macht *ceteris paribus* eine Kumulation mehrerer kleinerer Investitionen zu einer großen Investition wirtschaftlich Sinn. Diese Skaleneffekte ergeben sich teilweise aus besseren Einkaufskonditionen und aus Lerneffekten. Andererseits kann bei konstanten Grenzkosten *ceteris paribus* keine Präferenz für größere oder kleinere Einheiten bestehen. Steigen die Grenzkosten, sind *ceteris paribus* kleine Einheiten anzuraten. All diese Überlegungen beruhen auf den neoklassischen Annahmen. Verbundvorteile sind dagegen solche gemeinsamen Nutzungen, die einander nicht gegenseitig ausschließen. Beispiele dafür sind der dispositive Faktor, die Infrastruktur, das Vertriebsnetz sowie die Nutzung von Marken, Image und Know-how.

Auch die Transaktionskostentheorie übersieht diese Produktionskostenvorteile durch Skalen- und Verbundeffekte nicht. Bei standardisierten Zwischenprodukten ist eine interne Produktion dem Markt unterlegen, bei hochspezifischen Zwischenprodukten verhält es sich umgekehrt. Wie bereits oben dargelegt, sind bei standardisierten Produkten jedoch auch die Transaktionskosten am Markt einer Integrationslösung überlegen. Da große Unternehmen eher als kleine Unternehmen Skalenvorteile erzielen können, lässt sich folgende Prognose aufstellen: Je größer die Unternehmen sind, desto stärker werden sie *ceteris paribus* die Produktion von Bestandteilen integrieren.

---

<sup>188</sup> Oestreicher, S. 93 - 95 m. w. N.

Daher bietet sich die vertikale Integration lediglich für nicht standardisierte Zwischenprodukte auf direkt vor- oder nachgelagerten Produktionsstufen an, soweit diese zur Kerntechnologie des Unternehmens gehören. Eine vertikale Integration verbietet sich dagegen für standardisierte Zwischenprodukte wie Rohstoffe, wenn diese an wohlorganisierten Märkten verfügbar sind, und für Handelsstufen, in denen das Industrieunternehmen dem Handel an Know-how unterlegen ist.

#### *b) Die Internalisierungstheorie*

Die Internalisierungstheorie baut auf der Transaktionskostentheorie auf und vergleicht multinationale Unternehmungen und grenzüberschreitende Märkte als institutionelle Alternativen. Sie will die Entstehung multinationaler Unternehmen (MNU) erklären.<sup>189</sup> MNU entstehen danach dann, wenn sie eine Transaktion effektiver und günstiger gestalten können als der Markt. Strategische Wettbewerbsvorteile und ausländische Standortvorteile werden nicht für entscheidend erachtet, da sie exogen vorgegeben seien.<sup>190</sup> Betrachtet man grenzüberschreitende Aktivitäten, so haben Buckley und Casson spezielle Schwächen der Märkte aufgedeckt.<sup>191</sup> Diese Schwächen bestehen in einer mangelhaften Absicherung gegenüber Risiken, in möglichen Preisdiskriminierungen bei Zwischenprodukten, in irreversiblen Wissenstransfers an Dritte, in eingeschränkten Gestaltungsmöglichkeiten bei Steuern und Zöllen, in sprachbedingten Kommunikationsschwierigkeiten, in kulturellen Unterschieden, in Unterschieden beim technischen Wissen sowie im gegenseitigen Misstrauen der Transaktionspartner.<sup>192</sup> Lassen sich wenigstens einige dieser Schwachstellen des Marktes durch eine Direktinvestition im Ausland beheben, so ist ein Verzicht auf Lizenzvergabe oder Export nachzuvollziehen und es entsteht ein multinationales Unternehmen (MNU). Dunning denkt in eine ähnliche Richtung und sieht zwischen Marktversagen und der Übernahme von Marktfunktionen durch Unternehmen eine positive Korrelation.<sup>193</sup>

Die Internalisierungstheorie führt die vertikale Integration auf Marktvollkommenheiten bei den Zwischenprodukten und Rohstoffen zurück. Kann die Nachfrage nach Rohstoffen und Zwischenprodukten an den Märkten quantitativ oder qualitativ nicht sichergestellt werden, so reagieren die Unternehmen darauf mit vertikaler Integration. Diese

---

<sup>189</sup> Oestreicher, S. 97 m. w. N.

<sup>190</sup> Oestreicher, S. 102.

<sup>191</sup> Oestreicher, fasst die Ergebnisse von Buckley und Casson zusammen, S. 77 m. w. N. und S. 97 – 101 m. w. N.

<sup>192</sup> Oestreicher, S. 77, 97 m. w. N.

<sup>193</sup> Dunning, Globalization S. 317 f.

senkt die Unsicherheit hinsichtlich der Versorgung, ggf. auch über Ländergrenzen hinweg. Horizontale Integration erklärt die Internalisierungstheorie mit Marktversagen bei der Übertragung von Fähigkeiten und Wissen. Betrachtet man Fähigkeiten und Wissen als Vorprodukte oder Zwischenprodukte, so wird die horizontale Integration zum Spezialfall der vertikalen Integration.<sup>194</sup> Probleme bestehen am Markt in einem unzureichenden Schutz von einmal übertragenem Know-how vor dem Opportunismus des Empfängers. Dieser kann es ohne substantiellen Wertverlust weiterveräußern. Bereits in der Suchphase eines Transaktionspartners besteht die Gefahr, dass diesem vor Vertragsabschluß nutzbare Informationen zuteil werden, der Vertragsabschluß nicht zustande kommt und somit keine Gegenleistung bewirkt wird. Ein wirksamer Schutz besteht lediglich in den engen Grenzen der Gebrauchsmuster, der Geschmacksmuster, der Marken, der Copyrights, der Warenzeichen und der Patente. In allen anderen Fällen führt eine asymmetrische Informationsverteilung zwischen den Transaktionspartnern zu erheblichen Unsicherheiten über die Bewertung der zu transferierenden Informationen. Schließlich ist eine Information oftmals ohne weitere Hintergrundinformationen völlig nutzlos oder erheblich weniger wert. Diese erforderlichen Hintergründe sind jedoch vielfach nicht erschlossen und ihr Umfang nicht im Voraus abzuschätzen. Dies verursacht weitere Unsicherheiten, v. a. in der Bewertung von Beratungsverträgen und deren Abgrenzung.

### *c) Eklektische Theorie der internationalen Produktion*

Die eklektische<sup>195</sup> Theorie der internationalen Produktion kombiniert die ökonomische Standorttheorie, die Theorie der unvollkommenen Konkurrenz und die Internalisierungstheorie.<sup>196</sup> Sie bietet einen Erklärungsansatz für Ausmaß und Struktur der Geschäftstätigkeit multinationaler Unternehmen, d. h. warum sich ein Unternehmen im Ausland engagiert und wann dieses Engagement als Direktinvestition erfolgt.<sup>197</sup>

Das Auslandsengagement eines Unternehmens beruht danach ganz wesentlich auf einem bestehenden strategischen Wettbewerbsvorteil im Ausland.<sup>198</sup> Dies erklärt lediglich, warum ein Unternehmen mit seinen Produkten auf einen ausländischen Markt drängt. Eine Produktion im

---

<sup>194</sup> Oestreicher, S. 98 m. w. N.

<sup>195</sup> Griech. eklektikós = auswählend, auslesend.

<sup>196</sup> Elliott/ Emmanuel, S. 8 m. w. N.; Oestreicher, S. 101 m. w. N.

<sup>197</sup> Oestreicher, S. 77 m. w. N., S. 101 – 103 m. w. N., fasst die eklektische Theorie kurz zusammen, worauf dieser Abschnitt beruht.

<sup>198</sup> Hiermit weicht die eklektische Theorie ganz erheblich von der Internalisierungstheorie ab.

Ausland wird nur dann angestrebt, wenn sie gegenüber einer Produktion im Inland vorteilhaft ist, sog. ausländischer Standortvorteil. Die beiden hinreichenden Bedingungen für ein Auslandsengagement sind also ein strategischer Wettbewerbsvorteil und ausländischer Standortvorteil.

Die von der Internalisierungstheorie genannten Effizienzvorteile interner Koordination gegenüber Markteinschaltung stellen nach der eklettischen Theorie nur eine notwendige Bedingung für die Entstehung multinationaler Unternehmen dar. Diese Effizienzvorteile werden auch unter dem Kürzel OLI zusammengefasst, das für Ownership advantages (Wettbewerbs- und Eigentumsvorteile), Location advantages (Standortvorteile) und Internalization advantages (Internalisierungsvorteile) steht.<sup>199</sup> Die O- und L-Vorteile bestimmen die geographische Produktionsverteilung, nicht jedoch deren Eigentumszuordnung. Die Abwesenheit von I-Vorteilen würde lediglich dazu führen, dass Unternehmen nicht mit Direktinvestitionen sondern über Lizenzvergaben oder Exporte ausländische Märkte erschließen. Die I-Vorteile bestehen gegenüber dem Markt in der überlegenen internen Fähigkeit eines Unternehmens, den Austausch von Zwischenprodukten, immateriellen Wirtschaftsgütern, Kenntnissen und Fähigkeiten zu organisieren. Skalen- und Verbundvorteile aus koordinierter Produktion und Beschaffung stellen weitere I-Vorteile dar.

Nach der eklettischen Theorie genügen also im Gegensatz zur Internalisierungstheorie die I-Vorteile allein nicht, um die Entstehung multinationaler Unternehmen zu erklären. Vielmehr müssen die O- und L-Vorteile hinzutreten. Die O- und L-Vorteile erklären also, ob und auf welchen ausländischen Märkten sich Unternehmen engagieren, die I-Vorteile dagegen nur, in welcher Form sie sich engagieren.

#### *d) Unternehmensorganisation bei zunehmend komplexen Transaktionen*

Williamson beschäftigt sich mit der Organisation von Transaktionen unterschiedlicher Komplexität, die verschiedene Interdependenzen zwischen den Beteiligten Akteuren zur Folge haben, und stellt eine Typologie bereit.<sup>200</sup> Diese unterscheidet zwischen dem „klassischen Vertragsrecht“, dem „neoklassischen Vertragsrecht“ und den „relationalen Vertragsformen“ und ordnet sie den beabsichtigten Transaktionen nach deren zunehmender Komplexität zu.

Das „klassische Vertragsrecht“ beruht auf der sorgfältigen Definition des Vertragsgegenstandes und den von der Rechtsordnung bereitgestellten Rechtsbehelfen. Diese Art von Verträgen wird auf nichtspezifische

---

<sup>199</sup> Elliott/ Emmanuel, S. 8 m. w. N.

<sup>200</sup> Zu diesem Abschnitt vgl. Oestreicher, S. 86 – 90 m. w. N.

oder standardisierte Produktionsfaktoren angewendet, bei deren Verkauf der Vertragsumfang überschaubar ist und sich nicht mehr wesentlich ändert. Der klassische Vertrag entspricht der Beherrschung und Überwachung der Vertragsbeziehung durch den Markt. Diese einfachen Vertragsbeziehungen erlauben die Konzentration der Geschäftspartner auf eine maximale Effizienz und eine kurze Bindungsdauer, die der Markt bei starker Konkurrenz anbietet.

Das „neoklassische Vertragsrecht“ geht dagegen von einer nicht unerheblichen Unsicherheit aus, die Anpassungen wahrscheinlich erscheinen lässt, weshalb der langwierige Rechtsweg durch ein Schlichtungs- oder Schiedsverfahren ersetzt wird. Derartige Konstellationen finden sich bei gelegentlichen Transaktionen von hochspezifischen oder gemischt-spezifischen Produktionsfaktoren. Hier kommt es allen Beteiligten darauf an, dass Anpassungen einvernehmlich erfolgen und Konflikte beigelegt werden. Jedoch wäre eine Integration wegen der nur gelegentlichen Transaktionen zu aufwendig.

Die „relationalen Vertragsformen“ zeichnen sich durch eine langfristige Zusammenarbeit zwischen den Transaktionspartnern aus, in deren Zuge ein fortwährender Verhandlungsprozess Anpassungen an veränderte Verhältnisse ermöglicht. Dies ist meistens bei häufig wiederholten Transaktionen von hochspezifischen oder gemischt-spezifischen Produktionsfaktoren der Fall. Die relationalen Vertragsformen können in der Praxis verschieden ausgestaltet sein, d. h. als Kooperation zweier selbständiger Unternehmen oder als Integration innerhalb eines Unternehmensverbundes.

Geht man von der dargestellten Abgrenzung der Vertragsformen aus, so sind auf hochspezialisierte Zwischenprodukte die relationalen Vertragsformen anzuwenden, wenn die gewählte Vertragsform fortwährende Veränderungen ermöglichen muss. Ob eine Integration oder eine Kooperation die bessere relationale Vertragsform darstellt, ist erneut anhand des Verhältnisses der jeweiligen Produktions- und Transaktionskosten zu entscheiden.

Bei hochspezifischen Transaktionen bietet der Markt keine Option, gegenüber einer integrierten Organisation zusätzliche Skaleneffekte zu erzielen. Diese Option besteht nur bei gemischt-spezifischen Transaktionen, die eine teilweise Verwendung marktfähiger Produktionsfaktoren ermöglichen. Die Kooperation ist grundsätzlich eher geeignet als die Integration, Marktanreize zu effizientem Ressourceneinsatz aufrechtzuerhalten, ohne aufwändige Anreiz- und Steuerungssysteme implementieren zu müssen. Ein wesentlicher Vorteil der Integration ist bei spezifischen Transaktionen die flexible und zielgenaue fortwährende Anpas-



sung auf das Gewinnmaximum innerhalb einer hierarchischen Organisation zu geringeren Vertragskosten.<sup>201</sup>

Je spezifischer eine Transaktion ist, desto eher ist die Integration der Kooperation wegen geringerer Transaktionskosten überlegen. Bei gemischt-spezifischen Transaktionen bieten sich mehrere Optionen zur Beherrschung und Überwachung. Mit zunehmender Unsicherheit werden Anpassungs- und Sicherungsklauseln immer komplizierter. Diesem Problem kann man durch Standardisierung der Transaktionen begegnen oder durch eine unternehmensinterne Abwicklung. Es bestehen auch Mischformen, die durch besondere Sicherungspfandgaben gekennzeichnet sind. Bei nichtspezifischen Transaktionen vermag auch eine höhere Unsicherheit die Integration nicht zu fördern, da die einzelne Transaktion wegen ihrer begrenzten Bedeutung zurücktritt gegenüber einer hohen Flexibilität für die Gestaltung der nächsten Transaktion und bei der Wahl des nächsten Transaktionspartners.

#### *e) „Dreifaltigkeitstheorie“*

Die Entstehung von MNU lässt sich nach einer anderen Auffassung auf drei wesentliche Anreize zurückführen: Die Erhöhung der Effizienz, die Erhöhung der Marktmacht und die Senkung von Steuern gegenüber der Organisation wirtschaftlicher Aktivitäten durch Märkte.<sup>202</sup>

Die Stärkung der Marktmacht<sup>203</sup> ergibt sich vereinfacht auf der Einkaufsseite aus einem größeren Einkaufsvolumen und auf der Absatzseite aus einer Senkung der Kosten durch die economies of scale, Effizienzsteigerungen, die sich aus Lerneffekten ergeben. Nicht ganz unwichtig sind auch so genannte Gegengeschäfte, zu denen mit zunehmender Größe eines Unternehmens mehr Gelegenheiten bestehen.

#### *f) Eigene Stellungnahme*

Die in der Literatur geläufigen Erklärungsmuster für Entstehung, Struktur und Ausmaß multinationaler Unternehmungen zeigen die Komplexität der grenzüberschreitenden Wirtschaftstätigkeit. Dabei behandeln die oben dargestellten Theorien lediglich einige rationale Beweggründe, ein MNU entstehen zu lassen. Nicht zu vergessen sind auch irrationale

---

<sup>201</sup> Oestreicher, S. 89 m. w. N., verweist auf Gleitklauseln u. ä. Instrumente für Kooperationen, die eine ähnliche Flexibilität gewähren, allerdings wird dabei immer auf alle Kooperationspartner Rücksicht zu nehmen sein.

<sup>202</sup> Teece, S. 165, nennt als Motive „circumventing or minimizing taxes and controls, monopoly, and efficiency“.

<sup>203</sup> Teece, S. 165 ff., geht in seiner vergleichenden Betrachtung von internationalen Märkten und MNU auf product markets, markets for know how und capital markets ein. Dabei bringt er u. a. Beispiele für vertikale Integration, horizontale Integration.

Motive, die beispielsweise in der Person des Entscheidungsträgers begründet liegen.

Bei der tatsächlichen Entwicklung von MNU lassen sich einige praktische Beispiele finden, wo die Entstehungsgründe zumindest auch im Charakter der verantwortlichen Manager zu suchen sind. Motive können im Extremfall sowohl die Schaffung eines Lebenswerkes als auch die irrationale Flucht vor einem sich verschärfenden Markt sein. Sachfremde Ursachen können bei unklarer Sachlage den Ausschlag für eine unternehmerische Entscheidung geben. Diese Gefahr ist immer dann gegeben, wenn Visionen nicht mehr an der Realität gemessen werden, besonders starke Persönlichkeiten ihr Gewicht in die Waagschale werfen und rationale Argumente übergehen. Dann wird der Einfluss einer Person, die strategische Managemententscheidungen treffen kann, mit dem Schicksal eines Unternehmens verknüpft. Derartige Konstellationen führen entweder zu großen Wirtschaftsimperien oder werden vom Markt wieder eingeholt und gehen zu Grunde.

### 3. Die Evolution zum MNU

Natürlich hat sich die Entwicklung von national operierenden Unternehmen zum MNU nicht schlagartig vollzogen, sondern schrittweise. Üblicherweise unterteilt man die Entwicklung in sechs Evolutionsstufen, bei denen das Erreichen einer höheren Stufe nicht notwendigerweise die vorige Stufe als Durchgangsstadium erfordert. Vielmehr können Unternehmen in ihrer Entwicklung auch mehrere Stufen überspringen. Jedoch dient es der zielgenauen Einschätzung und Handhabung von Risiken, die Evolution schrittweise aufeinander aufbauend zu gestalten. Das Überspringen einzelner Stufen ist daher vielfach mit einem höheren Risiko verbunden, was durch höhere Chancen gerechtfertigt werden muss, wie beispielsweise durch einen greifbaren Wettbewerbsvorteil ggü. der Konkurrenz.

Die sechs Evolutionsstufen vom nationalen zum globalen Unternehmen ziehen sich ganz vereinfacht von bloßen Vertriebsgesellschaften über vereinzelt Montagen im Ausland, komplette Auslandsfertigungen, eigenständige Geschäftsentwicklung im Ausland, gesamte Wertschöpfung im Ausland bis hin zu einer polyzentrischen Organisation mit global verteilten Kompetenzzentren und einem international zusammengesetzten Führungsgremium.<sup>204</sup>

---

<sup>204</sup> Henzler beschreibt auf S. 7 f. die sechs Evolutionsstufen zum globalen Unternehmen. Die Evolutionsstufen finden sich auch bei Johansen/ Steger, S. 27 f. Krüger stellt ab S. 23 die wesentlichen Anforderungen an diese Evolution dar und die möglichen Strategien. Bei Schneidewind, S. 577 f., finden sich organisatorische Strategien aus Japan wie

Oestreicher bezeichnet die letzte Stufe dieser Evolution als „Idealzustand“ und beschreibt diesen als ein integriertes „Netz komplex koordinierter Wirtschaftseinheiten, die durch einen regen Austausch von Technologie, Kapital, Material und Mitarbeiter interdependent miteinander verknüpft sind.“<sup>205</sup>

Die internationalen Unternehmen während der great transformation traten weit überwiegend in Kolonien ihrer jeweiligen Mutterländer in Erscheinung. Man sprach daher auch von „trade followed the flag“. Dies bot den Unternehmen enorme Sicherheit, da sie von ihren Heimatregierungen weiterhin einen effektiven Schutz ihrer Interessen erwarten konnten.<sup>206</sup> Dagegen operieren Unternehmen heute ebenso jenseits politischer Demarkationslinien, wie sich v. a. an dem derzeit enormen Engagement von Großkonzernen in China zeigt. Damit steigt das Risiko des Auslandsengagements zumindest in noch nicht vollständig entwickelten Rechtsstaaten ganz beträchtlich. Dies zeigt sich sehr plastisch am Beispiel China, wo eine zwangsweise Offenlegung von Industriegeheimnissen investierender Großkonzerne gegenüber chinesischen Behörden zu einem nicht mehr rückgängig zu machenden know-how Transfer führt.<sup>207</sup> Dieses Phänomen wurde bereits bei der Internalisierungstheorie hinsichtlich der Erklärung horizontaler Integration erläutert. Ferner wird auch staatlicher Einfluss auf die Zuliefer- und Absatzstruktur genommen. Eine wirkungsvolle Protektion des Konzerns durch sein Mutterland ist nicht mehr gewährleistet.

Ein weiterer erheblicher Unterschied zwischen den damaligen internationalen Unternehmen und den heutigen global operierenden Konzernen besteht in der Verteilung ihrer Vermögenswerte.<sup>208</sup> Die international aufgestellten Unternehmen der Kolonialzeit beschränkten sich innerhalb der Kolonien weitgehend auf den Export- und Importhandel<sup>209</sup>, d.h. auf die Verteilung der eingeführten Güter und das Marke-

---

„Kanban“ und „Jishu Kanri“; Saunders, S. 101 – 129, zeichnet die Entwicklung eines MNU anhand eines Unternehmens der optischen Industrie sehr kleinschrittig nach.

<sup>205</sup> Oestreicher, S. 4.

<sup>206</sup> Matthews, S. 152 f. Ein historischer Abriss zur Entwicklung der MNU findet sich bei Dunning, *Multinational* S. 96 ff., den Schutz durch die Heimatregierungen erläutert er auf S. 356.

<sup>207</sup> Dunning, *Multinational* S. 559 f., gibt einige Beispiele für derartige nationale Erfordernisse bei Direktinvestitionen.

<sup>208</sup> Matthews, S. 152.

<sup>209</sup> Dunning, *Globalization* S. 321, berichtet für den Zeitraum zwischen 1850 und 1950 von nur wenigen MNU. Sie betätigten sich im Handel oder im Primärsektor. Ab dem 14. Jahrhundert verweist Dunning bereits auf grenzüberschreitenden Handel innerhalb der Hanse und während der Kolonialisierung.

ting, d.h. im weitesten Sinne die Werbung für diese Produkte.<sup>210</sup> Damit waren in den Kolonien keine nennenswerten Vermögenswerte gebunden, die eine dauerhafte Bindung an den Handelsplatz hergestellt hätten. Vielmehr konnten die internationalen Handelsunternehmen kurzfristig „ihre Zelte abbrechen“. Damit konnten weder die Kolonie noch die dortigen Geschäftspartner wirksamen Druck auf die Unternehmen ausüben. Die heutigen MNU haben dagegen überwiegend nicht nur eine multinational diversifizierte Vertriebsstruktur mit Handelsniederlassungen oder nationalen Handelsgesellschaften als Tochtergesellschaften sondern auch auf dem ganzen Globus verteilte Produktionsanlagen. Da die Anfangs- und Folgeinvestitionen solcher Produktionsanlagen Amortisationszeiträume von vielen Jahren haben, ist ein solches Engagement über einen längeren Zeitraum notwendig. Damit entsteht auch eine größere Abhängigkeit der MNU von den Gastländern.<sup>211</sup>

Giesel/ Glaum sehen das Besondere der heutigen Globalisierung darin, dass die weltweite Arbeitsteilung innerhalb internationaler Konzerne erstmals auf allen Stufen der Leistungserstellung und -verwertung genutzt wird.<sup>212</sup> Diese Beschreibung deutet auf das Ende der Evolution eines MNU hin. Henzler sieht in den zwanziger und dreißiger Jahren des 20. Jahrhunderts die ersten wirklich globalen Unternehmen in der Ölindustrie und in der Kautschukindustrie, erst später seien Automobil- und Chemieindustrie gefolgt.<sup>213</sup> Wie bereits dargestellt, sieht Oestreicher lose multinationale Unternehmen seit 1920 und straff organisierte globale Unternehmen seit 1950.<sup>214</sup> Dunning beobachtet eine besondere Zunahme bei den Aktivitäten der MNU und ihrer Bedeutung in der Triade Amerika-Europa-Japan in den achtziger Jahren des 20. Jahrhunderts.<sup>215</sup> Die OECD spricht von einer dramatischen Zunahme der Bedeutung der MNU im Welthandel im letzten Viertel des 20. Jahrhunderts.<sup>216</sup> Ursachen dafür sieht die OECD in der verstärkten Integration der Volkswirtschaften sowie im technischen Fortschritt, insbesondere in der Kommunikationstechnik.

<sup>210</sup> Matthews, S. 152. List/ Behrens/ Reichardt/ Simonis, S. 128, stellen den Unterschied zwischen damals Handel und heute weltweit integrierter Produktion heraus.

<sup>211</sup> Dunning, Globalization S. 321: Erst die modernen Haftungsbeschränkungen machten die Risiken grenzüberschreitender weit gestreuter Investments erträglich.

<sup>212</sup> Giesel/ Glaum, S. XV.

<sup>213</sup> Henzler, S. 8. Dem schließen sich Johanssen/ Steger, S. 28, bzgl. der Ölindustrie an. Reich, S. 42 ff., stellt die Entstehung von damals noch weitgehend nationalen Unternehmensgiganten in den USA Ende des 19. Jahrhunderts dar. Ab S. 125 widmet er sich den heutigen globalen multinationalen Unternehmen und grenzt sie ausführlich von ihren Vorgängern ab.

<sup>214</sup> Oestreicher, S. 3.

<sup>215</sup> Dunning, Globalization S. 344 f.

<sup>216</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 9.

## 4. Bedeutung von MNU

Die Bedeutung von MNU in der globalisierten Weltwirtschaft erschließt sich leicht durch einige Zahlen. Multinationalen Unternehmen vereinigen auf sich heute schätzungsweise 20 % der Weltproduktion und tätigen ungefähr 70 % des Welthandels.<sup>217</sup>

Beachtlich ist überdies die Größe der MNU im Vergleich zu den Nationalstaaten.<sup>218</sup> Dies soll die folgende Tabelle verdeutlichen. Die Rangfolge deutet den erheblichen wirtschaftlichen Einfluss an, den ein multinationales Unternehmen durch Verlagerung seiner Aktivitäten von einer Region in eine andere ausüben kann. Durch gemeinsame Koordination ihrer Interessen könnten MNU ihre wirtschaftliche Macht auf das Niveau großer Wirtschaftsnationen erhöhen. Bereits ohne besondere Koordination verfügen die MNU als Gruppe über erhebliche strukturelle Macht und können damit Rahmenbedingungen setzen, denen sich Staaten beugen müssen.<sup>219</sup> Dieses Machtpotential beruht nicht nur auf den enormen Vermögenswerten<sup>220</sup> sondern auch auf ihrem technischen Know-how, das ihnen durch weltweite Patente und geschäftliche Verbindungen zur Verfügung steht.<sup>221</sup>

<b>Bruttoinlandsprodukt von Staaten und Umsatzzi fern multinationaler Unternehmen im Vergleich (in Millionen US-Dollar, Zahlen für 1986 und 1987)</b>		
<b>Staaten und MNU</b>	<b>BIP in Mio. US-\$</b>	<b>Rang</b>
USA	4.185.490	1
Japan	1.955.650	2
Summe der 50 größten Multinationalen	1.505.471	3
Summe der 20 größten Multinationalen	909.192	4
Bundesrepublik Deutschland	891.990	5
Frankreich	724.200	6
Summe der 10 größten Multinationalen	600.935	7

<sup>217</sup> Schirm, S. 13 m. w. N.

<sup>218</sup> Dunning, Globalization S. 322, macht ein erhebliches Wachstum der Unternehmen ebenso wie die Zunahme der von ihnen durchgeführten Prozesse zwischen 1850 und 1950 aus.

<sup>219</sup> List/ Behrens/ Reichardt/ Simonis, S. 161. Dunning, Globalization S. 367, beschreibt den Politikwechsel der Nationalstaaten ausgehend von Beschränkungen und Regeln speziell für die MNU hin zur Schaffung eines wettbewerbsfähigen wirtschaftlichen Umfeldes. Hoós, S. 10, „The MNCs have a very influential lobby power.“

<sup>220</sup> Hoós, S. 25, hebt hervor, dass sich Vermögen schnell in Macht umwandelt und Macht wiederum in Privileg. Er beurteilt die Lobby der MNU als sehr einflussreich und mächtig.

<sup>221</sup> List/ Behrens/ Reichardt/ Simonis, S. 161.

Volksrepublik China	271.880	12
Brasilien	206.750	14
Indien	203.790	15
General Motors (USA)	101.871	22
Saudi Arabien	78.480	25
Royal Dutch/ Shell (GB/NL)	78.319	26
Exxon (USA)	76.416	27
Indonesien	75.230	28
Ford (USA)	71.643	30
Argentinien	69.820	31
IBM (USA)	54.217	38
BP (GB)	45.206	43
Toyota (JAP)	41.455	45
Daimler Benz (D)	37.535	49
Volkswagen (D)	30.392	56
Siemens (D)	27.463	64
Philips (NL)	26.021	69
Nestlé (CH)	23.626	77
BASF (D)	22.383	78
Singapur	17.350	92

Anm.: „Rang“ bezieht sich auf die Stellung in der Staaten und Unternehmen(sgruppen) umfassenden Gesamtliste. Daten nach: Weltentwicklungsbericht 1988 (BIP 1986) und Fortune, April 1988 (Umsatzzahlen 1987).

*Abbildung 3: BIP von Staaten und Umsätze von MNU<sup>222</sup>*

Die abgedruckte Liste deutet an, dass der Einfluss eines MNU auf Heimat- und Gastländer je nach Konstellation ganz unterschiedlich sein kann.<sup>223</sup> In jedem Fall stehen ganz vereinfacht das Gewinninteresse des

<sup>222</sup> Modifiziert in Auszügen übernommen aus List/ Behrens/ Reichardt/ Simonis, S. 160; eine ähnliche Aufstellung ohne zusammengefasste MNU aus dem Jahr 1972 findet sich bei Verlage, S. 72, auf der GM noch als größtes MNU auf Platz 16 (hier bereits 8) geführt wurde, gefolgt auf den Plätzen 21 (hier 11) von Exxon und 22 (hier 13) von Ford.

<sup>223</sup> List/ Behrens/ Reichardt/ Simonis, S. 161 – 164, betrachten daher die vierteilige Matrix aus Kombinationen von Heimatland und Gastland einerseits sowie Nordstaat und Südstaat andererseits. Klees, S. 5, schreibt: „... weltweit tätige Unternehmen haben schon heute einen größeren Einfluss als manche Staaten.“

MNU und das Wirtschaftswachstumsinteresse der Nationalstaaten einander gegenüber.<sup>224</sup>

Johanssen/ Steger stellen im Zuge der Globalisierung eine Machtverschiebung von der nationalen Politik zu den Unternehmen fest.<sup>225</sup> Die Einflussmöglichkeiten der nationalen Regierungen auf internationale Konzerne sind durch unterschiedliche Faktoren sehr eingeschränkt.<sup>226</sup> Insbesondere hat die Wirksamkeit von Geld- und Fiskalpolitik in Folge des weitgehend mobilen Faktors Kapital abgenommen.<sup>227</sup> Umgekehrt wächst das Einflusspotential internationaler Konzerne auf die Politik.<sup>228</sup>

---

<sup>224</sup> Diese Vereinfachung nehmen List/ Behrens/ Reichardt/ Simonis, S. 164, vor. Eine ausführlichere Betrachtung der Verteilung von Verhandlungsmacht zwischen MNU und Nationalstaaten findet sich bei Dunning, *Multinational* S. 551 ff. Ab S. 555 unterscheidet Dunning sehr aufschlussreich im Verhältnis zwischen Nationalstaat und MNU wie in einer Ehe Honeymoon, Confrontation und Reconciliation. Hoós, S. 19 f., zeigt die Komplexität der Interessenlage und die Vielfalt der Interessen innerhalb eines MNU auf und nennt Anteilseigner, Manager, Mitarbeiter, Kreditgeber, Lieferanten und Kunden als Beispiele.

<sup>225</sup> Johanssen/ Steger, S. 21. Klees, S. 5, sieht im Zuge der Globalisierung eine Bedeutungsverschiebung von den Nationalstaaten zu den MNU bzw. TNU. Hübner, S. 344, zeigt auf, dass die Mobilität der MNU einen wesentlichen Vorteil gegenüber der Immobilität der Nationalstaaten darstellt, da MNU sich dadurch nationalen Regelungen zumindest mittelfristig entziehen können. Hetzer, S. 30 ff., attestiert dem Nationalstaat gegenüber der internationalen organisierten Kriminalität Machtlosigkeit. Die Enquete Kommission des Deutschen Bundestages „Globalisierung der Weltwirtschaft- Herausforderungen und Antworten“ sieht eine deutliche Schwächung der Verhandlungsposition des Staates gegenüber internationalen Kapitaleignern, Deutscher Bundestag, S. 9.

<sup>226</sup> Behrmann beschreibt dies für parent governments und host governments anhand des Wettbewerbsrechts und der Kontrolle von Kapitaltransfers am Beispiel der USA während des Kalten Krieges. Diese Darstellung hat jedoch kaum an Aktualität eingebüßt. Quintessenz seiner Schilderungen ist auf S. 145, dass mit zunehmender internationaler Vernetzung wechselseitige Abhängigkeiten zu einem immer komplexeren Netzwerk verdichtet werden, dass den Regierungen kaum noch Handlungsspielräume eröffnet, da andere Regierungen jederzeit wirkungsvolle Kompensationsmaßnahmen einleiten können. Schirm, S. 11 ff., betrachtet eingehend die Wechselwirkungen von nationaler Protektion einzelner Industrien auf Interessengruppen national und international. Danach treten Handelskonflikte niemals zwischen ganzen Nationen auf sondern lediglich zwischen einzelnen Interessengruppen, die sich grenzübergreifend zusammensetzen. Henzler, S. 12, sieht einen existenzgefährdenden Bedeutungsverlust der Nationalstaaten voraus.

<sup>227</sup> Hoós, S. 24 f.

<sup>228</sup> Henzler, S. 10 f., beobachtet eine Machtverschiebung von den Nationalstaaten auf die globalen Unternehmen und den steigenden Einfluss letzterer auf die Politik, ebenso Sauer-Thompson/ Smith, S. 98, unter Berufung auf Herman C. Daly, und Hoós, S. 10. Wie die „Abstimmung mit den Füßen“ funktioniert, schildert Henzler auf S. 13. Hengsbach, Kap. II, hebt hervor, dass transnationale Unternehmen lediglich 3 Prozent der weltweit produktiv organisierten Arbeitskräfte beschäftigen. Deshalb sei ihr Einfluss auf nationale Regierungen eher gering. Einschränkend stellt er in Kap. IV die Fähigkeit von (virtuellen) Konzernhauptverwaltungen fest, erheblichen Druck auf einzelne Nationalstaaten ausüben zu können. Daher bestünden erhebliche verbliebene Handlungsspielräume für die nationalen Regierungen, die sie in regionalen und internationalen Verein-

Dies beruhe nicht nur auf der Größe der Unternehmen sondern auch auf den Auswirkungen ihrer Entscheidungen, die mittlerweile über den Gestaltungsmöglichkeiten der Politik lägen. Vielfach wird sogar davon ausgegangen, nationale Regierungen könnten MNU nicht kontrollieren.<sup>229</sup>

Was damit gemeint ist, deutet die Phrase „business goes global, taxes stay local“<sup>230</sup> an. Dabei betonen Johanssen/ Steger, dass die MNU „Treiber“ und „Getriebene“ der Globalisierung zugleich seien.<sup>231</sup> Sie unterliegen jedenfalls den economies of scale, scope, speed, und diversity.<sup>232</sup>

Aus diesen Machtverhältnissen resultieren Ängste vor den unabsehbaren Einflüssen internationaler Konzerne aus Drittländern auf die Gastländer ihrer Niederlassungen,<sup>233</sup> insbesondere auf deren Wirtschaftsstrukturen, nationale politische Verhältnisse und örtliche Kulturen.<sup>234</sup> Hoós fasst die positiven und negativen Einflussmöglichkeiten der MNU auf einzelne Nationalstaaten zusammen.<sup>235</sup> Um die Situation besonders unterlegener Gastländer zu bessern, wurde ein Verhaltenskodex für MNU diskutiert.<sup>236</sup> Außerdem dient die United Nations Confe-

---

barungen nutzen sollten. Wichtig sei auch die Kooperation mit Interessengruppen wie den Gewerkschaften und internationalen Interessengruppen wie Greenpeace oder Amnesty International. Krüger, S. 38 f., erläutert, wie Netzwerkstrukturen innerhalb von Konzernen die Bedeutung von Mutter und Tochter verändern können, wodurch im Extremfall die Herkunft der Mutter keinen Einfluss auf das Verhalten der Töchter hat und somit auch keine Einflussnahme der Mutter auf die Politik erfolgen würde. Schneidewind, S. 577, beschreibt eine solche Netzwerkstruktur in Japan, ein Keiretsu, bei dem gegenseitige Beteiligungen unter 5 % keine nennenswerte wechselseitige Beeinflussung des unternehmerischen Handelns der Mitglieder wahrnehmbar ist. Klees, S. 5, erwartet gar: „bald werden Konzerne über Staaten bestimmen.“

<sup>229</sup> Diese verbreitete Auffassung beobachtet Verlage, S. 71.

<sup>230</sup> Oestreicher m. w. N., S. 5.

<sup>231</sup> Johanssen/ Steger, S. 26. Dagegen stellt Hoós, S. 10, die MNU als „main driving forces“ und „prime mover“ lediglich aktiv dar.

<sup>232</sup> Johanssen/ Steger, S. 25 f. Krüger schildert auf S. 22 die Notwendigkeit zur Vergrößerung im Zusammenhang mit den angestrebten Skaleneffekten. Siebert, S. 40 f., stellt Skaleneffekte und ihre Ursachen dar.

<sup>233</sup> Matthews, S. 157 f. Johanssen/ Steger, S. 29, weisen auf die Vielzahl derer hin, die in örtlichen Bezügen denken und leben; Plasschaert, S. 38, bescheinigt den ausländischen Töchtern der MNU eine „split personality“, da sie zwischen den Interessen des Gastlandes (Heimatlandes der Mitarbeiter) und denen des MNU hin- und hergerissen sind.

<sup>234</sup> Matthews, S. 157, beleuchtet die Ursachen dieser Ängste. Johanssen/ Steger, S. 24, berichten, dass ausländischen Unternehmen größeres Misstrauen entgegengebracht wird, als einheimischen Unternehmen. Dazu findet sich auch eine Darstellung bei Dunning, Multinational S. 556 f.

<sup>235</sup> Hoós, S. 10, 17.

<sup>236</sup> List/ Behrens/ Reichardt/ Simonis, S. 163. Von einer Einstellung diesbezüglicher Verhandlungen wurde berichtet im WWW am 25.07.2004 unter <http://unctc.unctad.org/html/index.html> Link „UNCTC and its evolution“



rence on Trade and Development (UNCTAD)<sup>237</sup> einer Stärkung der Position der Entwicklungsländer gegenüber den Industrieländern bzw. den MNU.<sup>238</sup> Im Verhältnis zwischen Industrie- und Entwicklungsländern ist insbesondere die Ausgangsthese nach dem MA-OECD eines ausgeglichenen Wirtschaftsverkehrs zwischen den Vertragsstaaten der DBA vielfach nicht erfüllt.<sup>239</sup> Eine ausführliche Dokumentation über Entwicklung und Bedeutung von MNU findet sich in der United Nations Centre on Transnational Corporations (UNCTC)-Library.<sup>240</sup> Hoós fasst die Bedeutung der MNU treffend zusammen: „These corporations are perhaps the most important actors in the world economy.“<sup>241</sup>

## IV. Der Handel innerhalb multinationaler Unternehmen

Globalisierung geht einher mit einem „steigenden Anteil der Zwischenprodukte am internationalen Welthandel“.<sup>242</sup> Bereits Siebert hat prognostiziert: „Die globalere Orientierung der Unternehmen bei gleichzeitiger Fragmentierung der Produktion dürfte mit einem verstärkten Intra-Unternehmenshandel einhergehen.“<sup>243</sup> Dieser liegt bereits heute bei einem Drittel des Welthandels.<sup>244</sup> Haigh spricht von „increasingly complex transfer pricing transactions in increasingly large numbers“.<sup>245</sup> Die

---

<sup>237</sup> Von 1974 bis 1992 diente das United Nations Centre on Transnational Corporations (UNCTC) der Erforschung von MNU. Diese Aufgabe wurde von 1992 – 1993 im Department of Economic and Social Development und wird seit 1993 von der UNCTAD wahrgenommen. Diese Informationen waren im WWW am 25.07.2004 unter <http://unctc.unctad.org/html/index.html> und unter dem weiterführenden Link „UNCTC and its origins“ zu finden.

<sup>238</sup> List/ Behrens/ Reichardt/ Simonis, S. 163, bedauern die Schließung des UNCTC.

<sup>239</sup> Jacobs, S. 38.

<sup>240</sup> Sie fand sich am 25.07.2004 im WWW unter <http://unctc.unctad.org/html/index.html> als Link „Library Volumes“, wo man sich die 20 Volumes als eingescannte pdf-Dokumente downloaden konnte.

<sup>241</sup> Hoós, S. 15, ähnlich S. 24 f.

<sup>242</sup> Oestreicher, S. 1.

<sup>243</sup> Siebert, S. 13; ähnlich Strobl, S. 171; Reich, S. 129 f. m. w. N., nennt Zahlen. Die Hälfte des Wertes der Importe und Exporte Amerikas im Jahr 1990 entfielen auf den Transfer von Waren und Dienstleistungen innerhalb globaler Unternehmen. Dunning, Globalization S. 329, hält es für wahrscheinlich, dass der Anteil des grenzüberschreitenden Handels von Zwischenprodukten am Welthandel insgesamt steigen und der Intra-Unternehmenshandel daran zukünftig einen wachsenden Anteil haben wird; Bartelsman/ Beetsma, S. 1, erwarten einen zunehmenden Handel mit Zwischenprodukten.

<sup>244</sup> Schirm, S. 13.

<sup>245</sup> Haigh, S. 24.

Besteuerung von Unternehmensgewinnen<sup>246</sup> und die dabei erforderliche Behandlung von internationalen Verrechnungspreisen<sup>247</sup> bei unternehmensinternem grenzüberschreitendem Leistungsaustausch können zu einer Doppelbesteuerung führen. Die von einer Doppelbesteuerung betroffenen Gewinnsteuern gehören zu den Standortfaktoren, die die Attraktivität des Investitionsklimas mitbestimmen und Signalwirkung besitzen.<sup>248</sup> Oestreicher hebt hervor, dass bei zunehmend globalen Wertschöpfungsketten die Aufteilung des Gesamterfolgs auf die nationalen Segmente eines Unternehmens schwieriger wird, weil für die integrierten Leistungen „häufig keine Marktpreise verfügbar sind.“<sup>249</sup> Folgt man der Prognose von Siebert und der Analyse von Oestreicher, so verdient das Thema Doppelbesteuerung künftig noch mehr Beachtung.

Die OECD hebt ebenfalls die wachsende Bedeutung der Besteuerung für den internationalen Handel hervor: „As non-tax barriers to trade and investment are eliminated, tax issues assume greater and greater importance. [...] The impact of unresolved tax disputes on trade and investment is undeniable, and any weaknesses in the treaty-based mechanism for tax dispute resolution invite the expansion of trade-related mechanisms.“<sup>250</sup> Diese Einschätzung der OECD hat sich bereits gefestigt: „Mit der zunehmenden Internationalisierung des Handels und der Geschäftsbeziehungen und aufgrund der Komplexität von MU sind Verrechnungspreisfragen zunehmend wichtiger geworden.“<sup>251</sup> In der Literatur wird teilweise auch eine Verschiebung der Prüfungsschwerpunkte der deutschen Finanzverwaltung auf internationale Verrechnungspreise erwartet.<sup>252</sup> „Die fortschreitende Globalisierung unternehmerischer Tätigkeiten führt dazu, dass konzerninterne Preise (im Folgenden Transfer Prices oder Verrechnungspreise) zunehmend in den Fokus der Steuerpflichtigen und Steuerverwaltungen weltweit gelangen.“ Ebenso „[...] muss bei deutschen Unternehmen mit Auslandsbezug (In- und Out-

<sup>246</sup> Paqué, S. 34 m. w. N.: „Je weniger der Fiskus unternehmerische Pioniergewinne besteuert, um so innovativer kann eine Wirtschaft sein und um so schneller wird sie unter sonst gleichen Bedingungen wachsen.“

<sup>247</sup> Reich, S. 130, umschreibt das Problem der Bestimmung der internationalen Verrechnungspreise.

<sup>248</sup> Paqué, S. 34: „Eine entscheidende strategische Variable ist dabei die Höhe der Gewinnsteuern“. Sie ist eine „wichtige Determinante der Innovationskraft“ und „des langfristigen wirtschaftlichen Wachstums“. OECD, Policy Report 1997, S. 26: „[...] investment decisions will become even more sensitive to tax differentials“.

<sup>249</sup> Oestreicher, S. 4.

<sup>250</sup> OECD, Improving, S. 2 f.

<sup>251</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 111, ähnlich S. 132; einige internationale quantitative Untersuchungen hat Oestreicher zusammengetragen, S. 44 – 46.

<sup>252</sup> Strobl, S. 172, beobachtet eine verstärkte Prüfung internationaler Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen sowie resultierende Gewinnkorrekturen.

bound) künftig damit gerechnet werden, dass das Augenmerk bei Steuerprüfungen verstärkt auf konzerninterne Transaktionen gelegt wird. Im Fokus stehen dabei nicht nur grenzüberschreitende Warenlieferungen, sondern insbesondere auch grenzüberschreitende konzerninterne Dienstleistungen, Kostenumlagen und Überlassungen immaterieller Werte.<sup>253</sup> Überdies führt Doppelbesteuerung aus der Globalperspektive auch zu einer international suboptimalen Allokation von Ressourcen, die dem Globalisierungsprozess Potentiale raubt, die besser zur Lösung von drängenden Problemen genutzt werden sollten.<sup>254</sup>

Im Standortwettbewerb nachteilig ist eine drohende Doppelbesteuerung, deren negative Wettbewerbswirkung durch effektiv gestaltete Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) vermeidbar oder wenigstens reduzierbar wäre.<sup>255</sup> Umgekehrt stellt eine Vermeidung oder Verringerung der Gefahr einer Doppelbesteuerung einen Wettbewerbsvorteil dar.<sup>256</sup> Drohende Doppelbesteuerung erhöht die effektive Steuerbelastung in einem Staat. Bartelsman/ Beetsma schätzen bei einer Erhöhung der effektiven Steuerbelastung um 1% eine Senkung der Wahrscheinlichkeit für Direktinvestitionen um 0,5 - 1,3 %<sup>257</sup> und eine Verringerung der Steuereinnahmen um 3 %, die sowohl auf physische Verlagerungen als auch auf Transferpreismanipulationen zurückzuführen sei.<sup>258</sup> Beim derzeitigen System bilateraler DBA könnten Nationalstaaten jeweils paarweise durch eine effizientere Gestaltung ihrer DBA relative Wettbewerbsvorteile gegenüber Dritten erlangen. In der Literatur finden sich insbesondere Belege dafür, dass in einigen Ländern und Sektoren zu hohe Steuersätze entgegen landläufiger Vermutung nicht zu Steuer-

---

<sup>253</sup> Brügger/ Streibel, S. 598.

<sup>254</sup> OECD, Policy Report 1997, S. 26: „[...] it is more urgent than ever to develop international rules [...] to minimise tax barriers which would facilitate a better international allocation of resources.“; OECD-Kommentar in Baker 2003, S. Int-1 Rn. Int.01, benennt die nachteiligen Effekte der Doppelbesteuerung auf den Austausch von Waren, Dienstleistungen, Kapital, Technologie und Personen.

<sup>255</sup> Gloria, S. 59, spricht von einer „volkswirtschaftlich unerwünschten Doppelbesteuerung“; List/ Behrens/ Reichardt/ Simonis, S. 152, stellen hinsichtlich der Vermeidung der Doppelbesteuerung die Interessen der heimischen Konzerne in den Vordergrund und deren Berücksichtigung durch die Politik. Für eine Rechtfertigung der Doppelbesteuerung allein durch die möglichen Steuermehreinnahmen sei nichts ersichtlich, da durch die negative Wettbewerbswirkung auch Steuermindereinnahmen nahe liegen. Bei einer dynamischen wirtschaftlichen Globalisierung sei ein negativer Saldo zu erwarten.

<sup>256</sup> Die andernfalls möglichen Steuermehreinnahmen aller beteiligten Staaten durch Doppelbesteuerung können den ungenutzten Wettbewerbsvorteil in einem engen Wettbewerb nicht kompensieren, da zumindest langfristig die Erosion der Besteuerungsgrundlage erheblich höher ausfällt; die Vermeidung der Doppelbesteuerung ist das eigentliche Ziel der DBA, Schaumburg, S. 803.

<sup>257</sup> Bartelsman/ Beetsma, S. 3.

<sup>258</sup> Bartelsman/ Beetsma, S. 1.

mehreinnahmen führen, sondern durch Gewinnverlagerungen überkompensiert werden und Steuermindereinnahmen auslösen.<sup>259</sup> Damit stehen das Interesse der Staaten an einem hinreichenden Steueraufkommen und ihr Interesse an wettbewerbsfähigen Standortbedingungen für Direktinvestitionen in keinem trade-off zueinander. Daher kann es sich heute kein Land leisten, abzuwarten bis andere Länder ihm zuvor kommen.

Zusammenfassend führt eine globalisierte Weltwirtschaft jetzt und in der Zukunft zu einer Zunahme potentieller Streitfälle über Doppelbesteuerung aufgrund abweichender Feststellungen internationaler Verrechnungspreise durch die beteiligten nationalen Steuerbehörden. In welche steuerliche Konstellation die internationalen Verrechnungspreise eingebettet sind und was man genau unter ihnen versteht, wird im nächsten Kapitel behandelt.

---

<sup>259</sup> Bartelsman/ Beetsma, S. Non-Technical Summary, S. 1, benennen insbesondere Japan, Portugal, Spanien, Dänemark, Deutschland und die Niederlande sowie Industriechemie, andere Chemie, Eisen und Stahl und Nichteisen(NE)-Metalle als unter diesem Effekt besonders leidende Staaten bzw. auf diese Anreize besonders stark reagierende Sektoren.

# 1. Kapitel: Internationale Verrechnungspreise

Im Zuge der Entwicklung der Weltwirtschaft zu einer globalisierten Wirtschaft haben sich zahlreiche MNU entwickelt. Die von ihnen getätigten Geschäfte entfallen zu weiten Teilen auf den grenzüberschreitenden Austausch von Waren und Dienstleistungen mit verbundenen Unternehmen, d. h. innerhalb des jeweiligen MNU. Für diese grenzüberschreitenden internen Geschäfte werden internationale Verrechnungspreise zur Bewertung der Gegenleistung im Rahmen der Gewinnabgrenzung herangezogen.

Die Unternehmen geben gegenüber den nationalen Finanzbehörden jeweils Steuererklärungen und Steuerbilanzen ab, in denen sie auch ihre Gewinne aus grenzüberschreitenden Geschäften ausweisen. Bei unabhängigen Unternehmen werden für den grenzüberschreitenden Leistungsaustausch zur Gewinnabgrenzung immer die vertraglich vereinbarten Preise zu Grunde gelegt. Handelt es sich bei den Vertragspartnern jedoch um miteinander verbundene Unternehmen (z.B. in einem MNU/ internationalen Konzern<sup>260</sup>), so werden die zwischen ihnen

---

<sup>260</sup> Creifelds, S. 734, unterscheidet den Konzern i. w. S., einen vertraglichen Zusammenschluss mehrerer kaufmännischer Unternehmen, sowie den Konzern i. e. S., ein Konzern i. w. S. unter einheitlicher Leitung. Sehr informativ über Konzerne und das Konzernrecht in Deutschland Schmidt, S. 493ff.

vereinbarten Preise von den Finanzbehörden einem so genannten Fremdvergleich unterzogen, weil „verwandtschaftliche“ Einflüsse befürchtet werden.<sup>261</sup> Diese vereinbarten Preise nennt man Verrechnungspreise.<sup>262</sup> Mit den Worten der OECD ausgedrückt: „Verrechnungspreise sind jene Preise, zu denen ein Unternehmen an verbundene Unternehmen körperliche Waren oder immaterielle Vermögenswerte liefert oder Dienstleistungen erbringt.“<sup>263</sup> Hätten nach Auffassung der Finanzbehörde unabhängige Dritte einen anderen Preis vereinbart, so werden die der Steuerbilanz zugrunde gelegten Preise und die daraus resultierenden Gewinne steuerlich dementsprechend korrigiert. Die erweiterte Bezeichnung als „internationale Verrechnungspreise“ dokumentiert den Grenzüberschritt der Leistungen.<sup>264</sup> Zusammenfassend sind internationale Verrechnungspreise also die bei grenzüberschreitenden Geschäften zwischen nahe stehenden Personen zur steuerlichen Gewinnabgrenzung anzusetzenden Preise für einzelne Transfers. Neben dem Begriff „Verrechnungspreis“ ist auch der synonyme Begriff „Transferpreis“ verbreitet, der aus dem englischen Terminus „Transfer Pricing“ abgeleitet wird.

---

<sup>261</sup> Klein, S. 227.

<sup>262</sup> Amerikanische Wissenschaftler betrachteten internationale Steuerdifferenzen und deren Einflüsse auf grenzüberschreitende Verrechnungspreise erstmals intensiver während des Öl-Booms in den 70er Jahren des 20. Jahrhunderts, Emmanuel/ Mehafdi, S. 37-41 mit einer Übersicht über wichtige Studien.

<sup>263</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 11; ähnlich Rugman/ Eden, S. 1; Lappen, S. 87, bezeichnet diese Preise auch als „externe Verrechnungspreise“.

<sup>264</sup> Die zugrunde liegende Problematik findet sich in § 1 Abs. 1 Außensteuergesetz sowie in Art. 9 Abs. 1 OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (MA-OECD):

§ 1 Abs. 1 AStG lautet wie folgt: „Werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus Geschäftsbeziehungen mit einer ihm nahestehenden Person dadurch gemindert, daß er im Rahmen solcher Geschäftsbeziehungen zum Ausland Bedingungen vereinbart, die von denen abweichen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten, so sind seine Einkünfte unbeschadet anderer Vorschriften so anzusetzen, wie sie unter den zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären.“

Art. 9 Abs. 1 MA-OECD lautet wie folgt: „Wenn ein Unternehmen eines Vertragsstaats unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt ist, oder dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaats und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt sind, und in diesen Fällen die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.“

## I. Entstehung internationaler Verrechnungspreise

Der internationale Verrechnungspreis hat sich aus dem internen Verrechnungspreis entwickelt, der innerhalb eines Unternehmens (z.B. eines Konzerns) zur Ermittlung eigenständiger Periodenergebnisse mehrerer Abteilungen, Betriebsstätten oder rechtlich selbständiger Einheiten dient.<sup>265</sup> Ein interner Verrechnungspreis wird als fiktiver Preis zur Bemessung der Gegenleistung für einen internen Leistungsaustausch angesetzt. Interne Verrechnungspreise sind also solche Preise, die ein Unternehmen für innerbetriebliche Abrechnungen pro Produktionseinheit zuordnet<sup>266</sup> und die im Rahmen des industriellen internen Rechnungswesens Anwendung finden<sup>267</sup>. Neben der Planung und der Budgetvorgabe dienen interne Verrechnungspreise der Lösung von unternehmensinternen Koordinationsproblemen<sup>268</sup> bei Fehlen nahezu vollkommener Märkte.<sup>269</sup> Dies gelingt beispielsweise über die zentrale Festlegung der Höhe der internen Verrechnungspreise und die damit einhergehende Beeinflussung der Entscheidungen dezentraler Bereiche.<sup>270</sup> Mittels der resultierenden Erfolgsauswirkungen sollen die dezentralen Bereiche zu einem im Gesamtunternehmensinteresse stehenden Han-

---

<sup>265</sup> Bei List/ Behrens/ Reichardt/ Simonis, S. 193, findet sich auch ein Hinweis auf die Verwendung von Verrechnungspreisen für den Handel innerhalb des früheren Ostblocks, deren Festsetzung regelmäßig Befürchtungen politischen Missbrauchs auslöste. Im Zweifelsfall dienten die kapitalistischen Weltmarktpreise bei der Festsetzung der Verrechnungspreise als Orientierung. Verrechnungseinheit war damals der Transferrubel, der auf dem Weltmarkt nicht konvertierbar war.

<sup>266</sup> Brockhaus, Bd.28, S. 3699.

<sup>267</sup> Brockhaus, Bd.23, S. 251.

<sup>268</sup> Kreuter, S. 161, schließt aus empirischen Daten, dass Transferpreise „innerhalb von Unternehmungen keine vergleichbare Allokationsfunktion wie Preise auf freien Märkten“ entfalten, also nur eine sehr eingeschränkte Koordinationsfunktion aufweisen, und verweist auf eine Literaturstimme, die eine Koordinationsfunktion von Verrechnungspreisen generell in Frage stellt.

<sup>269</sup> Oestreicher, S. 199; Kreuter beschäftigt sich eingehend mit internen Verrechnungspreisen in Profit-Center-Organisationen und kommt auf S. 166 zu dem Schluss, dass sich Interdependenzen nicht durch eine gänzliche Entkopplung der Profit-Center voneinander (freier Drittbezug) vermeiden lassen, weil Strategien und Synergien dies verbieten; auf S. 161 legt er auch die Überlagerung von völliger Transferautonomie durch ein Vielzahl anderer Effekte (Übersicht auf S. 154) dar, die interne Transfers begünstigen; Plasschaert, S. 39, beschreibt die grundsätzlichen Beziehungen zwischen den Teilen eines MNU.

<sup>270</sup> Oestreicher, S. 199; Bei Eccles, S. 21 – 49, findet sich ein Überblick über vier Theorien, nach denen interne Verrechnungspreise erklärt und festgelegt werden können: Economic Theory, Mathematical Programming, Accounting Theory, Management Theory; mit einer Tabelle auf S. 48 fasst Eccles die wesentlichen Unterschiede dieser Theorien zusammen, aus denen er eine eigene Theorie entwickelt.

deln veranlasst werden, also zur Maximierung des Gesamterfolges.<sup>271</sup> In welcher Höhe interne Verrechnungspreise festgelegt werden, kann sich aus einer zentralen Vorgabe oder aus Verhandlungen aller beteiligten Bereiche eines Unternehmens ergeben.<sup>272</sup> Teilweise kann auch eine dezentrale Verhandlung der jeweiligen Verrechnungspreise auftretende Zielkonflikte lösen.<sup>273</sup>

In vielen Unternehmen wird ein Transferpreis sowohl für die aufgezählten internen Zwecke (Leistungsbewertung von Unternehmensteilen) als auch für externe Zwecke (offizielle steuerliche Erklärungen) verwendet.<sup>274</sup> Diese Verbindung wird jedoch aufgrund mannigfaltiger Interdependenzen zwischen den verschiedenen Zwecken in der Literatur teilweise abgelehnt.<sup>275</sup>

## II. Wirkung internationaler Verrechnungspreise

Der internationale Verrechnungspreis fließt im Rahmen des externen Rechnungswesens über die Steuerbilanz in die Berechnung der Steuerlasten der verbundenen Unternehmen im jeweiligen Staat ein. Die Steuerlasten ergeben sich aus dem Produkt des Ertragssteuersatzes ( $t_A$  oder  $t_B$ ) und der jeweiligen Bemessungsgrundlage. Die Bemessungsgrundlage ist üblicherweise der Bruttogewinn. Er errechnet sich jeweils als Differenz zwischen den Erträgen und den Aufwendungen eines Unternehmens im jeweiligen Land.

Beim Verkäuferunternehmen werden die Erträge aus dem jeweiligen grenzüberschreitenden Geschäft steuerlich mit dem festzusetzenden Verrechnungspreis taxiert. Mit höherem Verrechnungspreis steigt ceteris paribus<sup>276</sup> der Ertrag und damit auch der Gewinn beim Verkäuferunternehmen.<sup>277</sup> Dies führt wiederum zu einer höheren Steuerlast des Unter-

<sup>271</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 52; Oestreicher, S. 199; auf S. 200 nennt Oestreicher die mit dieser Steuerung verbundenen Probleme: Einerseits können unbeabsichtigte Anreize für dezentrale Bereiche entstehen, an die Zentrale falsch zu berichten. Andererseits ist die Kenntnis des optimalen Gesamtplans nötig, um wirksam zu optimieren.

<sup>272</sup> Oestreicher, S. 199 m. w. N.; auf S. 200 m. w. N. warnt Oestreicher auch hinsichtlich der Verhandlungen vor opportunistischem Verhalten der dezentralen Bereiche.

<sup>273</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 46, tragen einige konfliktträchtige Interessen der Beteiligten zusammen.

<sup>274</sup> Diese Unterscheidung findet sich bei Nieckels, S. 160 m. w. N.

<sup>275</sup> Nieckels, S. 159.

<sup>276</sup> Lat.: Bei im Übrigen gleichen Bedingungen.

<sup>277</sup> Kemsley, S. 196, stellt sowohl „overcharging“ als auch „undercharging“ als Instrumente zur Gewinnverlagerung vor, die je nach Steuergefälle und Leistungsrichtung zum Einsatz kommen; auf S. 197 befasst er sich mit den Konstellationen USA und Niedrigsteuerland sowie USA und Hochsteuerland; Greenhill/ Herbolzheimer, S. 185, beschreiben Transferpreismanipulationen mit den Begriffen „overpricing“ und „underpricing“.



nehmens und zu einem höheren Ertragssteueraufkommen in dem Staat, in dem das Verkäuferunternehmen beheimatet ist.<sup>278</sup>

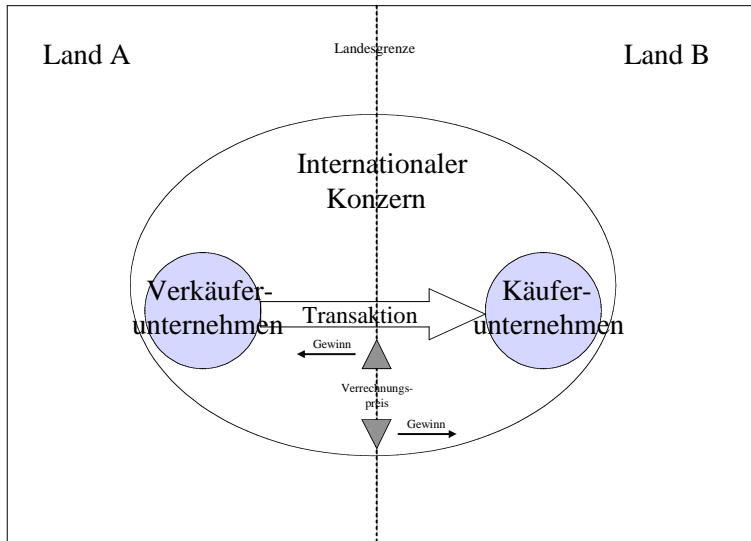


Abbildung 4: Gewinnwirkung von Verrechnungspreisen

Für das Käuferunternehmen stellt der Verrechnungspreis die steuerlichen Anschaffungsaufwendungen für das durch das grenzüberschreitende Geschäft erworbene Gut dar. Damit führt bei ihm ein höherer Verrechnungspreis ceteris paribus zu einem höheren Aufwand und zu einem geringeren Gewinn. Folglich ermäßigt sich die Steuerlast des Käuferunternehmens und in dem Staat, in dem das Käuferunternehmen beheimatet ist, fällt ein geringeres Ertragssteueraufkommen an.<sup>279</sup>

Für die Steuerlast eines Unternehmens im jeweiligen Staat gilt folgender vereinfachter Rechenweg, wobei der Transferpreis im Exportland A einen Ertrag und im Importland B einen Aufwand darstellt:

$$\text{Steuerlast}_{\text{Land}} = (\text{Erträge} - \text{Aufwendungen}) \quad * \quad t_{\text{Land}}$$

$$\text{Steuerlast}_{\text{Land}} = \quad \text{Gewinn}_{\text{Unternehmen}} \quad * \quad t_{\text{Land}}$$

<sup>278</sup> Stewart, S. 177, beschreibt die steuerlichen Folgen von höheren oder niedrigeren Verrechnungspreisen auf das Steueraufkommen eines Staates und spricht von „overdeclaring“ und „underdeclaring“ von Gewinnen; die zugrunde liegende Interessenlage der Finanzbehörden stellt auch Haefner, S. 84, dar.

<sup>279</sup> Diese Interessenlage der Finanzbehörden stellt Haefner, S. 84 dar.

Die Gesamtsteuerbelastung des Konzerns ergibt sich aus der Summe der Steuerlasten seiner beiden Unternehmen in den Ländern A und B.

$$\text{Gesamtsteuerbelastung}_{\text{Unternehmen}} = \text{Steuerlast}_A + \text{Steuerlast}_B$$

Die Gesamtsteuerbelastungsdifferenz zwischen zwei Transferpreisen  $TP_{\text{hoch}}$  und  $TP_{\text{niedrig}}$  lässt sich nach einer vereinfachten Formel errechnen.<sup>280</sup> Dabei kann die Gesamtbelastungsdifferenz je Einheit des Transfers oder für ein bestimmtes Transfervolumen errechnet werden, indem man den Transferpreis der Einheit oder denjenigen des bestimmten Transfervolumens einsetzt.

$$\text{Gesamtsteuerbelastungsdifferenz} = (TP_{\text{hoch}} - TP_{\text{niedrig}}) * (t_A - t_B)$$

Die vorstehende Darstellung beruht auf der Befreiungsmethode oder Freistellungsmethode gem. Art. 23 A MA-OECD, nach der die in einem Staat versteuerte Bemessungsgrundlage im anderen Staat grundsätzlich nicht der Besteuerung unterliegt.<sup>281</sup> Beispiele für die Anwendung der Befreiungsmethode sind Frankreich, Deutschland<sup>282</sup> und die Niederlande.<sup>283</sup> Empfohlen wird aus Sicht der Staaten üblicherweise eine Freistellung mit Progressionsvorbehalt.<sup>284</sup>

Verwenden Staaten dagegen die Anrechnungsmethode gem. Art. 23 B MA-OECD, so werden nur die tatsächlich im Ausland gezahlten Steuern auf die nationale Steuerschuld<sup>285</sup> aus der Weltbemessungsgrundla-

<sup>280</sup> Nachfolgende Formel basiert auf einer Formel aus Emmanuel/ Mehafdi, S. 73 m. w. N.; Kemsley, S. 197f., beschreibt die unterschiedlichen Steuerwirkungen von excess foreign tax credits und deficit foreign tax credits der MNU in den USA und die resultierenden Anreize bei Steuersenkungen unter Berücksichtigung der steuerlichen Regelungen in Drittstaaten; Rajaratnam/ Venkatramaiah nennen die USA auf S. 1.46 als Beispiel für die tax credit method aus Art. 23 B MA-OECD.

<sup>281</sup> Scheffler, S. 29f., beleuchtet näher die Kapitalimportneutralität der Freistellungsmethode.

<sup>282</sup> Entsprechende Regelungen finden sich beispielsweise in den DBA zwischen Deutschland und den USA sowie zwischen Deutschland und dem U.K.; Jacobs, S. 30, stellt hinsichtlich der deutschen Steuergesetzgebung fest, dass „sowohl die Anrechnung- als auch die Freistellungsmethode Anwendung“ finden, auf S. 32 differenziert er tendenziell zwischen unilateralen Maßnahmen (begrenzte Anrechnungsmethode) und DBA (Freistellungsmethode); er nennt auf S. 32 als weitere unilaterale Methoden zur Milderung der Doppelbesteuerung „die Steuerabzugs-, die Pauschalierungs-, die Steuererlass- und die Steuerermäßigungsmethode“.

<sup>283</sup> Bartelsman/ Beetsma, S. Non-Technical Summary, S. 3.

<sup>284</sup> Jacobs, S. 37.

<sup>285</sup> Dagegen sieht die Abzugsmethode einen Abzug der Auslandssteuer von der Summe der inländischen und ausländischen Bemessungsgrundlage vor, Scheffler, S. 33; Tittel, S. 22 – 25, stellt zwei weitere nationale Instrumente aus Kanada vor, die tax rental agreements (Verzicht auf Steuererhebung gegen jährlich festgesetzte compensation) und die

ge<sup>286</sup> angerechnet.<sup>287</sup> Diese Methode wird in den USA, Japan und dem U.K. verwendet.<sup>288</sup> Durch Anrechnung von im anderen Staat gezahlten Steuern ist vielfach eine Einigung zu erzielen.<sup>289</sup> Damit sinkt der Steuerkredit im Inland in dem Maße, in dem die Steuerlasten im Ausland sinken.<sup>290</sup> Steuerersparnisse aus Veränderungen von Transferpreisen ergeben sich für die Unternehmen bei der Anrechnungsmethode weitgehend aus zeitlichen Verschiebungen und den resultierenden Zinseffekten. Die steuerlichen Effekte aus Gewinnverschiebungen sind für Unternehmen mit Sitz in denjenigen Ländern am höchsten, in denen die Befreiungsmethode angewendet wird, weil mangels Steuerkredit keine wesentliche Kompensation erfolgt.<sup>291</sup> Der Steuerkredit ist dagegen für diejenigen gewährenden Länder nachteilig, die anderen Ländern mit einem relativ höheren Steuerniveau gegenüberstehen, weil es für den Steuerpflichtigen dann sogar lukrativ sein kann, in den Steuerkredit zu flüchten.<sup>292</sup> Daher wird häufig eine Anrechnungsbegrenzung auf das Inlandssteuerniveau vorgenommen.<sup>293</sup> Die echte oder rechtliche internationale Doppelbesteuerung wird als „Erhebung vergleichbarer Steuern durch zwei oder mehrere Abgabengewalten von demselben Steuerpflichtigen“ beschrieben.<sup>294</sup> Für eine unechte oder wirtschaftliche Doppelbesteuerung<sup>295</sup> wird auf die Subjektidentität verzichtet.<sup>296</sup> Wann genau eine Doppelbesteuerung vorliegt, lässt sich nicht immer eindeutig definieren. Die zeitliche Zuordnung einer Steuer ist leichter zu ermitteln,

---

tax collection agreements (Delegation der Steuererhebung unter Vereinbarung eines Verteilungsschlüssels).

<sup>286</sup> Die Pauschalierungsmethode unterteilt die Weltbemessungsgrundlage und wendet auf die inländische Bemessungsgrundlage den normalen Tarif und auf die ausländische Bemessungsgrundlage einen Pauschaltarif an, Scheffler, S. 35.

<sup>287</sup> Blessing 1996, S. 23-25f., erläutert die Anrechnungsvoraussetzungen in den USA näher, insbesondere die Ausschöpfung aller Rechtsmittel im Vertragsstaat durch den Steuerpflichtigen gegen unberechtigte Steuerforderungen; auf S. 23-26, schildert er auch den Fall Schering Corp. v. Commissioner vor dem Tax Court der USA nach altem Recht; eine Aktualisierung dieser Rechtslage mit Revenue Procedure 96-14 erfolgt in Blessing/Dunahoo, S. S23-7; auch Koch, Karl, S. 25 setzt sich mit den Voraussetzungen für einen Steuerkredit in den USA auseinander.

<sup>288</sup> Bartelsman/ Beetsma, S. Non-Technical Summary, S. 3.

<sup>289</sup> OECD, Improving, S. 11, unter Verweis auf den Ansatz des „Partnerships Report“.

<sup>290</sup> Scheffler, S. 27f., betrachtet die Kapitalexporthneutralität der Anrechnungsmethode.

<sup>291</sup> Bartelsman/ Beetsma, S. Non-Technical Summary, S. 3.

<sup>292</sup> Blessing 1996, S. 23-18.

<sup>293</sup> Jacobs, S. 37.

<sup>294</sup> Lehner, S. 159.

<sup>295</sup> Scheffler, S. 15, spricht von (wirtschaftlicher) Doppelbelastung.

<sup>296</sup> Lehner, S. 159 m. w. N.; Scheffler, S. 15.

als die Frage, ob zwei Steuern gleich oder gleichartig sind.<sup>297</sup> Die zweite Frage beantwortete der RFH in ständiger Rechtsprechung anhand der wirtschaftlichen Grundlage und des wirtschaftlichen Erfolges zweier Steuern.<sup>298</sup> Das BVerfG hat sich mit der Frage der Gleichartigkeit von Steuern anhand Art. 105 II a GG befasst und in ständiger Rechtsprechung eine Reihe von Voraussetzungen aufgestellt.<sup>299</sup> Es betrachtet insbesondere die steuerbegründenden Tatbestände, den Steuergegenstand, den Besteuerungsmaßstab, die Art der Erhebung sowie die wirtschaftlichen Auswirkungen, insbesondere die beanspruchten Quellen steuerlicher und wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit.<sup>300</sup> Kerath betont, dass die Beurteilung der Gleichartigkeit regelmäßig eine Einzelfallentscheidung erfordert und keinen generellen Aussagen zugänglich ist.<sup>301</sup> In der Mehrzahl der Fälle ist lediglich die Bestimmung des richtigen Verrechnungspreises mit Problemen behaftet, in Einzelfällen bereits die Frage, ob eine Doppelbesteuerung vorliegt.

### **III. Konfliktpotential bei der Festsetzung internationaler Verrechnungspreise**

Für die verbundenen Unternehmen und die beteiligten Staaten ergibt sich das Konfliktpotential aus dem Aufeinandertreffen folgender Interessen<sup>302</sup>: Die beiden Staaten möchten jeweils ihre Steuereinnahmen kurzfristig und langfristig maximieren. Da der Verrechnungspreis die Gewinne beider beteiligten verbundenen Unternehmen beeinflusst und damit auch die Steuereinnahmen der beiden Staaten, haben beide Staaten gegenläufige Interessen bei der Festsetzung des Verrechnungspreises.<sup>303</sup> Bestehen unterschiedliche Ertragssteuersätze oder Bemessungsgrundlagen in beiden Ländern, so haben auch die verbundenen Unter-

---

<sup>297</sup> Kerath, S. 212 m. w. N.; die zweite Frage hält auch Fischer-Menshausen in von Münch Komm., Art. 105 Rn. 21, im Hinblick auf Art. 105 II a GG für schwer zu beantworten, da viele Vergleichsparametern nebeneinander existieren.

<sup>298</sup> Kerath, S. 212 m. w. N.

<sup>299</sup> Kerath, S. 212 m. w. N.; Fischer-Menshausen in von Münch Komm., Art. 105 Rn. 20 m. w. N., BVerfGE 7, 244 [258]; 16, 64 [75]; 49, 343 [355].

<sup>300</sup> Fischer-Menshausen in von Münch, Art. 105 Rn. 20 m. w. N., BVerfGE 7, 244 [258]; 16, 64 [75]; 49, 343 [355].

<sup>301</sup> Kerath, S. 214, der zuvor auf S. 213 f. eine Reihe von Definitionsversuchen für Doppelbesteuerung aus der Literatur vorstellt.

<sup>302</sup> Tittel, S. 62, unterstellt den Steuerrechtlern, „daß sie das Verständigungsverfahren einseitig unter dem Gesichtspunkt der Sicherung der Interessen des Steuerpflichtigen betrachten, ohne zu erörtern, welche Rechtswirkungen dem Verständigungsverfahren zukommen.“

<sup>303</sup> Auch Greenhill/ Herbolzheimer, S. 185f., sehen Interessengegensätze im Verhältnis zwischen den Staaten.

nehmen bzw. der Konzern ein Interesse an einer steuerminimierenden Festlegung des internationalen Verrechnungspreises durch die nationalen Steuerbehörden.<sup>304</sup> Eine Ausweisung der Gewinne in dem Land, das die für das Unternehmen günstigste Kombination von Ertragssteuersatz und Bemessungsgrundlage aufweist, entspricht aber gerade nicht dem Interesse des anderen Landes.<sup>305</sup> Folglich spannt sich der Konfliktreigen zwischen den betroffenen multinationalen Unternehmen (MNU) und den betroffenen Staaten auf.<sup>306</sup> Die Senkung der globalen Steuerlast eines MNU ergibt sich typischerweise aus einer Verschiebung von Gewinnen aus Hochsteuerländern in Niedrigsteuerländer.<sup>307</sup> Ein Beispiel dafür ist ein vertikal integrierter Konzern, der Transferpreise steueroptimiert manipuliert.<sup>308</sup> Die Einschätzung des tatsächlichen Ausmaßes von steuermotivierten Manipulationen ist sehr uneinheitlich.<sup>309</sup> Eine solche Manipulation wäre am freien Markt nur sehr schwer möglich, da sich dort in der Regel die steuerlichen Vorteile des einen Steuersubjektes und die steuerlichen Nachteile eines anderen weitgehend aufheben. Überdies wäre ein Handel derartiger Vorteile mittels fingierter Transaktionen zwischen fremden Dritten sehr risikoreich. Ein Konzern bietet gegenüber dem freien Markt reduzierte Kontrollmöglichkeiten für die Steuerbehörden.<sup>310</sup>

---

<sup>304</sup> Haefner, S. 83, unterstellt jedem Konzern, der eine Gewinnmaximierung anstrebt, eine Steuerpolitik zur Erreichung der geringsten Steuerbelastung zu betreiben; Clausing, S. 191, kommt nach Auswertung statischer Daten aus den USA zu folgendem Schluss: „The results indicate a clear relationship between taxes and intrafirm trade flows.“; ähnlich Moore, S. VI-2f., hinsichtlich Steuern, Zöllen und Wechselkursen.

<sup>305</sup> Greenhill/ Herbolzheimer, S. 185f., stellen das Konfliktpotential hinsichtlich Steuern und Zöllen dar.

<sup>306</sup> Rugman/ Eden, S. 1, sprechen von einem Konflikt zwischen den MNU und den Nationalstaaten.

<sup>307</sup> Clausing, S. 174; eine Darstellung dieses Kalküls mit Gleichungen findet sich auf S. 176f. m. w. N.; ähnlich Schwenke, S. 2605.

<sup>308</sup> Dieses Beispiel findet sich bei Teece, S. 165; ähnlich bei Schwenke, S. 2606.

<sup>309</sup> Clausing, S. 176 m. w. N., gibt einen Überblick über die unterschiedlichen Literaturmeinungen, die von allgemeinen Vermutungen bis hin zu konkreten Schätzungen reichen, dass eine Steuerdifferenz von 1 % mit einer um 2,3 % abweichenden Bruttorendite einherginge; auf S. VI-1f. fasst Moore einige quantitative Verhältnisse zusammen; auf S. 191 stellt Clausing selbst einen tatsächlich beobachtbaren Zusammenhang zwischen Steuerdifferenzen und der Festlegung von Verrechnungspreisen fest; auch Kemsley, S. 195 m. w. N., berichtet von einer Reihe von Studien, die die tatsächliche Anwendung steuerbedingter Gewinnverschiebungsstrategien durch US-Firmen belegen; auch Grubert, Comments, schätzt auf S. 165f. das Manipulationspotential für die MNU aus den USA ein; Bartelsman/ Beetsma, S. 1, schätzen, dass eine Steuererhöhung um 1% zu einem um 3% geringeren Steueraufkommen führt.

<sup>310</sup> Diesen Defiziten begegnen die Steuerbehörden heute mit sehr umfangreichen Dokumentationspflichten.

<b>a) Kapitalflüsse, die auf irrealen Verrechnungspreisen beruhen in Mrd. Dollar, 2001</b>					
Deutschland	+ 19,2	----->	<-----	- 13,7	USA
Großbritannien	+ 19,6	----->	<-----	- 8,8	USA
Frankreich	+ 18,0	----->	<-----	- 5,2	USA
Italien	+ 6,7	----->	<---	- 2,8	USA
<b>b) Hohe Steuern Unternehmenssteuersätze 2005 in Prozent</b>					
USA	39,9 %		Tschechien	26,0 %	
Deutschland	38,7 %		Österreich	25,0 %	
Frankreich	35,4 %		Polen	19,0 %	
Italien	33,0 %		Irland	12,5 %	
Großbritannien	30,0 %		Estland	0,0 %	

Abbildung 5: Kapitalflüsse durch irrealen Verrechnungspreise<sup>311</sup>

In welchem Umfang MNU tatsächlich Gebrauch von Manipulationen machen, ist umstritten.<sup>312</sup> Dass solche in der Praxis vorkommen, ist allerdings unstrittig.<sup>313</sup> Derartige Schlüsse werden aus einer unterproportionalen Ausweisung von Gewinnen in Ländern mit überproportional hohen Steuerbelastungen gezogen,<sup>314</sup> weil dieses Verhalten einem gewinnmaximierenden Kalkül entspricht.

Das College of Business Administration der Florida International University (FIU) hat bereits im Jahr 2000 zwei Aufstellungen mit Verrech-

<sup>311</sup> Daten auszugsweise übernommen aus Reuter, S. 3, der als Quelle Prof. John Zdanowicz angibt.

<sup>312</sup> Die OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 21, empfiehlt den Steuerbehörden, nicht automatisch von Manipulationen auszugehen; Clausing, S. 173, hält die tatsächliche Motivation zu Manipulationen durch empirische Daten für erwiesen; Moore, S. VI-3, attestiert dem Großteil der MNU einen sachgerechten Ausweis von Transferpreisen, Manipulationen seien dagegen die Ausnahme; Rugman/ Eden, S. 2, halten die wirkliche Macht der MNU für noch nicht erforscht; Bartelsman/ Beetsma, S. Non-Technical Summary, S. 1, deuten ihre statistischen Ergebnisse so, dass eine Manipulation von Transferpreisen in erheblichem Umfang stattfinden muss.

<sup>313</sup> Nieckels, S. 155, sieht dafür jedoch wenige Beweise; zwei Verdachtsfälle für Manipulationen hebt Reuter, S. 5, hervor; Bartelsman/ Beetsma, S. 1 m. w. N., berichten, dass ein BMW-Manager sogar öffentlich zugeben hat, Kosten bewusst in Länder mit höheren Steuersätzen zu verlagern.

<sup>314</sup> Bartelsman/ Beetsma, S. 4.

nungspreisen veröffentlicht, deren Fremdvergleichskonformität zumindest angezweifelt wird.

Prefabricated Buildings	Mexico	\$ 1.71/unit
Human Blood Plasma	Belgium	\$ 1.57/kilogram
Electrical Tape	Mexico	\$ .01/sq meter
Radial Tires – Tractor	Germany	\$ 10.46/unit
Dump Trucks	India	\$ 2,866.00/unit
Gas Pumps	Brazil	\$ 2.40/unit
Television Antennas	Panama	\$ .38/unit
Knives – Not Fixed Blade	Italy	\$ .01/unit
Bulldozers	Venezuela	\$ 387.83/unit
Seats for Aircraft	China	\$ .10/unit
Automatic Teller Machines	Dom. Rep.	\$ 45.25/unit
Single Lens Reflex Cameras	Venezuela	\$ 3.53/unit
Missile and Rocket Launchers	Venezuela	\$ 59.50/unit
Tractors	Canada	\$ 448.41/unit
Passenger Motor Vehicles	Ecuador	\$ 17.13/unit
Venetian Blinds – Plastic	Germany	\$ .012/unit
Wrist Watches – Precious Metal	Hong Kong	\$ 7.05/unit
New Military Aircraft	U.K.	\$ 40,000.00/unit
Gold Compound	Colombia	\$ 4.76/kilogram

Abbildung 6: Abnormally high U.S. Imports<sup>315</sup>

Hacksaw Blades (Base Metal)	Canada	\$ 7,000.00/unit
Mineral Water	Netherlands	\$ 3,050.00/liter
Apple Juice	Israel	\$ 2,052.00/liter
Plain Cotton Handkerchiefs	Italy	\$ 1,120.00/dozen
Clothespins	Germany	\$ 720.00/gross
Unrecorded Magnetic Disks	Sweden	\$ 4,201.00/unit
Plant Cuttings	Colombia	\$ 512.77/unit

<sup>315</sup> Media Release des College für Business Administration der Florida International University vom 31.May 2000 am 14.02.2005 im Internet unter der Adresse: [cba.fiu.edu/web/pdf/mediareleases/mr\\_05312000.doc](http://cba.fiu.edu/web/pdf/mediareleases/mr_05312000.doc), S. 5.

Christmas Tree Lights	Canada	\$ 815.00/unit
Disposable Plastic Gloves	Japan	\$ 46.22/pair
Wood Molding	Indonesia	\$ 281.94/Meter
Telephones – One Line, No Features	Denmark	\$ 2,480.00/unit
Wine	Russia	\$ 464.56/liter
Typewriter Ribbons	Czech	\$ 377.67/unit
Safety Razor Blades	Singapore	\$ 2,952.00/unit
Unwrought Silver	Canada	\$ 9,995.00/gram
Nitric Acid	Mexico	\$ 5,977.00/kg
Ball Point Pens	Trinidad	\$ 8,500.00/unit
Aluminum Cans (4-20 liters)	U.K.	\$ 8,000.00/unit
Silver Powder	Brazil	\$ 7,382.00/gram
Flashlight Lamps	Taiwan	\$ 3,875.00/unit
Wrist Watch Batteries	China	\$ 8,252.00/unit

Abbildung 7: *Abnormally low U.S. Exports*<sup>316</sup>

Die aus manipulierten internationalen Verrechnungspreisen resultierenden geschätzten Steuerverluste der betroffenen Staaten sind immens:

<b>1999 Income Shifted and Federal Income Tax Losses - (\$ millions)</b>		
	<b>Tax Loss @34%</b>	<b>Income Shifted</b>
<b>All Countries</b>	<b>\$42,712</b>	<b>\$125,624</b>
Canada	\$5,289	\$15,555
Japan	\$4,151	\$12,207
Mexico	\$3,707	\$10,904
Germany	\$3,316	\$9,754
United Kingdom	\$2,920	\$8,589
China	\$2,462	\$7,242
Taiwan	\$1,666	\$4,900
France	\$1,416	\$4,166
Korea, South	\$1,351	\$3,973

<sup>316</sup> Media Release des College für Business Administration der Florida International University vom 31.May 2000 am 14.02.2005 im Internet unter der Adresse: [cba.fiu.edu/web/pdf/mediareleases/mr\\_05312000.doc](http://cba.fiu.edu/web/pdf/mediareleases/mr_05312000.doc), S. 6.



Australia	\$1,331	\$3,916
<b>DAILY LOST U.S. INCOME TAX REVENUES</b>		
\$42,712,106,652/365 = \$117,019,470 PER DAY		

Abbildung 8: 10 Sources of Lost U.S. Taxes due to abnormal trade pricing<sup>317</sup>

Selbst wenn die durch manipulierte Verrechnungspreise erzielbaren Steuerdifferenzen durch spätere Gewinnkorrekturen nur vorübergehender Natur sind, genügen diese vielen MNU als Anreiz für Gewinnverschiebungen.<sup>318</sup> Je nach Rendite des MNU, Sollzinssatz bei den Finanzbehörden und Habenzinssatz für Anlagen der MNU fallen die Anreize größer oder kleiner aus. Einige Staaten sind mittlerweile dazu übergegangen zusätzliche Strafzahlungen bei Verrechnungspreismanipulationen festzusetzen, die in der Praxis zwischen 100 und 200% der nachzuzahlenden Steuer ausmachen können. Damit werden die Anreize nachhaltig reduziert.

Um die Bedeutung steuerlicher Anreize richtig einzuordnen, muss man auch festhalten, welche nichtsteuerlichen Motive ein MNU grundsätzlich bei der Festlegung von Verrechnungspreisen bewegen.<sup>319</sup> Dabei darf man sich MNU nicht als ein homogenes Gebilde mit lauter gleichlaufenden Interessen vorstellen. Vielmehr handelt es sich üblicherweise um eine Organisation, in der zahlreiche Entscheidungsträger auf unterschiedlichen Ebenen und in unterschiedlichen Funktionen zu gemeinsamen Entscheidungen kommen müssen. Dabei wird Machtpolitik innerhalb eines MNU ebenso zu berücksichtigen sein, wie die implementierten Hierarchien. Insbesondere sind die Allokation von Ressourcen auf internen Märkten und die Leistungsbewertung (der Manager oder

<sup>317</sup> Media Release des College für Business Administration der Florida International University vom 31. Mai 2000 am 14.02.2005 im Internet unter der Adresse: [cba.fiu.edu/web/pdf/mediareleases/mr\\_05312000.doc](http://cba.fiu.edu/web/pdf/mediareleases/mr_05312000.doc), S. 4.

<sup>318</sup> Kemsley, S. 195; Stewart, S. 182, fasst die Praxis in den USA und im UK zusammen: „the US never, and the UK rarely, allow tax-sparing“. Dies geschieht praktisch meist durch die Versteuerung des Welteinkommens im Heimatland des MNU und der Anrechnung der in den Gastländern gezahlten Steuern (Ein USA-Beispiel findet sich bei Gunn, S. 262). Dadurch werden Steueranreize für Direktinvestitionen weniger attraktiv, Stewart, S. 182, nennt sie sogar „ineffective“. Auf S. 183 nennt er in Fn. 7 neben den USA und dem UK auch Deutschland als Beispiel für die wenigen Staaten, die von ihren MNU die Veröffentlichung eines konsolidierten weltweiten Jahresabschlusses verlangen.

<sup>319</sup> McGuinness, S. 310, weist auf nichtsteuerliche Einflüsse bei der Festsetzung von Transferpreisen hin und illustriert einige Beispiele m. w. N. auf S. 311 f.

der Tochtergesellschaften)<sup>320</sup> zu nennen,<sup>321</sup> sowie das Finanzmanagement und die Rechtfertigung von ausländischen Direktinvestitionen.<sup>322</sup>

Bedeutung gewinnen damit neben den Steuersätzen und Steuerbemessungsgrundlagen insbesondere Zinsniveau, Wechselkurs(-entwicklungen),<sup>323</sup> Abzugssteuern<sup>324</sup>, Wettbewerbsstrategie sowie Importsteuern oder -zölle.<sup>325</sup> Ferner haben Transferpreise auch Einfluss auf staatliche Einfuhr- und Ausfuhrkontrollen sowie auf staatliche Beschränkungen des Kapitalverkehrs<sup>326</sup> oder staatliche Endverkaufspreisbindungen.<sup>327</sup>

Betrachtet man das Verhältnis der verschiedenen Anreize zur Manipulation von Verrechnungspreisen durch MNU zueinander, so rangieren die steuerlichen Anreize sehr weit vorne.<sup>328</sup> Daher wird auch die Erhaltung der Investitionsanreize als Ziel deutscher Vertragspolitik beschrieben. Die deutsche Abkommenspolitik beschreibt Ritter: „Dabei geht es weniger darum, fiskalische Vorteile zu erzielen, sondern möglichst angemessene und verlässliche steuerliche Rahmenbedingungen für eine

<sup>320</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 75f. m. w. N.; ähnlich Rugman/ Eden, S. 1.

<sup>321</sup> Nieckels, S. 155; Verlage, S. 72, 5 - 7, der auch die Vor- und Nachteile der Dezentralisierung von MNU erläutert und auf optimale Organisationsgrößen eines MNU eingeht; Young, S. 208f., weist auf die Einflüsse von Transferpreisen auf die Verteilung der Umlagekosten für zentrale Bereiche eines MNU und die möglicherweise resultierenden Verzerrungen zwischen den Entscheidungsprozessen für interne und externe Geschäfte hin.

<sup>322</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 70, die auf S. 71 das Finanzmanagement m. w. N. in ihre Teilbereiche untergliedern; Kemsley, S. 198, weist darauf hin, dass die Auswirkungen von „transfer pricing and investment location explanations“ vielfach schwer zu unterscheiden sind.

<sup>323</sup> Verlage, S. 77.

<sup>324</sup> Gemeint ist eine Steuer, die auf Rückflüsse von Dividenden, Zinsen oder Tantiemen an die Konzernmutter anfällt, Emmanuel/ Mehafdi, S. 74.

<sup>325</sup> Vgl. dazu das Schaubild 5,1 von Emmanuel/ Mehafdi, S. 71, sowie deren Ausführungen auf S. 73f.; ferner zu Zöllen und Wettbewerbswirkungen Greenhill/ Herbolzheimer, S. 185; Nieckels, S. 155 nennt neben den Steuern die Zölle und die Leistungsbewertung von Unternehmensteilen; zahlreiche Motive für Manipulationen nennen auch: Plasschaert, S. 37f., 47f., insbesondere die Beeinträchtigung von Konsumenten- und Gewerkschaftsinteressen; Grubert, Comments, S. 167 m. w. N., weist darauf hin, dass insbesondere der Zollwert und der Transferpreis zu steuerlichen Zwecken keineswegs deckungsgleich sein müssten; Verlage, S. 72, nennt Steuern, Zölle und konzerninterne Lenkungsziele.

<sup>326</sup> Verlage, S. 76 f.

<sup>327</sup> Stewart, S. 177; zu staatlichen Kapitalverkehrsbeschränkungen: Greenhill/ Herbolzheimer, S. 185; Verlage, S. 73f., berichtet von der französischen Preisbindung für Medikamente durch den „cadre de prix“ an Rohmaterialkosten und bei Importen an die Transferpreise für Rohmaterialien.

<sup>328</sup> Stewart, S. 177, 180; Young, S. 76, der auf S. 85f. m. w. N. von einer besonders hohen Einschätzung der steuerlichen Effekte bei US-amerikanischen, kanadischen, italienischen und französischen MNU berichtet, einer deutlich geringeren dagegen bei MNU aus dem UK, Deutschland und Skandinavien.

gute internationale wirtschaftliche Zusammenarbeit zu vereinbaren.“<sup>329</sup> Für den Fall, dass Manager nach finanziellen Leistungsmaßstäben des Unternehmens wenigstens teilweise entlohnt werden (erfolgsabhängige Vergütungsbestandteile), muss auch davon ausgegangen werden, dass sie Einfluss auf Verrechnungspreise nehmen.<sup>330</sup> Das zugrunde liegende Konfliktpotential zwischen der Konzernspitze, den verschiedenen Töchtern sowie innerhalb der Töchter wurde bereits wissenschaftlich typisiert.<sup>331</sup> Dabei steigt das Konfliktpotential mit dem Grad der gegenseitigen Abhängigkeiten innerhalb des Konzerns.<sup>332</sup> Die größten Konflikte werden einerseits in vertikal vorwärts und rückwärts integrierten Konzernen beobachtet, da sie besonders viele interne Transaktionen aufweisen, andererseits bei extrem knappen und deshalb heiß umkämpften Ressourcen. Das Transfer pricing ist eine Erscheinungsform von derartigen gegenseitigen Abhängigkeiten und wird in der Literatur als verwirrend, dornig, rätselhaft und komplex charakterisiert.<sup>333</sup> Die drohenden nachteiligen Auswirkungen verzerrter Leistungsbewertungen auf die Motivation und das Verhalten der Mitarbeiter können nicht hoch genug bewertet werden.<sup>334</sup> Es werden auch Ungleichbehandlungen 100%iger Töchter und nur teilweise im Eigentum eines MNU stehender Töchter diskutiert.<sup>335</sup> Dabei wird ein Anreiz für MNU ausgemacht, durch Manipulationen von Verrechnungspreisen Gewinne von lediglich im Teileigentum des MNU stehender Töchter hin zu den 100%igen Töchtern zu verschieben.<sup>336</sup> Die dargestellten innerhalb eines Unternehmens drohenden Trade-offs werden als bester Schutz gegen aggressives transfer pricing betrachtet.<sup>337</sup> Diese internen Motive können mit obigen Zielen in Konflikt treten, wenn ein MNU für die verschiedenen Zwecke einen einheitlichen Verrechnungspreis verwendet und die Besteuerung auf Gewinnen also indirekt auf diesen Verrechnungspreisen beruht.<sup>338</sup>

---

<sup>329</sup> Ritter, Vertragspolitik S. 354.

<sup>330</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 75f.

<sup>331</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 116f. m. w. N.; empirische Daten für die Behandlung interner Konflikte finden sich auf S. 132f. m. w. N.

<sup>332</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 116 m. w. N., nennen auch die Stufen der Klimax von den kleinen bis zu den großen Konflikten: 1) pooled interdependence 2) sequential interdependence 3) reciprocal interdependence.

<sup>333</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 116 m. w. N.

<sup>334</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 86.

<sup>335</sup> Clausing, S. 177 m. w. N.; Plasschaert, S. 47, erwähnt diesen Problemkreis ebenfalls; Verlage, S. 73, nutzt dieses Thema, um Zollwertüberlegungen bei der Bildung von Transferpreisen zu kompensieren.

<sup>336</sup> Clausing, S. 177 m. w. N.

<sup>337</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 86, auf S. 114 ff. beschreiben sie eingehend die internen Konfliktpotentiale sowie Wege zu deren Lösung.

<sup>338</sup> Grubert, Comments, S. 166, berichtet, dass die Literatur üblicherweise davon ausgeht, dass Transferpreise im MNU einheitlich für alle Zwecke Verwendung finden; er

## IV. Der derzeitige rechtliche Rahmen für die Festsetzung internationaler Verrechnungspreise und die resultierenden Herausforderungen

Das dargestellte Konfliktpotential bei der Festsetzung internationaler Verrechnungspreise erfordert möglichst eindeutige nationale sowie internationale Regelungen über das Zusammenwirken der betroffenen nationalen Finanzbehörden in materieller und prozessualer Hinsicht. Jedes grenzüberschreitende Geschäft wird im einen Staat ertragssteuerlich gewinnerhöhend und im anderen gewinnmindernd geltend gemacht. Es ist in das internationale Steuerrecht einzuordnen, das der Abgrenzung der Steuergewalten verschiedener Staaten voneinander dient.<sup>339</sup> Man unterscheidet die verschiedenen Rechtsquellen nach ihrem Ursprung im nationalen Recht oder im Völkerrecht.<sup>340</sup>

Regelungen zu internationalen Verrechnungspreisen bei grenzüberschreitenden Geschäften finden sich im deutschen Steuerrecht<sup>341</sup> an folgenden Stellen:<sup>342</sup>

In § 8 III KStG<sup>343</sup> ist festgelegt, dass verdeckte Gewinnausschüttungen<sup>344</sup> an Gesellschafter bei Kapitalgesellschaften keine gewinnmindernde Wirkung entfalten.<sup>345</sup> Dies gilt auch bei grenzüberschreitenden verdeckten Gewinnausschüttungen.<sup>346</sup>

---

hält diese Annahme der Literatur jedoch nicht für begründet, insbesondere vor dem Hintergrund der tatsächlichen Machbarkeit mehrfacher Buchführung sowie deren vielfacher Unumgänglichkeit durch unterschiedliche Steuersysteme; McGuinness, S. 311, betont dagegen die praktischen Schwierigkeiten mit mehreren nebeneinander verwendeten Transferpreisen im operativen Tagesgeschäft; auf S. 313 fordert er eine Trennung der internen von den externen Verrechnungspreisen in einem MNU und eine Steuerabgrenzung ohne Berücksichtigung von Transferpreisen; Verlage, S. 110 m. w. N., fasst einen Streit zusammen, ob es für Steuern und Zölle unterschiedliche Fremdvergleichspreise geben könne.

<sup>339</sup> Scheffler, S. 9 m. w. N.; das internationale Steuerrecht betrifft Steuerfälle, auf die mehrere nationale Steuerrechtsordnungen parallel Anwendung finden. Birk, Rn. 198.

<sup>340</sup> Scheffler, S. 9 m. w. N.

<sup>341</sup> Lehner, S. 35, weist auf das Verbot des Rechtsmissbrauchs hin, das als absolute Grenze für die nationale Rechtsetzungsbefugnis existiert.

<sup>342</sup> Eine kurze Darstellung der Auswirkungen nachfolgender Normen auf steuerliche Gewinnkorrekturen findet sich bei Wassermeyer in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 101, 106-110; Scheffler, S. 10, gliedert die nationalen Außensteuerrechtsnormen in vier Gruppen.

<sup>343</sup> Körperschaftssteuergesetz.

<sup>344</sup> Der BFH bejaht in seinem Urteil vom 6.4.2005 I R 22/04 verdeckte Gewinnausschüttungen bei einer Zahlung von Preisen für gelieferte Waren an eine verbundene Gesellschaft, die unter ansonsten vergleichbaren Bedingungen Dritten nicht eingeräumt worden wären.

<sup>345</sup> Klein, S. 225, beschreibt die Funktion des § 8 III 2 KStG als Abgrenzung zwischen der betrieblichen und der außerbetrieblichen Sphäre. Diese Abgrenzung nahm der BFH

Gem. § 8 I KStG i. V. m. § 4 I 1 EStG<sup>347</sup> i. V. m. § 17 I 2 EStG werden verdeckte Einlagen von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft steuerlich wie eine Veräußerung behandelt, d.h. anfallende Gewinne müssen vom Veräußerer versteuert werden.

In § 1 des Außensteuergesetzes<sup>348</sup> (AStG) wird die Möglichkeit eröffnet, internationale Verrechnungspreise zwischen nahe stehenden Personen anhand eines Drittvergleiches zu korrigieren, wenn so eine unbillige Minderung der Einkünfte in Deutschland vermieden werden kann.<sup>349</sup>

Regelungen zu internationalen Verrechnungspreisen finden sich auch im internationalen Steuerrecht an verschiedenen Stellen.

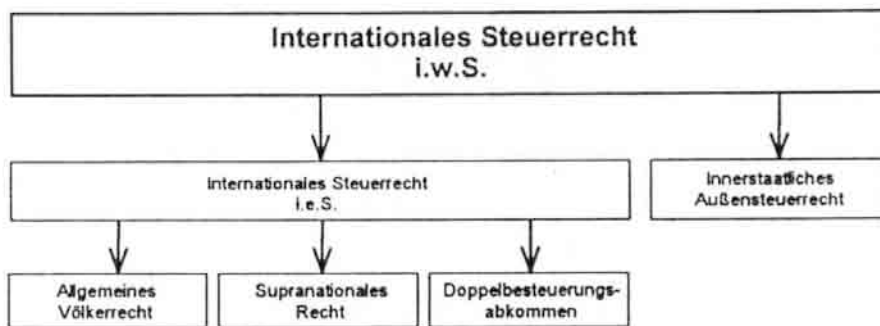


Abbildung 9: Unterteilung des internationalen Steuerrechts<sup>350</sup>

Hinsichtlich des supranationalen Rechts ist für internationale Verrechnungspreise insbesondere auf die Europäische Schiedskonvention hinzuweisen, auf die später näher eingegangen wird. Die nationalen Steuergesetze werden bei grenzüberschreitenden Sachverhalten häufig

früher nach subjektiven Kriterien (Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters) und seit 1983 nach objektivierten Kriterien (betriebliche Gründe oder Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis [societas causal] vor, Klein, S. 226 m. w. N.

<sup>346</sup> Klein, S. 225, weist darauf hin, dass Art. 9 MA-OECD § 8 III 2 KStG nicht entbehrlich macht. § 8 III KStG geht auch Art. 1 AStG vor, Klein, S. 227 m. w. N.

<sup>347</sup> Einkommensteuergesetz.

<sup>348</sup> Verlage, S. 107 – 109, beschreibt die Situation bei Einführung des AStG.

<sup>349</sup> Eine entsprechende Regelung findet sich im U.K. in Section 770 des Income and Corporate Taxes Act 1988, früher Section 485 des Taxes Management Act 1970; Cooke, S. 242, beschreibt Section 485 (abgedruckt bei Cooke auf S. 257 – 259) eingehend; in den USA ist eine entsprechende Regelung in Section 482 Internal Revenue Code (IRC) niedergelegt, die Gunn, S. 260, beschreibt; Verlage, S. 122, benennt die alte Regelung im U.K. als Section 485 Income and Corporation Taxes Act 1970, die er ebenfalls abdruckt, und auch die amerikanische Regelung auf S. 124f. sowie eine dazugehörige Regulation von 1968 auf S. 127ff.

<sup>350</sup> Übernommen aus Scheffler, S. 9.

durch speziellere Doppelbesteuerungsabkommen überlagert, sog. DBA.<sup>351</sup> DBA sind bilaterale völkerrechtliche Verträge, die der Vermeidung der Doppelbesteuerung dienen.<sup>352</sup> Sie sind in Deutschland als *lex specialis*<sup>353</sup> vorrangig vor den Steuergesetzen anzuwenden, soweit sie unmittelbar anwendbar sind.<sup>354</sup> Vielfach werden DBA nach dem MA-OECD<sup>355</sup> abgeschlossen, teilweise mit erheblichen Modifikationen. Die Bundesrepublik Deutschland hat solche DBA mit mehr als 65 Staaten abgeschlossen, darunter sind alle wichtigen Industrienationen.<sup>356</sup> Betrachtet man die Gesamtzahl der 194 Staaten der Erde, so ist auch dieses vergleichsweise dichte DBA-Netz noch sehr lückenhaft.<sup>357</sup> DBA begrenzen<sup>358</sup> die jeweiligen nationalen Besteuerungsgrundlagen<sup>359</sup>.<sup>360</sup> Eine Anpassung der nationalen Steuersysteme ist wegen der mannigfaltigen

<sup>351</sup> Gloria, S. 59, unter Bezugnahme auf § 2 AO; Jacobs, S. 40.

<sup>352</sup> Scheffler, S. 13 m. w. N.

<sup>353</sup> Scheffler, S. 13 m. w. N.; die Grundregel der vorrangigen Anwendung von DBA kann gesetzlich abgeändert werden, Jacobs, S. 40; in Deutschland erfolgt eine Transformation der DBA in nationales Recht durch Zustimmungsgesetze, womit deutsche DBA sowohl dem speziellen Völkerrecht als auch dem innerstaatlichen Steuerrecht zuzurechnen sind, Scheffler, S. 13.

<sup>354</sup> Lehner, S. 40, weist ausdrücklich auf diese Bedingung des § 2 AO hin; Koch, Karl, S. 25, sieht DBA „in allen Ländern“ im „Gesetzesrang“. Siehe Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG und § 2 AO. Tipke bescheinigt auf S. 589f. dem Zustimmungsgesetz, dem Einzelnen ein subjektiv-öffentliches Recht zu gewähren.

<sup>355</sup> OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (kurz: MA-OECD); unter den verschiedenen DBA-Gruppen bilden diejenigen über Einkommen und Vermögen (früher: direkte Steuern) die wirtschaftlich bedeutsamste, Tittel, S. 44; die Grundstruktur des MA-OECD umreißt Birk, S. 67; die Bedeutung der MA-OECD seit 1963 für die DBA-Praxis schätzt Baker näher ein, S. Int-3 Rn. Int.12ff.

<sup>356</sup> BMF, BStBl I 2001, 41; im Jahr 1991 zählt Ritter, Vertragspolitik S. 354, 62 deutsche DBA; Koch, Karl, S. 21f., zählt im Jahr 1981 48 deutsche DBA, 85 britische DBA, 55 französische DBA, 46 norwegische, 55 schwedische, 10 portugiesische und 12 australische; Strobl, S. 172, zählt im Jahr 1981 52 deutsche DBA; bereits 1979 sehen Hintzen/Hintzen, S. 1907, eine „Verdichtung des internationalen Abkommensnetzes“ und zählen 40 deutsche DBA mit Verständigungsverfahren; Ritter, Vertragspolitik S. 354, beschreibt das kontinental-europäische Vertragsnetz 1934 mit 64 DBA, wovon allein Deutschland und Österreich an 25 beteiligt waren.

<sup>357</sup> Schaumburg, S. 823.

<sup>358</sup> DBA werden daher auch als Schrankenrecht bezeichnet, Scheffler, S. 13.

<sup>359</sup> Die nationalen Besteuerungsgrundlagen finden sich in Deutschland für Personengesellschaften im EStG in den §§ 2 I, II, 4ff. EStG und für Kapitalgesellschaften in § 8 I KStG i. V. m. §§ 2 I, II, 4ff. EStG.

<sup>360</sup> Jacobs, S. 39f.; Lehner, S. 35f., der auch auf die übereinstimmende h. M. verweist; Gloria, S. 59 - 61, widmet sich diesem Thema m. w. N. und stellt den Streit über die Prüfungsreihenfolge zwischen DBA und nationalen Besteuerungsansprüchen dar sowie den Streit über die Möglichkeiten und Grenzen der DBA-Gestaltung; Klein, S. 225 stellt fest, dass DBA keine eigene Rechtsgrundlage für die Besteuerung schaffen.

Überschneidungen erforderlich und wird in der Literatur als Abstimmung, Rechtsangleichung oder Harmonisierung bezeichnet.<sup>361</sup>

Für internationale Verrechnungspreise finden sich im MA-OECD drei zentrale Regelungen:

Art. 7 MA-OECD regelt die grenzüberschreitende Gewinnzuordnung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte. Die Definition der Betriebsstätte findet sich in Art. 5 MA-OECD.

Art. 9 MA-OECD regelt die grenzüberschreitende Gewinnzuordnung zwischen verbundenen Unternehmen und beschränkt § 1 AStG.<sup>362</sup> Obwohl Art. 9 MA-OECD hinsichtlich seines Berichtigungsrahmens ziemlich unbestimmt erscheint, ist ihm wegen der ebenso vagen Formulierung des § 1 AStG eine hinreichende Bestimmtheit i. S. d. § 2 AO zu attestieren.<sup>363</sup> Art. 9 MA-OECD stellt daher eine unmittelbar anwendbare Beschränkungsnorm des § 1 AStG dar.<sup>364</sup> Die nachfolgende Untersuchung beschränkt sich aus Vereinfachungsgründen weitgehend auf verbundene Unternehmen gem. Art. 9 MA-OECD. Nur an ausgewählten Stellen wird auf die Stammhaus-Betriebsstätte-Problematik gem. Art. 7 MA-OECD eingegangen.

Art. 25 MA-OECD beschreibt das Verständigungsverfahren zwischen den beiden Vertragsstaaten des jeweiligen DBA, die sich danach bemühen, eine einvernehmliche Lösung zu finden, um eine drohende Doppelbesteuerung oder Besteuerungslücken<sup>365</sup> zu vermeiden.<sup>366</sup>

Bei grenzüberschreitenden Geschäften kommt es nicht selten zu Überschneidungen, sog. Doppelbesteuerungen,<sup>367</sup> d.h. zu Besteuerungsansprüchen mehrerer Staaten auf die gleichen Bemessungsgrundlagen,<sup>368</sup>

---

<sup>361</sup> Lehner, S. 16 m. w. N.

<sup>362</sup> Hinsichtlich des Verhältnisses von § 1 AStG und Art. 9 MA-OECD ausführlich Lehner, S. 36 – 39 m. w. N. sowie Schwenke, S. 2613, zu dem Verhältnis von § 1 AStG zur verdeckten Gewinnausschüttung und zur verdeckten Einlage.

<sup>363</sup> Lehner, S. 40 – 43, der insbesondere auf S. 41 m. w. N. darauf hinweist, dass an die Bestimmtheit einer völkervertraglichen Norm keine höheren Anforderungen gestellt werden dürfen als an eine innerstaatliche Norm.

<sup>364</sup> Lehner, S. 43.

<sup>365</sup> Scheffler, S. 36f., spricht von Minderbesteuerungen und bietet zwei Definitionen dafür an, zum einen eine niedrigere Besteuerung eines international zugeordneten Steuerobjektes als eines identischen national zugeordneten und zum zweiten eine Steuerflucht als missbräuchliche Gestaltung.

<sup>366</sup> Koch, Karl, S. 21f., sieht nur wenige DBA, die keine Verständigungsklausel enthalten, eine Ausnahme bilde lediglich Großbritannien mit 29 von 85 DBA ohne geregeltes Verständigungsverfahren, was jedoch die praktische Durchführung von Verständigungsverfahren nicht hindere, ähnlich in Schweden bei DBA mit früheren britischen Kolonien ohne Verständigungsklausel.

<sup>367</sup> Birk, Rn. 198.

<sup>368</sup> Man unterscheidet die wirtschaftliche Doppelbesteuerung (mehrere Steuerobjekte (verbundene Unternehmen) zahlen für dieselben Einkünfte jeweils einmal Steuern) und

oder zu Besteuerungslücken, d.h. kein Staat erhebt Besteuerungsansprüche. Zu Überschneidungen kommt es dann, wenn ein Land das gleiche Geschäft mit einem anderen internationalen Verrechnungspreis bewertet als das andere und sich daher die Gewinnerhöhung im einen Land und die Gewinnminderung im anderen Land nicht gegenseitig aufheben. Aufgrund der durch Doppelbesteuerungen ausgelösten Wettbewerbsverzerrungen besteht ein allseitiges staatliches Interesse, solche steuerrechtlichen Gestaltungen grundsätzlich zu vermeiden. Außerdem stellt die Doppelbesteuerung ein „Hindernis für die Entwicklung des internationalen Handels und der Investitionsflüsse“ dar.<sup>369</sup> Jeder Staat hat jedoch auch ein legitimes Interesse an der kurzfristigen und langfristigen Maximierung des eigenen Steueraufkommens.

### 1. Rechtsschutzmöglichkeiten

Bei standardisierten marktnahen Leistungen, die auch am Markt zu erwerben sind<sup>370</sup>, eröffnet der Fremdvergleich mit dem Marktpreis wenig Streitpotential, da ein objektiv ermittelbarer Vergleichspreis existiert.<sup>371</sup> Dagegen ist bei anderen Leistungen, die nicht am Markt sondern nur innerhalb eines Unternehmensverbundes gehandelt werden, der Fremdvergleich unmöglich bzw. mit vielen Korrekturen verbunden, die Konfliktpotentiale bilden.<sup>372</sup> Wenn Streit zwischen den Unternehmen und oder Finanzbehörden entsteht, so können die Beteiligten national die jeweilige Finanzgerichtsbarkeit anrufen, in Europa zusätzlich ein europäisches Schiedsverfahren (5. Kapitel) in Anspruch nehmen und in allen Vertragsstaaten von DBA nach dem MA-OECD zumindest das Verständigungsverfahren gem. Art. 25 MA-OECD (4. Kapitel) beantragen. Die nationale Finanzgerichtsbarkeit stellt lediglich sicher, dass die nationalen Steuerbehörden keine höheren Steuerlasten festlegen, als dies die

---

die juristische Doppelbesteuerung (ein Steuersubjekt (Unternehmen mit Betriebsstätte) zahlt für dieselben Einkünfte mehrfach Steuern), OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 85; ähnliche Abgrenzung bei Koch, Karl, S. 17, 33, der echte Doppelbesteuerung bei Identität von Subjekt, Objekt und Zeitraum annimmt, unechte oder wirtschaftliche Doppelbesteuerung dagegen, wenn nicht alle drei Faktoren identisch sind; Oestreicher nennt die juristische Doppelbesteuerung rechtliche Doppelbesteuerung, S. 6.

<sup>369</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 85. Ähnlich urteilt die OECD in: OECD, Improving, S. 3; Ritter, Vertragspolitik S. 353, weist behindernde Wirkungen der Steuern auf die wirtschaftliche Zusammenarbeit bereits im 12. Jahrhundert nach.

<sup>370</sup> Eine Leistung ist marktnah, wenn sie „ohne Nachteil für die Wettbewerbsposition des Unternehmens durch externe Marktvorgänge substituiert werden“ kann, Oestreicher, S. 196f.

<sup>371</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 23.

<sup>372</sup> Greenhill/ Herbolzheimer, S. 187, stellen fest, dass für konzerninterne Transaktionen vielfach Marktpreise fehlen, da derartige Transaktionen nur innerhalb dieses einen Konzerns ausgeführt werden.



nationalen Steuergesetze vorsehen. Stimmen nun jedoch die internationalen Verrechnungspreise der beiden beteiligten Unternehmen bzw. Staaten nicht überein, so kann auch nach zwei abgeschlossenen nationalen finanzgerichtlichen Verfahren eine Doppelbesteuerung oder in sehr seltenen Fällen eine Besteuerungslücke vorliegen. Wird ein Besteuerungskonflikt über Verrechnungspreise im Verständigungsverfahren nicht innerhalb von zwei Jahren gelöst, findet zwischen zwei europäischen Staaten ein für die Staaten verpflichtendes Schiedsverfahren nach der europäischen Schiedskonvention statt, das ohne zwischenzeitliche Einigung der Steuerbehörden mit einem verbindlichen Schiedsspruch endet. Um die Doppelbesteuerung zu beseitigen, muss in allen nicht rein europäischen Fällen ein DBA-Vertragsstaat gem. Art. 9 Abs. 2 MA-OECD<sup>373</sup> freiwillig insoweit auf seinen Besteuerungsanspruch verzichten. Ein derartiger freiwilliger Verzicht kann jedoch nicht erzwungen werden, sondern soll im so genannten Verständigungsverfahren gem. Art. 25 MA-OECD erreicht werden. Lösungen kommen danach nur dann zustande, wenn zwischen den Vertragsstaaten ein gegenseitiges Einvernehmen hergestellt werden kann.<sup>374</sup> Über das Verständigungsverfahren

---

<sup>373</sup> Art. 9 Abs. 2 MA-OECD lautet wie folgt: „Werden in einem Vertragsstaat den Gewinnen eines Unternehmens dieses Staates Gewinne zugerechnet - und entsprechend besteuert -, mit denen ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats in diesem Staat besteuert worden ist, und handelt es sich bei den zugerechneten Gewinnen um solche, die das Unternehmen des erstgenannten Staates erzielt hätte, wenn die zwischen den beiden Unternehmen vereinbarten Bedingungen die gleichen gewesen wären, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so nimmt der andere Staat eine entsprechende Änderung der dort von diesen Gewinnen erhobenen Steuer vor. Bei dieser Änderung sind die übrigen Bestimmungen dieses Abkommens zu berücksichtigen; erforderlichenfalls werden die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einander konsultieren.“

<sup>374</sup> Art. 25 MA-OECD lautet wie folgt:

„(1) Ist eine Person der Auffassung, dass Maßnahmen eines Vertragsstaats oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die diesem Abkommen nicht entspricht, so kann sie unbeschadet der nach dem innerstaatlichen Recht dieser Staaten vorgesehenen Rechtsmittel ihren Fall der zuständigen Behörde des Vertragsstaats, in dem sie ansässig ist, oder, sofern ihr Fall von Artikel 24 Absatz 1 erfasst wird, der zuständigen Behörde des Vertragsstaats unterbreiten, dessen Staatsangehöriger sie ist. Der Fall muß innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme unterbreitet werden, die zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt.

(2) Hält die zuständige Behörde die Einwendung für unbegründet und ist sie selbst nicht in der Lage, eine befriedigende Lösung herbeizuführen, so wird sie sich bemühen, den Fall durch Verständigung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates so zu regeln, dass eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung vermieden wird. Die Verständigungsregelung ist ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten durchzuführen.

(3) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten werden sich bemühen, Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen,

kann man daher lesen: „Insbesondere in Bezug auf den Rechtsschutz erscheint es verbesserungswürdig.“<sup>375</sup>

Die Doppelbesteuerung stört die freie wirtschaftliche Betätigung der Steuerpflichtigen, benachteiligt grenzüberschreitende Geschäfte ggü. solchen innerhalb eines Staates und verursacht Wettbewerbsverzerrungen. Dies liegt nicht im Interesse der betroffenen Staaten.<sup>376</sup> An dieser Stelle wird auf die Rahmenbedingungen eingegangen, die das Bestehen einer Doppelbesteuerung tolerieren bzw. verbieten. Hierzu werden zwei Betrachtungshorizonte behandelt, der internationale sowie der europäische.

Das internationale Recht verbietet die Doppelbesteuerung von Einkünften nicht. Ein solches generelles Verbot würde die Souveränität der Staaten in Frage stellen.<sup>377</sup> Andererseits können souveräne Staaten jederzeit in bilateralen oder multilateralen Verträgen festlegen, dass Doppelbesteuerung zwischen den Unterzeichnern gegenüber dem Steuerpflichtigen vermieden wird. Das Verständigungsverfahren wird wegen der bloßen Verpflichtung der kompetenten Steuerbehörden zweier Staaten zum Verhandeln auch als *pactum de negotiando*<sup>378</sup> oder als *pactum de contrahendo*<sup>379</sup> bezeichnet, wobei *pactum de contrahendo* nach internationaler Rechtsprechung neben der Pflicht zum Verhandeln eine absolute Einigungspflicht der Parteien einschließt.<sup>380</sup> Konsequenterweise sollte das derzeitige Verständigungsverfahren ohne Einigungspflicht mit der h. M. als *pactum de negotiando* bezeichnet werden,<sup>381</sup> was sowohl für das MA-OECD, das MA-UN als auch die ihnen nachgebildeten DBA gilt.<sup>382</sup> Die bisher in DBA vereinbarten Verständigungsverfahren leiden

---

in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen. Sie können auch gemeinsam darüber beraten, wie eine Doppelbesteuerung in Fällen vermieden werden kann, die im Abkommen nicht behandelt sind.

(4) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten können zur Herbeiführung einer Einigung im Sinne der vorstehenden Absätze unmittelbar miteinander verkehren, gegebenenfalls auch durch eine aus ihnen oder ihren Vertretern bestehende gemeinsame Kommission.“

<sup>375</sup> Kraft, S. 124.

<sup>376</sup> Birk, S. 63.

<sup>377</sup> Rajaratnam/ Venkatramaiah, S. 1.38.

<sup>378</sup> Blessing 1996, S. 23-17.

<sup>379</sup> Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 25.

<sup>380</sup> Kerath, S. 226f. m. w. N., geht auf die völkerrechtlichen Unterschiede zwischen beiden Instituten ein.

<sup>381</sup> Mülhausen, S. 164; Kerath, S. 227 m. w. N.

<sup>382</sup> Kerath, S. 227f. m. w. N.; auf S. 227 – 229 m. w. N. legt Kerath anhand einer Auseinandersetzung zwischen Gloria und Vogel dar, dass auch vom Wortlaut nicht eindeutige Formulierungen einzelner DBA im Sinne des MA-OECD und des zugehörigen Kommentars auszulegen sind, insbesondere ein Verständigungsverfahren im Zweifel als *pactum de negotiando* zu qualifizieren ist.

unter perversen Anreizen, die es für einen Vertragsstaat zumindest kurzfristig attraktiver machen, statt einer Einigung und Vermeidung der Doppelbesteuerung eigene Steuermehreinnahmen durch Doppelbesteuerung sicherzustellen.<sup>383</sup> In den Fällen, in denen kein DBA einschlägig ist, ist die Situation für den Steuerpflichtigen noch aussichtsloser. Es besteht nach internationalem Recht kein allgemeiner Anspruch auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung bei grenzüberschreitenden Transaktionen.

Im Gegensatz zur EMRK, die in Art. 34 Individualbeschwerden für behauptete Rechtsverletzungen beim Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte zulässt, gewähren DBA regelmäßig kein direktes Klagerecht der Steuerpflichtigen gegen einen DBA-widrig handelnden Staat. Daher geht man völkerrechtlich bisher von bloßen Rechtsreflexen, nicht jedoch von eigenen Ansprüchen der Steuerpflichtigen gegen DBA-widrig handelnde Staaten aus.<sup>384</sup> Wird das Verständigungsverfahren i. e. S. als Billigkeitsverfahren durchgeführt, so ist darin die Ausübung des diplomatischen Schutzes des Heimatstaates für den Staatsangehörigen zu sehen. Dabei wird dem Staatsbürger lediglich ein subjektiv-öffentliches Recht auf fehlerfreie Ermessensausübung bei der Gewähr diplomatischen Schutzes zugestanden.<sup>385</sup> Diese Auffassung ist keineswegs unproblematisch. Bei der Einleitung von Verständigungsverfahren nach Billigkeitsgrundsätzen ist das auf den Erlass von Verwaltungsakten und sonstige Hoheitsakte ausgerichtete Ermessen nur schwer anwendbar. V. a. ist eine Abgrenzung von Verhandlungsumständen, auf die die jeweiligen nationalen Unterhändler keinen Einfluss haben, und groben Verhandlungsfehlern höchst kompliziert. Insbesondere der Nachweis, wer die Einleitung des Verfahrens im Ergebnis verhindert hat, dürfte kaum zu erbringen sein.

Innerhalb der Europäischen Union, die gem. Art. 2 EUV die Schaffung eines Raumes ohne Binnengrenzen anstrebt, bzw. der Europäischen Gemeinschaft, die sich gem. Art. 2 EG die Errichtung eines Gemeinsamen Marktes zur Hauptaufgabe gemacht hat, gibt es zahlreiche Regelungen, um grenzüberschreitende und wettbewerbsverzerrende Beeinträchtigungen des Steuerpflichtigen zu vermeiden. Zu nennen sind insbesondere das allgemeine Diskriminierungsverbot gem. Art. 12, 13 EG, das Verbot von mengenmäßigen Beschränkungen zwischen den Mitgliedstaaten gem. Art. 28 – 31 EG, die Freizügigkeit gem. Art. 39 –

---

<sup>383</sup> Andresen versucht in seinem Modell der Transaktionskostensimulation bei Nichteinigung der Vertragsstaaten diesen perversen Anreiz durch eine umgekehrt proportionale Verteilung der Bemessungsgrundlage zur Höhe der Steuersätze abzumildern.

<sup>384</sup> Gloria, S. 119.

<sup>385</sup> Mülhausen, S. 172.

42 EG, die Niederlassungsfreiheit gem. Art. 43 – 48 EG, die Dienstleistungsfreiheit gem. Art. 49 – 55 EG sowie die Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 56 – 60 EG. Die wichtigsten steuerrechtlichen Regelungen auf europäischer Ebene finden sich in Art. 90 – 93 EGV unter der Überschrift „Steuerliche Vorschriften“.<sup>386</sup> Ihnen ist die Konkretisierung der Art. 2 und 3 EGV gemein, insbesondere der Schutz des Wettbewerbes innerhalb des Gemeinsamen Marktes vor Störungen gem. Art. 3 I g) EGV.<sup>387</sup> Auch Art. 94 EGV kann als Generalklausel für die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes das Steuerrecht tangieren.<sup>388</sup> Für den Bereich der Doppelbesteuerung bedeutender sind jedoch das Verhältnismäßigkeitsprinzip aus Art. 5 II EGV sowie das Diskriminierungsverbot gem. Art. 12 I EGV. Explizite Erwähnung findet die Doppelbesteuerung in Art. 293 EGV, der subsidiäre Übereinkommen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung sowohl hinsichtlich des materiellen wie des prozessualen Rechts anregt und eröffnet.<sup>389</sup> Eine eigene Finanzverfassung wie im Grundgesetz kennt der EGV nicht.<sup>390</sup> Auf europäischer Ebene behindert eine Doppelbesteuerung den gemeinsamen Markt und ist als Diskriminierung einer grenzüberschreitenden Transaktion ggü. einer nationalen Transaktion bzw. einer anderen nicht von Doppelbesteuerung betroffenen grenzüberschreitenden Transaktion verboten. Da das Verständigungsverfahren im Lichte all dieser Vorschriften und Rechtsgedanken keineswegs zufrieden stellend eine drohende Doppelbesteuerung abwenden konnte, wurde 1995 das europäische Schiedsübereinkommen<sup>391</sup> abgeschlossen.

## 2. Wachsendes Streitpotential

Die Notwendigkeit einer Streitschlichtung zur Vermeidung von Doppelbesteuerung insbesondere aus der Bestimmung internationaler Verrechnungspreise nimmt in den letzten Jahren zu, weil aufgrund der Globalisierung die internationale Kapitalverflechtung<sup>392</sup>, die Konzentration von Marktmacht und damit auch die Zahl multinationaler Unternehmen und

---

<sup>386</sup> Weitere Normen hat Birk, S. 57 ff., dargestellt.

<sup>387</sup> Lehner, S. 157.

<sup>388</sup> Lehner, S. 155, wirft die Frage auf, ob Art. 94 EGV (früher Art. 100 EGV) Ermächtigungsgrundlage für die Beseitigung der Doppelbesteuerung sein kann und bejaht dies auf S. 173f.

<sup>389</sup> Lehner, S. 216, spricht sogar von einer Verpflichtung der Mitgliedstaaten aus Art. 293 EGV.

<sup>390</sup> Birk, S. 57.

<sup>391</sup> V. 23.7.1990, Abl. EG Nr. L 225/10 ff.

<sup>392</sup> Man unterscheidet horizontale oder vertikale Verflechtung, Greenhill/ Herbolzheimer, S. 185.

Unternehmensgruppen rapide zunehmen.<sup>393</sup> Ebenso steigt auch die Zahl konzerninterner grenzüberschreitender Leistungsaustausche.<sup>394</sup> Durch die Beschleunigung technischer Innovation entstehen auch immer häufiger einzigartige hochspezialisierte Komponenten, einzigartige immaterielle Wirtschaftsgüter oder spezielle Dienstleistungen, die keinen eigenen Markt haben und die nur innerhalb eines Unternehmens produziert und verkauft werden.<sup>395</sup> Die Zwischenprodukte konzerninterner Verbundprozesse sind mit den Zwischenprodukten am Markt immer häufiger nicht mehr zu vergleichen. Der Vorteil internationaler Konzerne und verbundener Unternehmen besteht nämlich gerade darin, dass Integrationsvorteile und Verbundeffekte höhere Renditen ermöglichen, als dies durch einen Leistungsaustausch am Markt möglich wäre. Das resultiert daraus, dass Transaktionskosten gespart werden können und die Zwischenprodukte individueller auf das jeweilige Endprodukt angepasst werden, als dies bei marktgängigen Standardzwischenprodukten üblich ist.<sup>396</sup> In solchen Fällen scheidet dann auch der Fremdvergleich mit dem Marktpreis, weil es für die originären Transaktionen keine vergleichbaren Marktpreise gibt.<sup>397</sup> In Verbindung mit der rapiden globalisierungsbedingten Zunahme internationaler Transaktionen innerhalb internationaler Unternehmensgruppen nimmt daher das Streitpotential stetig zu.<sup>398</sup>

---

<sup>393</sup> Zu ähnlichen Einschätzungen gelangen auch: Greenhill/ Herbolzheimer, S. 185; OECD, *Improving*, S. 2; Strobl, S. 172; ohne nähere Begründung Looks/ Waldens/ Kerick, S. 21, die eine zunehmende Bedeutung von internationalen Transferpreisen sowie einen darauf gerichteten Untersuchungsschwerpunkt in Betriebsprüfungen attestieren.

<sup>394</sup> Clausing, S. 173, beziffert die konzerninternen grenzüberschreitenden Leistungen bezogen auf die USA im Jahr 1994 mit 36 % der US-Exporte und mit 43 % der US-Importe, wobei diese Anteile seit 1977 ähnlich seien; Plasschaert, S. 85, nennt für bereits für 1970 einen Anteil von 35 % an des US-Exporten und beziffert den Anteil der konzerninternen Exporte der US-Töchter ausländischer MNU an deren Exporten ihrer Erzeugnisse mit beachtlichen 63 % (ausführliche Daten 1970 USA, Tabelle S. 86, und in ähnlicher Dimension 1972 Deutschland, S. 89); auch Greenhill/ Herbolzheimer, S. 185, heben die Bedeutung konzerninterner Transaktionen hervor.

<sup>395</sup> Die OECD, *Verrechnungspreisgrundsätze 2000*, S. 23, stellt bezüglich derartiger Konstellationen Probleme bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes fest.

<sup>396</sup> Vergleiche dazu oben die unterschiedlichen Erklärungsansätze zur Entstehung der MNU.

<sup>397</sup> Oestreicher, S. 123.

<sup>398</sup> Cooke, S. 254, erwartet eine Häufung von Verständigungsverfahren; Doernberg/ van Raad, S. V: „As the world flows bit by bit towards an interrelated, interdependent economy, the importance of agreements between countries to prevent double taxation, facilitate the flow of relevant information concerning tax administration and to provide a mechanism for resolving tax disputes has never been greater.“; Eilers in Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, Rn. 54, nennt ungelöste Verständigungsverfahren 1997 noch selten; Koch, Karl, S. 23, weist bereits im Jahr 1981 auf Gewinnkorrekturen bei verbundenen Unternehmen als Konfliktfeld hin und eine Zunahme der Verständigungsverfahren.

Dies wird immer häufiger Verrechnungspreiskonflikte auslösen,<sup>399</sup> insbesondere über die Einkunftsabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen und die Überprüfung von Konzernverrechnungspreisen.<sup>400</sup> Eine Verschärfung der Situation ergibt sich nach Einschätzung der OECD vor allem aus der wachsenden Komplexität der Verrechnungspreiskonflikte, einer Entwicklung die in den vergangenen Jahren zu beobachten war und sich in der Zukunft voraussichtlich fortsetzen wird.<sup>401</sup>

Es wird daher seit Längerem eine Zunahme der Zahl der Verständigungsverfahren erwartet.<sup>402</sup> Dies spiegelt sich jedoch in den Zahlen der eingeleiteten Verständigungsverfahren gem. Art. 25 MA-OECD nicht wieder. Der Grund für dieses Phänomen ist die Resignation der meisten Unternehmen, den aus ihrer Sicht richtigen Verrechnungspreis zu erstreiten, weil es sich aufgrund des langwierigen und kostspieligen Verständigungsverfahrens und wegen des überaus ungewissen Ausgangs wirtschaftlich nicht rechnet.<sup>403</sup> Sie nehmen dann den eigentlich untragbaren steuerlich festgesetzten internationalen Verrechnungspreis und die gegebenenfalls damit einhergehende Doppelbesteuerung hin (sog. „self-help“ solution) und werden dadurch in ihrer Wettbewerbsfähigkeit unnötig geschwächt.<sup>404</sup> Bereits seit 1927 appellieren unterschiedliche Stimmen an die Staatengemeinschaft, „alles zu vermeiden, was das freie Spiel des Wettbewerbs und der Wirtschaft [...] behindern könnte“.<sup>405</sup> Dieser Überzeugung folgende Stimmen fanden sich auch jüngst in einer Anhörung der OECD. Dort wurden Bedenken der Geschäftswelt gegen die Effektivität des Verständigungsverfahrens laut, welche eine sehr

---

<sup>399</sup> OECD, *Improving*, S. 2; Eilers in Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, Rn. 1, berichten von einem erheblichen Bedeutungszuwachs des Verständigungsverfahrens zur Bewältigung von Verrechnungspreiskonflikten in jüngster Zeit; Koch, Karl, S. 48 sieht durch die zunehmende internationale wirtschaftliche Verflechtung eine wachsende Gefahr von Doppelbesteuerungen und fordert deren Beseitigung.

<sup>400</sup> Eilers in Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, Rn. 1.

<sup>401</sup> OECD, *Improving*, S. 2.

<sup>402</sup> Strobl, S. 172, 179, 180, erwartet bereits 1981 eine erhebliche Erhöhung der Zahl der Verständigungsverfahren in der Zukunft; Verlage, S. 104, berichtete bereits 1975, dass Konsultationen zwischen den betroffenen Finanzverwaltungen trotz entsprechender Regelungen in den Doppelbesteuerungsabkommen in der Praxis nicht besonders verbreitet seien.

<sup>403</sup> Ähnliche Überlegungen könnten auch der Beobachtung von Emmanuel/ Mehafdi, S. 56, zugrunde liegen, wonach auch Gerichtsverfahren über Verrechnungspreisfestsetzungen üblicherweise vor der vollständigen Offenlegung aller Details beigelegt werden.

<sup>404</sup> Ein Beispiel für solch unbefriedigende Konstellationen bildet: OECD, *Improving*, S. 2.

<sup>405</sup> Lehner, S. 12f., der eine entsprechende Argumentation 1927 beim Rat der internationalen Handelskammer, in der Präambel des EG-Vorentwurfes zu einem europäischen DBA, im Bericht des Fiskalausschusses der OECD 1977 über eine Empfehlung des Rates der OECD sowie im Richtlinienvorschlag der EG-Kommission wieder findet.

zögerliche Nutzung dieses Verfahrens durch die multinationalen Konzerne auslösen.<sup>406</sup>

### 3. Gefahren durch das jetzige Verrechnungspreissystem

Durch die steigende Komplexität der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen und der nationalen Ausführungsbestimmungen ist die Ermittlung richtiger internationaler Verrechnungspreise nur unter hohem Aufwand möglich. Sobald man das Feld der Standardfälle verlässt, wird das Verfahrensergebnis unkalkulierbar. Die Erreichung der Einzelfallgerechtigkeit wird also mit einem hohen Preis erkaufte. Dieser setzt sich einerseits aus einem hohen Ermittlungsaufwand sowie dem dazugehörigen Dokumentationsaufwand und andererseits aus einem zunehmenden Mangel an Rechtssicherheit zusammen, der erst nach Abschluss der finanzgerichtlichen Instanzen und des Verständigungsverfahrens entfällt. Letzterer verringert die Handlungsfähigkeit großer Unternehmen, die durch Rückstellungen in ihren Bilanzen die ungeklärten Risiken abbilden müssen.<sup>407</sup> Auch für die Finanzverwaltungen entstehen Mehrkosten für schleppende Verständigungsmaßnahmen. Deshalb drängt sich die Frage auf, ob das Interesse an erreichbarer Einzelfallgerechtigkeit noch in einem angemessenen Verhältnis zu den dadurch verursachten Kosten steht. Anders ausgedrückt, könnten die Unternehmen mit mehr Steuerlasten leben, wenn die oben genannten Aufwendungen zur Ermittlung richtiger internationaler Verrechnungspreise in mindestens gleicher Höhe entfallen. Umgekehrt könnten die Finanzverwaltungen bei geringeren Kosten ein niedrigeres Steueraufkommen verkräften. Heute dauern die Verständigungsverfahren zur Festlegung von Verrechnungspreisen bereits bis zu 5 Jahren. Mit fortschreitender Globalisierung und chronisch knappen Kassen der Einzelstaaten muss von einer weiteren Verlängerung der Verfahrensdauer ausgegangen werden. Die immer weiter steigenden Kosten können dazu führen, dass sich die fehlende Harmonisierung bei internationalen Verrechnungspreisen bald als erhebliches Außenhandelshemmnis herausstellt.<sup>408</sup> Emmanuel/ Mehafdi formulieren es noch schärfer: „Over-enthusiastic fiscal authorities risk destroying double-taxation agreements and undermining the confidence needed for

---

<sup>406</sup> OECD, Improving, S. 2.

<sup>407</sup> Haefner, S. 84, schreibt über ein erhebliches Steuerobligo der Konzerne, das durch Gewinnfestsetzungen der Finanzbehörden nach einer Korrektur von Transferpreisen entstünde.

<sup>408</sup> Im Extremfall sind dann Unternehmen nicht mehr bereit, international zu operieren, sondern werden sich wieder auf die heimischen Märkte zurückziehen. Das ist dann der Fall, wenn der Verrechnungspreisaufwand der Unternehmen größer wird, als die für sie erreichbaren Synergien durch den Außenhandel.

international trade to grow. Over-aggressive MNEs risk governmental, social and fiscal backlashes, should their transfer pricing practices not comply with some set of agreed guidelines.“<sup>409</sup> Die OECD beobachtet Mehrbelastungen und höhere Kosten multinationaler Unternehmen für die Einhaltung der Regelungen zu internationalen Verrechnungspreisen gegenüber ähnlichen rein nationalen Unternehmen.<sup>410</sup> Der DIHT spricht von einem „erheblichen Lästigkeitswert“.<sup>411</sup> Insoweit würden die komparativen Kostenvorteile<sup>412</sup> und Skaleneffekte<sup>413</sup>, die aus dem Außenhandel resultieren, teilweise ungenutzt bleiben und könnten der weltweiten Wohlstandsmehrung nicht mehr dienen. Eine solche Entwicklung liegt nicht im Interesse der Einzelstaaten. Sie verhindert einerseits eine effektive Steuerverwaltung durch den Staat, andererseits aber auch eine unverzerrte Handels- und Investitionstätigkeit der Unternehmen.<sup>414</sup>

## V. Zielsetzung

Diese Untersuchung beschäftigt sich mit den oben umschriebenen Problemen der internationalen Verrechnungspreise. Zunächst werden die materiellrechtlichen Grundlagen des Steuerrechts analysiert und die darauf aufbauenden Ermittlungsmethoden für Verrechnungspreise unter dem Gesichtspunkt untersucht, ob sie eine rationale und genügend gerechte und vorhersehbare Bestimmung der internationalen Verrechnungspreise gewährleisten (2. Kapitel) und damit zur Reduzierung und Vermeidung von internationaler Doppelbesteuerung beitragen können.

Anschließend soll betrachtet werden, inwiefern die im internationalen Steuerrecht vorgesehenen Verfahren zur Konfliktprävention (3. Kapitel) sowie zur Konfliktlösung (Verständigungsverfahren (4. Kapitel) und Schiedsverfahren (5. Kapitel)) zu einer raschen und überzeugenden Festlegung des internationalen Verrechnungspreises und zur Vermeidung oder Lösung von Konflikten beitragen können.

Im Zuge dieser Untersuchung sollen praktikable Lösungswege aufgezeigt werden, die zu sachgerechten Ergebnissen und einem effektiven Rechtsschutz führen. Sachgerechte Ergebnisse und effektiver Rechtsschutz können nur dann erreicht werden, wenn die Interessen aller

---

<sup>409</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 87.

<sup>410</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 9; Plasschaert, S. 38, schließt sich dieser Einschätzung an.

<sup>411</sup> DIHT, S. 5.

<sup>412</sup> Kostenvorteile aus internationaler Arbeitsteilung, wenn in jedem Land das Gut produziert wird, das dort besonders günstig hergestellt werden kann.

<sup>413</sup> Kostenvorteile aus höheren Produktionsmengen.

<sup>414</sup> OECD, Improving, S. 3.



beteiligten Staaten und Unternehmen mit angemessenem Aufwand zu einem ausgewogenen Ausgleich gebracht werden.



## **2. Kapitel: Bestimmung von internationalen Transferpreisen – Grundlagen und Ermittlungsmethoden**

Die Bestimmung von internationalen Verrechnungspreisen im Einzelfall soll Auskunft darüber geben, zu welchem Preis eine Ware oder Dienstleistung innerhalb eines MNU von einem Land in ein anderes verkauft wird. Zur theoretischen Fundierung der resultierenden Ergebnisse ist ein übergeordnetes geschlossenes und in sich schlüssiges System von Annahmen erforderlich. Man unterscheidet diesbezüglich bisher zwischen dem Grundsatz des selbständigen Unternehmens, der innerhalb der OECD gebräuchlich ist, dem Grundsatz des einheitlichen Unternehmens, der vereinzelt als praktikable Alternative propagiert wird sowie weiteren jüngeren Konzepten in der Literatur.

### **I. Das herrschende Modell des Grundsatzes des selbständigen Unternehmens und seine Kritik**

Auf welche Weise zwischen zwei Staaten Besteuerungsrechte verteilt werden, wird - soweit vorhanden - im jeweiligen einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) festgelegt. Die meisten DBA welt-

weit basieren auf dem Musterabkommen der OECD für DBA (MA-OECD). Dort findet sich bislang in Art. 9 MA-OECD der Fremdvergleichsgrundsatz, der auf dem Grundsatz des selbständigen Unternehmens beruht. Der herrschende Ansatz der OECD soll ausgehend von dem ihm zugrunde liegenden Grundsatz des selbständigen Unternehmens dargestellt werden.

Nach dem herrschenden Regelungsansatz der OECD wird ein Konzern steuerlich nicht als eine Einheit betrachtet, sondern es gilt der Grundsatz des selbständigen Unternehmens<sup>415</sup>, wonach „jedes einzelne Gliedunternehmen des Konzerns mit den von ihm erzielten Einkünften der Besteuerung“ unterliegt.<sup>416</sup> Diese Betrachtungsweise beruht auf dem Verständnis, dass ein Konzern eine „Gruppe selbständiger Unternehmen“ darstellt, „die allein durch den wechselseitigen Leistungsaustausch miteinander verbunden sind.“<sup>417</sup> Folgerichtig gehen alle auf dem Grundsatz des selbständigen Unternehmens basierenden Gewinnabgrenzungen nicht von dem Gesamterfolg des ganzen Konzerns sondern von den vielen Einzelerfolgen der jeweiligen Konzernglieder aus. Der Einzelerfolg eines Konzerngliedes ergibt sich wiederum aus der Gegenüberstellung der jeweiligen Aufwendungen und Erträge aus seiner Unternehmenstätigkeit. Dabei ist bei allen Geschäftsvorfällen anzunehmen und zugrunde zu legen, dass die Konzerngesellschaften völlig selbständig und voneinander unabhängig sind. Deshalb werden auch konzerninterne Transaktionen steuerlich wie solche zwischen fremden Dritten behandelt.<sup>418</sup>

Die OECD, ihre Mitgliedstaaten und auch viele Akteure der Weltwirtschaft befürworten das herkömmliche Prinzip des selbständigen Unternehmens.<sup>419</sup> Der Grundsatz des selbständigen Unternehmens bildet auch die Grundlage für das Musterabkommen der Vereinten Nationen über Doppelbesteuerungsabkommen (MA-UN). Das MA-UN erkennt gegenüber dem MA-OECD das Quellenbesteuerungsrecht der Entwicklungsländer stärker an,<sup>420</sup> indem es den Betriebsstättenbegriff erweitert, eine beschränkte Attraktivkraft der Betriebsstätte sowie eine Quellenbe-

---

<sup>415</sup> Engl.: Separate entity approach.

<sup>416</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 10; Klein, S. 225, der diesen Grundsatz zugleich als „Grundproblem der internationalen Konzernbesteuerung“ identifiziert; die Alternativkonzeption ist das Prinzip des einheitlichen Unternehmens, vgl. dazu unten.

<sup>417</sup> Diese sehr plastische Beschreibung findet sich bei Oestreicher, S. 31.

<sup>418</sup> Oestreicher, S. 31f.

<sup>419</sup> Storck, S. 13.

<sup>420</sup> Kraft, S. 117 m. w. N.; er nennt auch Befürworter einer stärkeren Quellenstaatsbesteuerung.

steuerung für Lizenzgebühren einführt und die Vorrangbesteuerung des Quellenlandes bei selbständiger Arbeit erweitert.<sup>421</sup>

### 1. Theoretischer Hintergrund: Begründung des Grundsatzes des selbstständigen Unternehmens

Bei der Wahl des geeigneten theoretischen Systems sind die wirtschaftlichen Folgen entscheidend. Dabei kommt es vorwiegend auf die resultierende Wirkung der Besteuerung auf die Steuersubjekte an. Insbesondere sind Neutralitätsüberlegungen zu berücksichtigen, die entweder die Kapitalimportneutralität oder die Kapitalexportneutralität ins Auge fassen können.<sup>422</sup> Kapital wird von Unternehmen aus einem Land exportiert und in ein anderes importiert. Werden die Einkünfte, die aus dem Kapital im Importland anfallen, dort besteuert, spricht man von Kapitalimportneutralität, da auch importiertes Kapital aus anderen Ländern der gleichen Besteuerung unterliegt. Sind die Einkünfte, die mit dem Kapital im Importland erwirtschaftet werden, dagegen im Exportland zu versteuern, so werden alle Kapitalexporteure innerhalb des Exportlandes unabhängig vom jeweiligen Importland steuerlich gleich bzw. neutral behandelt. Die Kapitalimportneutralität fördert nach Auffassung der OECD das internationale Handels- und Investitionswachstum.<sup>423</sup> Zur Umsetzung der Kapitalimportneutralität hat sich die OECD für den Grundsatz des selbstständigen Unternehmens entschieden, mit dessen Hilfe jede Quelle weitgehend einzeln betrachtet werden kann. Bei grenzüberschreitenden Geschäften stellt sich grundsätzlich die Frage, welcher Anteil des Gewinns welchem beteiligten Land steuerlich zuzurechnen ist und folgerichtig dann auch in diesem Land zu versteuern ist. Im Rahmen der internationalen Besteuerung von Einkünften unterscheidet man zwischen dem Universalprinzip/ Wohnsitzlandprinzip und dem Territorialprinzip/ Quellenlandprinzip.<sup>424</sup> Ersteres besagt, dass alle weltweiten Gewinne eines Steuersubjektes an dem Ort seiner Ansässigkeit zu versteuern sind, d.h. am Wohnsitz, am Ort des ständigen Aufenthaltes (natürliche Person) oder am Sitz (juristische Person).<sup>425</sup> Dagegen erfolgt nach dem Quellenlandprinzip die Besteuerung von Gewinnen, die aus der Steuerhoheit eines Staates stammen, unabhängig von der Ansässig-

---

<sup>421</sup> Oestreicher, S. 11.

<sup>422</sup> Oestreicher, S. 9 m. w. N.; ausführlich zur Beurteilung der Vor- und Nachteile der Kapitalexportneutralität und der Kapitalimportneutralität Scheffler, S. 27 - 33.

<sup>423</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 23.

<sup>424</sup> Scheffler, S. 16, nennt die Begriffe Universalitätsprinzip (Totalitätsprinzip)/ Wohnsitzstaatsprinzip (Ansässigkeitsprinzip/Nationalitätsprinzip) sowie Territorialitätsprinzip/ Inlandsprinzip.

<sup>425</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 9; Oestreicher, S. 6.

keit des Steuersubjektes.<sup>426</sup> Welches dieser Prinzipien Anwendung findet, richtet sich nach Gerechtigkeitsüberlegungen und Gesichtspunkten wirtschaftlicher Effizienz. Der Grundsatz des selbständigen Unternehmens erlaubt die Besteuerung nach dem Quellenlandprinzip. Das Quellenlandprinzip führt zur Kapitalimportneutralität. Dies ist dann wünschenswert, wenn mehrere Konkurrenten bei ihrer unternehmerischen Tätigkeit im Kapitalimportland steuerlich gleichbehandelt werden sollen, um entscheidungsverzerrende Wirkungen auszuschließen. Das Wohnsitzlandprinzip wirkt dagegen kapitalexportneutral. Es kommt dann zum Einsatz, wenn eine enge ökonomische Verbindung zum Markt des Kapitalimportlandes fehlt.<sup>427</sup> Beim Quellenlandprinzip erfolgt eine Besteuerung der Einkünfte im Kapitalimportland und es erfolgt im Kapitalexportland eine Freistellung oder Anrechnung. Das Wohnsitzlandprinzip wird dagegen verwirklicht, indem im Kapitalexportland auch die Einkünfte aus exportiertem Kapital in die Bemessungsgrundlage fallen und im Kapitalimportland die Anrechnung oder Freistellung resultiert.

Durch den Grundsatz des selbständigen Unternehmens wirkt auch die gesellschaftsrechtliche Gestaltung eines MNU hinsichtlich der Verrechnungspreise bei Gewinnsteuern insoweit neutral, als sowohl eine bloße Betriebsstätte gem. Art. 7, 5 MA-OECD als auch ein verbundenes Unternehmen gem. Art. 9 MA-OECD am Maßstab des völlig unabhängigen Unternehmens gemessen und der Besteuerung im Kapitalimportland unterworfen werden.<sup>428</sup>

## 2. Fremdvergleichsgrundsatz

Der Fremdvergleichsgrundsatz<sup>429</sup> aus Art. 9 MA-OECD baut auf dem Grundsatz des selbständigen Unternehmens auf. Der Grundsatz des selbständigen Unternehmens zerlegt den Konzern bzw. das MNU steuerlich in einzelne Unternehmen. Dagegen betrachtet der Fremdvergleichsgrundsatz die einzelnen grenzüberschreitenden Geschäfte dieser einzelnen Unternehmen unter dem Dach eines MNU und unterzieht sie einer besonderen Behandlung. Ohne die Zerlegung des Konzerns in seine

<sup>426</sup> Oestreicher, S. 6; OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 9; das Territorialprinzip ist v. a. im MA-UN sowie im Andenpaktmodell zur Stärkung der Industrieländer deutlicher anerkannt worden, Jacobs, S. 39.

<sup>427</sup> Oestreicher, S. 9 f. m. w. N.

<sup>428</sup> Unterschiede ergeben sich jedoch für die Betriebsstätte aufgrund der Fiktion des selbständigen Unternehmens. Hat das Stammhaus keine Gewinne erwirtschaftet, so kann auch bei der Betriebsstätte im Kapitalimportland kein Gewinn ausgewiesen werden. Insoweit ist die Fiktion auf die Aufteilung der tatsächlich realisierten Gewinne beschränkt. Dagegen können bei verbundenen Unternehmen Gewinne in einem Land mit Verlusten im anderen Land zusammenfallen. Dazu eingehend Oestreicher, S. 10 f.

<sup>429</sup> engl.: dealing at arm's length principle.

Einzelteile wäre eine Analyse konzerninterner Leistungsaustausche und ihrer Gegenleistungen nicht sinnvoll. Während die Preise aus Geschäften zwischen unabhängigen Unternehmen am Markt unmittelbar steuerlich akzeptiert werden, wird bei Geschäften zwischen einzelnen Teilen eines MNU ein zusätzlicher „Preisverlässlichkeitstest“ oder alternativ ein „Gewinnverlässlichkeitstest“ ergänzt, der so genannte Fremdvergleich.

Um sicherzustellen, dass sich bei konzerninternen Geschäften für die verbundenen Unternehmen und die betroffenen Steuerbehörden kein anderes steuerliches Ergebnis einstellt als bei vergleichbaren Geschäften am Markt,<sup>430</sup> findet der Fremdvergleichsgrundsatz<sup>431</sup> Anwendung, „aufgrund dessen die Auswirkung besonderer Bedingungen auf die Gewinnhöhe beseitigt werden soll.“<sup>432</sup> Er hat sich in den 30er Jahren des 20. Jahrhunderts international durchgesetzt.<sup>433</sup>

Der Fremdvergleichsgrundsatz ist in Art. 9 I MA-OECD 2003 niedergelegt:

*„Wenn [...]die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.“*

In § 1 I AStG, der bei Fehlen eines einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommens eingreift, ist ebenfalls der Fremdvergleichsgrundsatz niedergelegt, wobei sich statt „verbundene Unternehmen“ und „unabhängige Unternehmen“ die Begriffe „nahestehende Person“ und „unabhängige Dritte“ finden, die weiter zu verstehen sind.<sup>434</sup> Auch das Musterabkommen der Vereinten Nationen (MA-UN) stellt auf den Fremdvergleichsgrundsatz ab.<sup>435</sup>

Der Fremdvergleich kann grundsätzlich entweder durch Preisvergleiche (direkte Methoden) oder durch Nettogewinnvergleiche (indi-

---

<sup>430</sup> Die OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 21, spricht von einer sonst entstehenden Verzerrung der Steuereinnahmen und der Steuerbelastungen.

<sup>431</sup> Der Begriff des „arm's length principle“ stammt aus der Fechtersprache; dort wird ein fairer Kampf durch einen angemessenen Abstand, sog. Waffenlänge, zwischen den Fechtern bei Kampfbeginn sichergestellt, Klein, S. 227.

<sup>432</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 10.

<sup>433</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 66.

<sup>434</sup> Wassermeyer in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 115.

<sup>435</sup> Das MA-UN basiert auf dem MA-OECD, OECD-Kommentar in Baker 2003, S. Int-4 Rn. Int.14.

rekte Methoden) mit unabhängigen Dritten erfolgen. Die verschiedenen Ermittlungsmethoden beschreiben unterschiedliche Preise oder Gewinne, die miteinander verglichen werden können, also verschiedene Vergleichsgegenstände („Was wird verglichen?“). Dagegen dient die Vergleichbarkeitsanalyse dazu, die Vergleichbarkeit der ausgewählten Preise oder Gewinne festzustellen. Dies erfolgt anhand der wichtigsten wirtschaftlichen Rahmenbedingungen beider Vergleichsgegenstände („Wie wird verglichen?“).

Der Fremdvergleich ist einerseits ein Maßstab für das Vorliegen einer Gewinnverlagerung dem Grunde nach und damit Tatbestandsvoraussetzung für eine Gewinnkorrektur. Andererseits ist der Fremdvergleich auch Maßstab für die Höhe einer Gewinnkorrektur bei grenzüberschreitenden konzerninternen Geschäften. Er definiert damit also auch die Rechtsfolge. Während auf der Tatbestandsseite jede Abweichung vom Fremdvergleich genügt, ist auf der Rechtsfolgenseite eine möglichst exakte Berechnung der Höhe dieser Abweichung erforderlich.<sup>436</sup> Diese unterschiedlichen Anforderungen erkennt auch der BFH an.<sup>437</sup>

Mit dem Maßstab des Fremdvergleiches für die internationale Besteuerung soll eine sachgerechte Steuerbemessungsgrundlage, die Vermeidung einer Doppelbesteuerung, die Minimierung von Konflikten zwischen den betroffenen Steuerbehörden und eine Förderung der internationalen Handels- und Investitionstätigkeiten erreicht werden.<sup>438</sup>

### 3. Vergleichbarkeitsanalyse

Derzeit ist der Fremdvergleich auf der Basis des Grundsatzes vom unabhängigen Unternehmen die herrschende Philosophie zur Gewinnabgrenzung konzerninterner grenzüberschreitender Geschäfte. Ein wesentliches Element eines jeden Fremdvergleiches stellt die Vergleichbarkeitsanalyse<sup>439</sup> dar.

Wie bereits dargestellt, setzt der Fremdvergleich praktisch die Wahl einer Ermittlungsmethode und die anschließende Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse voraus. Umgekehrt beeinflusst natürlich auch das zu erwartende Ergebnis der Vergleichbarkeitsanalyse die Wahl der Ermittlungsmethode, weil nur jene Ermittlungsmethode von den Finanzbehörden akzeptiert werden kann, die praktisch vergleichbare Preise

---

<sup>436</sup> Wassermeyer in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 102. Wassermeyer spricht a. O. von einer Doppelfunktion des Fremdvergleichs.

<sup>437</sup> BFH v. 23.6.93 I R 72/92, BStBl II 1993, 801. Wassermeyer in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 R 102.

<sup>438</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 10.

<sup>439</sup> Synonym: Feststellungen zur Vergleichbarkeit oder comparability analysis.



oder Gewinne miteinander in Beziehung setzt. Damit erlangt die Vergleichbarkeitsanalyse eine über alle Ermittlungsmethoden gleich bleibende wesentliche Bedeutung für die Methodenwahl. In der Praxis wird der Fremdvergleich grundsätzlich als hypothetisches Denkmodell umgesetzt.<sup>440</sup> Die Vergleichbarkeitsanalyse ist das „Herzstück des Fremdvergleichs“. Sie überprüft die „Vergleichbarkeit“, ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal des Art. 9 MA-OECD für eine Gewinnkorrektur,<sup>441</sup> und verifiziert auf diese Weise die Ergebnisse der transaktionsbezogenen Standard- oder Gewinnmethoden oder sonstiger Methoden.<sup>442</sup>

Bei einer Vergleichbarkeitsanalyse wird ein konzerninternes Geschäft einem oder mehreren Fremdgeschäften gegenübergestellt.<sup>443</sup> Sie geht immer von dem einzelnen tatsächlichen konzerninternen Geschäft, seiner Gestaltung und seinen Modalitäten aus, wenn diese insgesamt mit seinem wirtschaftlichen Gehalt korrespondieren.<sup>444</sup> Sieker sieht darin implizit die Anerkennung der Konzernzugehörigkeit des verbundenen Unternehmens.<sup>445</sup> Mehrere zusammenhängende Geschäfte werden nur ausnahmsweise als Einheit gesehen, wenn eine Betrachtung der einzelnen Geschäfte dem wirtschaftlichen Gehalt nicht entspricht oder gänzlich unpraktisch ist.<sup>446</sup> Die Vergleichbarkeit zweier Geschäfte wird dann bejaht, „wenn keiner der Unterschiede zwischen den Geschäften die methodisch untersuchte Gegebenheit (zB Preis oder Spanne/Marge) wesentlich beeinflussen könnte oder wenn entsprechend genaue Berichtigungen erfolgen können, um erhebliche Auswirkungen dieser Unterschiede zu beseitigen“.<sup>447</sup> Was unter „wesentlich“ zu verstehen ist, kann nur im Einzelfall entschieden werden und unterliegt einem erheblichen subjektiven Bewertungsmoment.<sup>448</sup> Maßstab für die Wesentlich-

---

<sup>440</sup> Wassermeyer in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 127.

<sup>441</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 185.

<sup>442</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 81, treffen diese Aussage für den Teilbereich der Funktionsanalyse.

<sup>443</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 19.

<sup>444</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 33 f.; Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 139. In Rn. 149 stellt Sieker klar, dass grundsätzlich jede einzelne kaufmännische oder finanzielle Beziehung zwischen den verbundenen Unternehmen für sich Gegenstand eines Fremdvergleichs ist.

<sup>445</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 139.

<sup>446</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 35 f.; Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 149, nennt eine Reihe von solchen Ausnahmen.

<sup>447</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 19; ähnlich auf S. 26; Cooke, S. 243, fasst die Interpretation des Fremdvergleichsgrundsatzes im UK entsprechend zusammen und berichtet, dass die dortigen Finanzbehörden (Inland Revenue) ergänzend die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze akzeptieren.

<sup>448</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 188.

keit ist also der individuelle Einfluss auf die untersuchte Gegebenheit wie Preis oder Marge.

Die erheblichen Unterschiede zwischen zwei Geschäften ergeben sich aus ihrem spürbaren Einfluss auf das Verhalten der Wirtschaftssubjekte,<sup>449</sup> d. h. eine Veränderung der Leistung hat eine korrespondierende Veränderung der Gegenleistung zur Folge und umgekehrt. Die Vergleichbarkeit ist anhand einer Vielzahl von bestimmenden Faktoren zu beurteilen.<sup>450</sup> Hinsichtlich jedes einzelnen Faktors sind die Unterschiede zwischen dem konzerninternen Geschäft und dem Geschäft zwischen unabhängigen Unternehmen am Markt herauszufiltern und deren wirtschaftliche Bedeutung zu bewerten.<sup>451</sup>

#### *a) Eigenschaften der Leistung*

Die ersten Parameter, die für die Vergleichbarkeitsanalyse betrachtet werden müssen, sind die im konzerninternen Geschäft und im Vergleichsgeschäft ausgetauschten Leistungen und deren spezifische Eigenschaften. Bei Lieferungen körperlicher Wirtschaftsgüter sind deren physische Eigenschaften, Qualität, Zuverlässigkeit, Verfügbarkeit und Liefermenge wesentliche preisbildende Faktoren. Der Preis einer Dienstleistung wird dagegen von ihrer Art und ihrem Umfang geprägt.<sup>452</sup> Bei immateriellen Vermögenswerten wird der Preis v. a. durch die Art des Geschäftes, die Art des Vermögenswertes, die Dauer des Schutzes, den Grad des Schutzes und die geplanten Erträge aus der Verwendung des Vermögenswertes bestimmt.<sup>453</sup> Bei der Art des Geschäftes unterscheidet man Lizenzvergabe oder Verkauf und bei der Art des Vermögenswertes differenziert man v. a. nach Patent, Marke oder Know-how.<sup>454</sup> Die im Einzelfall zu vergleichenden Eigenschaften richten sich folglich nach der Art der Leistung.

#### *b) Übernommene Funktionen*

Für die Vergleichbarkeit zweier Geschäfte kommt es selbstverständlich auch auf die Funktionen an, die die Geschäftspartner jeweils innerhalb ihrer Sphäre ausführen. Es kann allgemein beobachtet werden, dass die Preisfestsetzung am Markt von Art, Umfang und Bedeutung der jeweils

---

<sup>449</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 27.

<sup>450</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 191.

<sup>451</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 194.

<sup>452</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 28 ausführlichere Betrachtungen zu konzerninternen Dienstleistungen finden sich auf S. 159 - 171.

<sup>453</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 28; ausführlichere Betrachtungen zu immateriellen Wirtschaftsgütern finden sich auf S. 145 - 157.

<sup>454</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 28.

übernommenen Funktionen innerhalb des Unternehmens und den damit verbundenen Risiken und Mitteleinsätzen abhängig ist.<sup>455</sup> Das bedeutet beispielsweise bei einem Produktionsunternehmen, das die Lagerhaltung bis zum Abverkauf durch das Vertriebsunternehmen übernimmt, einen *ceteris paribus* höheren Verkaufspreis als bei einer vom Vertriebsunternehmen selbst übernommenen Lagerhaltung. Ähnliches gilt für die Übernahme des Absatzrisikos durch das Produktionsunternehmen. In einer Funktionsanalyse/ functional analysis werden die Struktur und die Organisation der an einem konzerninternen Geschäft beteiligten verbundenen Unternehmen untersucht, sowie deren Einbindung in das MNU.<sup>456</sup> Am Ende dieser Analyse steht eine Zuordnung der verschiedenen Funktionen: Design, Herstellung, Montage, Forschung und Entwicklung, Service, Einkauf, Vertrieb, Marketing, Werbung, Transport, Finanzierung, Management u. v. a..<sup>457</sup> Die übernommenen Funktionen sind nach ihrer wirtschaftlichen Bedeutung zu gewichten, diese wiederum ergibt sich aus der Häufigkeit, der Art und dem Wert der Funktion für die Parteien.<sup>458</sup> Ferner sind der Kapitaleinsatz und die Risikoübernahme für die wirtschaftliche Bedeutung erheblich.<sup>459</sup> Der Kapitaleinsatz ist nach materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern zu unterscheiden, wobei jeweils Alter, Marktwert, Standort, Eigentumsschutz, u. ä. zu bewerten sind.<sup>460</sup> Bei den Risiken sind die Marktrisiken hinsichtlich Produktionskosten und Preisschwankungen, die Verlustrisiken hinsichtlich getätigter Investitionen, die Forschungs- und Entwicklungsrisiken, finanzielle Risiken (Zinsschwankungen, Wechselkurse, ...), Kreditrisiken u. a. zu würdigen.<sup>461</sup> Die Funktions- und Risikoverteilung ergibt sich aus der Durchsicht der vertraglichen Vereinbarungen.<sup>462</sup>

---

<sup>455</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 193.

<sup>456</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 28. Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 193 betont, dass es sich bei der Funktionsanalyse um ein Instrument zur systematischen und vollständigen Sachverhaltsaufklärung handelt, weist aber auch abweichende Auffassungen nach; bei Emmanuel/ Mehafdi, S. 81, findet sich ein Fragenkatalog des US Internal Revenue Service für Funktionsanalysen.

<sup>457</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 28. Bei Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 193, 234 finden sich ausführlichere Listen mit teilweise abweichenden Funktionsbezeichnungen.

<sup>458</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 28 f.

<sup>459</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 81, berichten über den US Internal Revenue Service, dass er seit 1986 Spezialisten für Funktionsanalysen in New York, Baltimore und Chicago beschäftigt, die in alle größeren Verrechnungspreisfälle eingebunden werden müssen.

<sup>460</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 29.

<sup>461</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 29. Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 193 bildet andere Risikogruppen: Marktrisiko, Vorratsrisiko, Gewährleistungsrisiko, Kreditrisiko, Wechselkursrisiko und Auslastungsrisiko (ähnliche Gruppen finden sich auch in seiner Rn. 234).

<sup>462</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 234.

Anschließend kann das Ergebnis mit der Aufgabenverteilung am Markt zwischen nicht verbundenen Unternehmen derselben Branche verglichen werden.<sup>463</sup> Insbesondere ist sicherzustellen, dass die Risikoaufteilung auf die beteiligten verbundenen Unternehmen nach markttypischen Gesichtspunkten, wie der Risikonähe und der Kontrollierbarkeit der Risiken, erfolgt ist.<sup>464</sup> Andernfalls sind Besonderheiten durch angemessene Korrekturen zu berücksichtigen.

### *c) Vertragliche Bindungen*

Unterschiedliche Geschäfte weisen vielfach auch unterschiedliche vertragliche Bindungen auf, was die Vergleichbarkeitsanalyse nicht unerheblich beeinflusst. Daher sind auch die vertraglichen Bindungen beim konzerninternen Geschäft und beim Vergleichsgeschäft zu untersuchen und zu bewerten. Die vertraglichen Bindungen verbundener Unternehmen sind in gesellschaftsrechtliche und schuldrechtliche Beziehungen zu unterteilen.<sup>465</sup> Letztere liegen nach der Rechtsprechung des BFH gewöhnlich dann vor, wenn entweder eine im Vorhinein klare Vereinbarung besteht oder die tatsächliche Abwicklung und Durchführung den schuldrechtlichen Charakter der Rechtsbeziehung erkennen lässt.<sup>466</sup> Diese Erkennbarkeit sei insbesondere bei regelmäßig erfolgenden Lieferungen und Leistungen zu vermuten.<sup>467</sup> Nach Auffassung der OECD entfalten beim Auseinanderfallen der vertraglichen Bedingungen und der tatsächlichen Durchführungen einer Geschäftsbeziehung zwischen verbundenen Unternehmen grundsätzlich nur die tatsächlichen Durchführungen steuerliche Relevanz.<sup>468</sup> Dies hält Sieker für nicht sachgerecht, weil damit den Finanzverwaltungen mehr Anpassungsspielräume zugestanden werden als möglicherweise den Steuerpflichtigen selbst vertraglich eingeräumt wurden.<sup>469</sup>

Bei den Vertragsbedingungen existieren zwei besondere Problemgruppen: Die erste betrifft Fälle, in denen die verbundenen Unternehmen keine schriftlichen Aufzeichnungen über ihre Vertragsbedingungen niedergelegt haben. In solchen Fällen sind die Korrespondenz, sonstige Kontakte und Beziehungen sowie das tatsächliche Verhalten der Betei-

---

<sup>463</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 28; Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 234.

<sup>464</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 30.

<sup>465</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 195.

<sup>466</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 197 fasst die BFH-Rechtsprechung insbesondere unter Hinweis auf BFH Urteil v. 24.1.90 I R 157/86, BStBl II 1990, 645 zusammen.

<sup>467</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 197.

<sup>468</sup> So fasst es jedenfalls Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 197 auf.

<sup>469</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 197.

lichten unter Berücksichtigung ökonomischer Prinzipien zur Ableitung der Vertragsbedingungen heranzuziehen. Die zweite Problemgruppe befasst sich mit dem Verdacht auf vorgetäuschte oder nicht eingehaltene Vertragsbedingungen, die zuvor schriftlich vereinbart wurden.<sup>470</sup> Zur Klärung sind die gleichen Anhaltspunkte wie bei der ersten Problemgruppe zu ermitteln, weil sie erneut die tatsächlichen Interessen der verbundenen Unternehmen aufzeigen, die nicht notwendig durch Gegensätze gekennzeichnet sind, wie am Markt üblich. Aber auch tatsächlich gelebte Vereinbarungen zwischen verbundenen Unternehmen wie Kostenverteilungsverträge werfen Probleme auf, wenn sie nicht mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar sind.<sup>471</sup> Das gleiche gilt für Lizenzentgelte, wenn die vertragliche Bindungsdauer nicht den am Markt üblichen Konditionen entspricht und somit veränderte Amortisationszeiträume die Preisbildung beeinflussen.<sup>472</sup>

#### *d) Wirtschaftliche Verhältnisse der Parteien*

Für eine verlässliche Vergleichbarkeitsanalyse müssen auch die relevanten Märkte ermittelt werden, die mit dem konzerninternen Geschäft sinnvollerweise verglichen werden können. Die Marktvergleichbarkeit ist gegeben bei Übereinstimmung von geographischer Lage, Marktgröße, Wettbewerbsintensität, Wettbewerbsposition der Beteiligten, Substitutionsmöglichkeiten der Beteiligten, Angebots- und Nachfragemenge, Kaufkraft der Konsumenten, Marktregulierungen, Kostenstrukturen, Marktstufen, Zeitablauf des Geschäfts, ...<sup>473</sup> Die Quantifizierung der Einflüsse abweichender Marktverhältnisse auf den Preis ist gewöhnlich nur recht grob möglich, weshalb bei Marktunterschieden nur sehr selten ein Fremdvergleich gelingt.<sup>474</sup>

Besondere Probleme entstehen dann, wenn das konzerninterne Geschäft zwei sehr unterschiedliche Märkte betrifft. Dann kann der Fremdvergleich mit einem Geschäft an einem einzelnen Markt keine hinreichende Entscheidungsgrundlage anbieten, sondern verstößt u. U. sogar gegen das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Es wird anschaulich von einem „Teilsachverhalt“ gesprochen. Vielmehr ist eine Berücksichtigung aller betroffenen Märkte erforderlich,<sup>475</sup> um ein aus-

---

<sup>470</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 30 f.

<sup>471</sup> Die OECD widmet sich in Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 173 – 188, ausführlich den Schwierigkeiten mit und um Kostenverteilungsverträge.

<sup>472</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 215.

<sup>473</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 31; ähnlich Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 200.

<sup>474</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 200.

<sup>475</sup> Klein, S. 227 f.

gewogenes Ergebnis für den Steuerpflichtigen zu erreichen.<sup>476</sup> Andernfalls droht eine sachlich unbegründete Vorverurteilung, es läge eine steuerlich motivierte Manipulation vor, obwohl die gewählte Gestaltung sich aus einer Wechselwirkung beider Märkte ableiten lässt. Motive für ein konzerninternes Geschäft trotz ungünstigeren Preises können z. B. geringere Risiken, langfristig bessere Lieferbedingungen, bessere Marktstellung oder erhöhte Kreditwürdigkeit sein.<sup>477</sup> Ziel muss daher die ganzheitliche Wahrnehmung „der Komplexität wirtschaftlicher Zusammenhänge im internationalen Konzernverbund“ sein. Unterschiedliche Marktlagen lassen eine Vergleichbarkeit von Preisen ausscheiden, wenn nicht ausnahmsweise hinreichend genaue Berichtigungen erfolgen können. Man beschränkt den Korrekturmaßstab daher auf „grobe und eindeutige Abweichungen“.<sup>478</sup>

### *e) Geschäftsstrategien der Parteien*

Unter Geschäftsstrategien werden „alle unternehmerischen Entscheidungen von einiger Tragweite und Dauer“ verstanden.<sup>479</sup> Die Geschäftsstrategien der Parteien können sehr vielfältig gestaltet sein und haben ebenfalls Einfluss auf die Vergleichbarkeit konzerninterner Transaktionen. Sie unterscheiden sich in den Parametern Innovationsgrad, Diversifikationsgrad, Risikograd sowie in der Einschätzung ungewisser Entwicklungen. Schließlich können Geschäftsstrategien an den Interessen des MNU orientiert sein, bloß auf die Unterstützung des MNU und seiner Teile angewiesen sein oder die Perspektive des selbständig agierenden Gliedunternehmens darstellen.<sup>480</sup> Dazu sind im Einzelfall tatsächliche Feststellungen zu treffen. Für die Vergleichbarkeit der Strategie ist auch zu berücksichtigen, ob ein unabhängiger verständiger Dritter *ceteris paribus* die Strategie eingeschlagen oder noch weiter verfolgt hätte.<sup>481</sup> Bei derartigen Vergleichsbetrachtungen ist jedoch größte Vorsicht geboten, da zwischen Managern unterschiedlicher Herkunft und Schule erhebliche Mentalitätsunterschiede feststellbar sind.<sup>482</sup> Eine Vergleichbar-

---

<sup>476</sup> Klein, S. 228, schlägt eine Verprobung vor, die für jeden betroffenen Markt zu erfolgen habe und deren Widersprüche nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen dürften.

<sup>477</sup> Klein, S. 228; der BFH hat sich in seinem Urteil vom 6.4.2005 I R 22/04 mit Preisabweichungen bei unterschiedlichen Lieferbedingungen auseinandergesetzt und die grundsätzliche Kompensierbarkeit höherer Preise durch günstigere Lieferbedingungen bejaht.

<sup>478</sup> Klein, S. 228 f.

<sup>479</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 203.

<sup>480</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 31 f.

<sup>481</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 33.

<sup>482</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 203 zeigt unterschiedliche Erfolgshorizonte asiatischer, deutscher und angelsächsischer Manager auf: Während die ersten

keit kann daher nur dann ausgeschlossen werden, wenn Risiken und Chancen innerhalb des MNU nicht korrespondierend verteilt werden.<sup>483</sup> Eine lediglich lokal atypische Geschäftsstrategie sollte hingegen keine Präjudizierung erfahren.

*f) Wahlmöglichkeiten und Verbundenseinseffekte*

Um die Vergleichbarkeit zweier Geschäfte ermitteln zu können, muss man sich auch mit den Alternativen am Markt auseinandersetzen.<sup>484</sup> Dabei sind alle Beteiligten in die Überlegungen einzubeziehen.<sup>485</sup> Jeder Geschäftsabschluss setzt nämlich voraus, dass keinem der Geschäftspartner eine günstigere Wahlmöglichkeit offen steht.<sup>486</sup> Bestünde für einen Vertragspartner eine günstigere Alternativtransaktion, so wäre er nach rationalem Kalkül eines Homo Oeconomicus nicht mehr bereit, das ungünstigere Geschäft abzuschließen. Hinsichtlich verbundener Unternehmen ist wegen des Grundprinzips der Beachtung der Konzernzugehörigkeit auf Einschränkungen der Alternativen durch das Konzernverhältnis Rücksicht zu nehmen.<sup>487</sup> In diese Überlegungen könnten auch die Kompetenzen des Managements eines verbundenen Unternehmens einzubeziehen sein; sind diese geringer als am Markt, liegt eine Vergleichbarkeit schwerlich vor.<sup>488</sup> Ebenso einflussreich können staatliche Transferbeschränkungen sowie –verbote sein und ebenfalls eine Vergleichbarkeit i. S. d. Art. 9 MA-OECD oder § 1 AStG ausschließen.<sup>489</sup> Die Einbindung in einen Konzern kann aktive und passive Verbundenseinseffekte mit sich bringen. Unter aktiven Verbundenseinseffekten versteht man Eingriffe des beherrschenden Unternehmens. Passive Verbundenseinseffekte sind dagegen Vor- und Nachteile, die durch die bloße Zugehörigkeit zum Unternehmensverbund entstehen, wie höhere Kreditwürdigkeit, zentrale Einkaufsmöglichkeiten oder eine andere Risikostreuung.<sup>490</sup>

---

beiden Gruppen nach seiner Einschätzung langfristige Erfolge anstreben, beobachtet er bei angelsächsischen Entscheidern eher eine Ausrichtung auf kurzfristige Erfolge.

<sup>483</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 203.

<sup>484</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 26.

<sup>485</sup> Oestreicher, S. 34.

<sup>486</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 218; Oestreicher, S. 34.

<sup>487</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 218; er nennt insbesondere Exklusivvereinbarungen und Kontrahierungszwang.

<sup>488</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 209.

<sup>489</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 212.

<sup>490</sup> Wassermeyer in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 127.

*g) Auswertung der Vergleichbarkeitsanalyse*

Die Vergleichbarkeitsanalyse stellt die Gemeinsamkeiten und die Unterschiede zwischen dem konzerninternen Geschäft und den Marktgeschäften fest. Für Abweichungen erfolgen möglichst genaue Berichtigungen nach allgemeiner wirtschaftlicher Logik. Bestehen keine Abweichungen hinsichtlich der obigen Merkmale oder können alle Abweichungen hinreichend genau berichtigt werden, so liegt ein vergleichbarer Marktpreis oder eine vergleichbare Gewinnspanne vor, der oder die als Ausgangspunkt für einen Fremdvergleich dienen kann.<sup>491</sup> Sind einzelne Merkmale so unterschiedlich, dass sie nicht hinreichend genau berichtigt werden können, so scheidet ein Fremdvergleich mangels vergleichbaren Marktpreises aus. Die nachfolgend beschriebenen Methoden dienen dem Aufzeigen der Vereinbarkeit eines konzerninternen Geschäftes mit dem Fremdvergleichsgrundsatz.<sup>492</sup> Eine Verrechnungspreismethode ist also „ein Instrument zur Durchführung des Fremdvergleichs“ bzw. ein „Verfahren zur Ermittlung und Überprüfung von Verrechnungspreisen unter Anlegung des Fremdvergleichsmaßstabes“.<sup>493</sup> Dabei kommt der Bestimmung der Vergleichbarkeit entscheidende Bedeutung zu, weil mangels identischer Vergleichsgeschäfte meistens Berichtigungen notwendig werden.<sup>494</sup> Es können auch mehrere Methoden nebeneinander anwendbar sein.<sup>495</sup> Hinreichend genau kann eine Berichtigung nicht nur dann sein, wenn sie zu einem exakten Marktpreis oder einer exakten Marge führt, sondern auch dann, wenn sie zu einer Bandbreite von Beträgen führt, die einem Fremdvergleich alle gleichermaßen zuverlässig standhalten.<sup>496</sup> Preise innerhalb solcher Bandbreiten sollen nach Auffassung der OECD nicht korrigiert werden.<sup>497</sup>

Ursachen für solche Bandbreiten liegen in einer nur teilweise erreichbaren Annäherung zwischen den Geschäften am Markt und denjenigen verbundener Unternehmen sowie in einer Bandbreite bei der

---

<sup>491</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 192.

<sup>492</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 44.

<sup>493</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 221, 232.

<sup>494</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 221.

<sup>495</sup> Vgl. dazu später die Diskussion zur Methodenvielfalt am Ende des 2. Kapitel.

<sup>496</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 37; Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 154; Der BFH wendet den Fremdvergleich auf die Beurteilung von verdeckten Gewinnausschüttungen an und verweist ebenfalls auf Bandbreiten von Preisen, Urteil vom 6.4.2005 I R 22/04.

<sup>497</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 38; Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 154. Sieker berichtet in Rn. 155 auch von einer abweichenden Auffassung der deutschen Finanzverwaltung, die dem Steuerpflichtigen innerhalb der Bandbreite keine freie Hand zugestehen wolle, die er ablehnt. Andererseits stellt er in Rn. 155 fest: „Die Endpunkte einer Bandbreite lassen sich [...] nicht zweifelsfrei bestimmen.“



Preisfestsetzung am Markt. Weiter können Bandbreiten auch aus der Anwendbarkeit mehrerer Methoden nebeneinander resultieren, wenn alle in Frage kommenden Methoden die gleiche Vergleichbarkeit erbringen. Unter Umständen können dann Überschneidungen bei der Anwendung der einzelnen Methoden über Schnittmengen der Verbesserung der Methodengenauigkeit dienen. Auch die Untersuchung der Verteilung der Ergebnisse innerhalb einer Bandbreite kann weitere Schlüsse über die Zuverlässigkeit der Methode oder der Methoden erlauben.<sup>498</sup>

#### 4. Ermittlungsmethoden

Der Fremdvergleich wird zwischen einem konzerninternen Geschäft und einem Vergleichsgeschäft vorgenommen. Dazu wird mit der Vergleichbarkeitsanalyse die Vergleichbarkeit beider Geschäfte miteinander untersucht und ein aus Unterschieden resultierender Korrekturbedarf ermittelt. Sodann werden mittels der so genannten Ermittlungsmethoden die aus den miteinander zu vergleichenden Geschäften erzielten Preise oder die Zuordnungen des Gesamtgewinns verglichen. Je Vergleichsparameter (Preis oder Gewinn) und nach den beteiligten Marktstufen der Geschäfte existieren unterschiedliche Ermittlungsmethoden, die die Vornahme des Fremdvergleiches konkretisieren. Die Darstellung der Ermittlungsmethoden differenziert nach den Standardmethoden, die zwei Preise vergleichen, und den Gewinnmethoden, die zwei Gewinne einem Vergleich unterziehen. Die Beurteilung der jeweiligen Ermittlungsmethode erfolgt auf der Grundlage der für die Vergleichbarkeitsanalyse zusammengetragenen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen. Insbesondere sind die zu erwartenden Schwierigkeiten bei der Erhebung der Daten und deren Abweichungsanfälligkeit für geringe Unterschiede von besonderer Bedeutung.

##### *a) Geschäftsfallbezogene Standardmethoden zur Ermittlung von Verrechnungspreisen*

Allen Standardmethoden liegt ein Opportunitätskostenkalkül zugrunde, das der Ableitung von Fremdvergleichspreisen aus Preisen oder Gewinnspannen dient.<sup>499</sup> Die Standardmethoden werden wegen ihrer Bezugnahme auf eine einzelne Geschäftsbeziehung auch als transaktionsorientierte Methoden<sup>500</sup> oder als direkte Verrechnungsmethoden<sup>501</sup>

<sup>498</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 37 f.

<sup>499</sup> Oestreicher, S. 35.

<sup>500</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 224.

<sup>501</sup> Die Standardmethoden vergleichen den Verrechnungspreis direkt mit anderen ermittelbaren Vergleichspreisen.

bezeichnet. Zu ihnen zählen die Preisvergleichsmethode, die Wiederverkaufspreis- und die Kostenaufschlagsmethode, die in Abgrenzung zu den neueren transaktionsorientierten Gewinnmethoden auch als traditionelle transaktionsorientierte Methoden verstanden werden.<sup>502</sup> Da die Standardmethoden geschäftsfallbezogen sind, hält die OECD sie für die direkteste Art und Weise, einen Fremdvergleich vorzunehmen.<sup>503</sup>

### (1) Preisvergleichsmethode

Die Preisvergleichsmethode<sup>504</sup> besteht darin, bei einem konzerninternen Geschäft den Preis für Lieferungen oder Dienstleistungen mit jenem zu vergleichen, der bei einem vergleichbaren Geschäft zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen für solche Lieferungen oder Dienstleistungen verrechnet wird.<sup>505</sup> In Anlehnung an die Vergleichbarkeitsanalyse liegt eine Vergleichbarkeit i. S. d. Preisvergleichsmethode vor, wenn eine der beiden folgenden Ziffern erfüllt ist:

- „1. Keiner der allfälligen Unterschiede zwischen den verglichenen Geschäften oder zwischen den die Geschäfte tätigen Unternehmen vermag den Preis auf dem freien Markt erheblich zu beeinflussen; oder
2. es können entsprechend genaue Berichtigungen vorgenommen werden, um erhebliche Auswirkungen dieser Unterschiede zu beseitigen.“<sup>506</sup>

Man unterscheidet den inneren Preisvergleich, bei dem ein betroffenes verbundenes Unternehmen auch am Vergleichsgeschäft beteiligt ist, und den äußeren Preisvergleich, bei dem es eben daran fehlt.<sup>507</sup> Die OECD betrachtet die Preisvergleichsmethode als die „direkteste und verlässlichste Methode“ für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes, weshalb sie vor allen anderen Methoden vorrangig sei.<sup>508</sup> Dies erklärt man damit, dass nur „sie gewinnmindernde Abweichungen im Wege

---

<sup>502</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 232.

<sup>503</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 61; Scheffler, S. 44 – 47, erläutert das Grundprinzip der direkten Methoden zur verursachungsgerechten internationalen Abgrenzung des Gewinns.

<sup>504</sup> Synonym: Marktpreismethode/ Comparable uncontrolled price (CUP) method. Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 233 fasst die verschiedenen Bezeichnungen zusammen.

<sup>505</sup> Diese Definition findet sich fast wortgleich bei OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 18; ähnlich: Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 233.

<sup>506</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 48; ähnlich: Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 233; diese Unterscheidung übernimmt auch der BFH in seinem Urteil vom 6.4.2005 I R 22/04 m. w. N.

<sup>507</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 233; Schwenke, S. 2613.

<sup>508</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 48.

eines direkten Vergleichs der Preise misst, während alle übrigen Methoden anhand vergleichsweise schwächerer Indizien [...] einen Einkünftekorrekturbedarf aufzuzeigen versuchen“.<sup>509</sup> Allerdings beeinflusse auch „der Umfang und die Genauigkeit“ der „Berichtigungen die jeweilige Zuverlässigkeit einer Analyse nach der Preisvergleichsmethode“.<sup>510</sup> Für die Preisvergleichsmethode sind insbesondere die bereits vorgestellten Eigenschaften der Leistung relevant,<sup>511</sup> weil die Preise auf Veränderungen der Eigenschaften der Leistung relativ elastisch reagieren,<sup>512</sup> sogar auf abweichende Warenzeichen.<sup>513</sup> Preisangleichungen finden nur bei Austauschbarkeit der Leistungen statt.<sup>514</sup>

Insbesondere ist die Preisvergleichsmethode verlässlich, wenn dasselbe homogene Gut konzernintern und am freien Markt gehandelt wird.<sup>515</sup> Ideal ist für die Preisvergleichsmethode sicherlich das Vorliegen veröffentlichter Marktpreise und standardisierter Leistungsbeschreibungen bei den getätigten Geschäften,<sup>516</sup> wie es bei Börsen anzutreffen ist. Sieker sieht eine Anwendbarkeit des inneren Preisvergleichs nur ausnahmsweise, da identische Leistungsaustausche nur sehr selten parallel innerhalb des Konzerns und mit Dritten stattfinden. Demgegenüber sind derartige Konstellationen durchaus verbreitet. Findet sich beispielsweise am Markt kein Konkurrent für einen Lieferanten, hat ein MNU ein gesteigertes Interesse am Aufbau eines zweiten Lieferanten. Ein aufgeteiltes Sourcing dient dann üblicherweise der Reduzierung der Abhängigkeiten eines MNU von einzelnen Lieferanten. Auf der Absatzseite finden sich für nicht sonderlich spezialisierte Zwischenprodukte ähnliche Überlegungen eines MNU. Neben geringeren Abhängigkeiten können auch Skaleneffekte heterogene Lieferbeziehungen begünstigen. Der äußere Preisvergleich scheitert dagegen regelmäßig an fehlender Kenntnis der vereinbarten Preise zwischen Dritten.<sup>517</sup>

Liegt kein vergleichbarer Marktpreis vor, so besteht auch die Möglichkeit die Preisbildung in der Weise zu simulieren, wie unabhängige Dritte ihre Preise bestimmt hätten.<sup>518</sup> Dazu ist mit Hilfe der Entscheidungswerte der Parteien auf einen fiktiven Marktpreis zu schließen. Der

---

<sup>509</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 233.

<sup>510</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 49.

<sup>511</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 28.

<sup>512</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 51.

<sup>513</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 233.

<sup>514</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 51.

<sup>515</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 49; Verlage, S. 74f., nennt am Beispiel der Zollwertbestimmung einige Gründe, woran ein Fremdvergleich scheitern kann.

<sup>516</sup> Oestreicher nennt standardisierte Güter und marktübliche Leistungen als idealen Anwendungsbereich, S. 36.

<sup>517</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 233, 241.

<sup>518</sup> Oestreicher, S. 36 f.

Entscheidungswert des Käufers wird die obere Grenze markieren, der Entscheidungswert des Verkäufers die untere. Liegt die obere Grenze höher als die untere Grenze, verbleibt ein Spielraum, der marktgerecht zu verteilen ist. Sind beide Grenzen deckungsgleich, so ist der fiktive Marktpreis eindeutig bestimmt. Liegt die obere Grenze unterhalb der unteren Grenze, kommt kein Geschäft zu Stande.

Es werden 31 Haupt- oder Nebenkriterien für die Preisvergleichsmethode in den Verrechnungspreisrichtlinien der OECD gezählt, die vor der Bejahung der Gleichartigkeit einer Transaktion zu durchleuchten sind.<sup>519</sup> Dies deutet die Komplexität der vielfältigen Anforderungen an einen Preisvergleich an und ist sicherlich als Kritik aufzufassen. Die Preisvergleichsmethode ebenso wie die Wiederverkaufsmethode und die Kostenaufschlagsmethode beruht auf dem Vorliegen eines vollkommenen Marktes. Mangels vollkommenen Marktes fehlt es auch an einem eindeutig bestimmbareren Marktpreis für die Preisvergleichsmethode.<sup>520</sup> Wichtige Hauptkriterien sind die Qualität und Menge der Leistung sowie Zeitpunkt, Preisniveau und Marktstufe des Geschäfts.<sup>521</sup> Von den Nebenkriterien, die man auch als sonstige Liefer- und Leistungsbedingungen bezeichnet, sind zu nennen die Dauer des Zahlungsziels, die Währung, die Kosten für Transport, Lagerung und Versicherung sowie die Gewährleistungsregelungen auf. Während sich Unterschiede der Nebenkriterien häufig hinreichend quantifizieren lassen, gelingt dies nur selten hinsichtlich Qualitäts- und Mengenabweichungen bei der Leistung.<sup>522</sup>

## (2) Wiederverkaufspreismethode

Der Wiederverkaufspreis ist der Erlös eines Vertriebsunternehmens für eine Leistung am Markt. Die Wiederverkaufspreismethode<sup>523</sup> geht vom Wiederverkaufspreis eines Produktes aus, das vom MNU am Markt an ein unabhängiges Unternehmen oder einen unabhängigen Verbraucher veräußert wird.<sup>524</sup> Um nun den Fremdpreis für das Geschäft zwischen zwei verbundenen Unternehmen des MNU (z. B. Vertriebs- und Produktionsunternehmen) zu berechnen, wird von dem Wiederverkaufs-

---

<sup>519</sup> Oestreicher, S. 18 f.

<sup>520</sup> Oestreicher, S. 110 f.

<sup>521</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 233; Ohne Unterscheidung in Haupt- und Nebenkriterien finden sich diese Merkmale auch bei Verlage, S. 125.

<sup>522</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 233.

<sup>523</sup> Synonym: Marktpreis-Minus-Methode/ resale price method. Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 234 nennt die verschiedenen Bezeichnungen dieser Methode.

<sup>524</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 20, 50; Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 234.

preis die marktübliche Wiederverkaufspreismarge<sup>525</sup>, auch Handelsspanne genannt, abgezogen.<sup>526</sup> In einem zweiten Schritt können noch angefallene Kosten für die Abwicklung des konzerninternen Geschäftes abgezogen werden, die am Markt nicht im Verkaufspreis enthalten wären, z. B. Zölle oder Transportkosten.<sup>527</sup> Der verbleibende Rest ist der Fremdpreis. Die Handelsspanne des Wiederverkäufers leitet sich aus vergleichbaren Fremdgeschäften des betroffenen Wiederverkäufers (innerer Spannenvergleich) oder eines unabhängigen Unternehmens (äußerer Spannenvergleich) ab.<sup>528</sup> Bei bloßer allgemeiner Maklertätigkeit des Wiederverkäufers kann auch eine Maklergebühr als Prozentsatz des Verkaufspreises als Richtwert dienen.<sup>529</sup> Je mehr Funktionen der Wiederverkäufer wahrnimmt, desto höher fällt c. p. seine Vergütung aus.<sup>530</sup> In Anlehnung an die Vergleichbarkeitsanalyse liegt eine Vergleichbarkeit i. S. d. Wiederverkaufspreismethode vor, wenn eine der beiden folgenden Ziffern erfüllt ist:

„1. Keiner der allfälligen Unterschiede zwischen den verglichenen Geschäften oder zwischen den die Geschäfte tätigen Unternehmen kann die Handelsspanne auf dem freien Markt erheblich beeinflussen; oder

2. es können entsprechend genaue Berichtigungen vorgenommen werden, um erhebliche Auswirkungen dieser Unterschiede zu beseitigen.“<sup>531</sup>

Da die Handelsspanne gewöhnlich nicht besonders elastisch auf kleinere Produktunterschiede reagiert, stehen bei der Wiederverkaufspreismethode die Eigenschaften der Leistung nicht so sehr im Vordergrund wie bei der Preisvergleichsmethode. Größere Unterschiede bei den Eigenschaften der Leistung deuten jedoch auf unterschiedliche Funktionen hin, weshalb eine möglichst große Übereinstimmung der Leistungen

---

<sup>525</sup> Es handelt sich dabei üblicherweise um eine Bruttoumsatzrendite. Als Modifikation kommt die Kombination eines Wiederverkäuferrabattes mit einer Erstattung von Vertriebs-, Verwaltungs- und sonstigen Kosten in Frage. Der Wiederverkäuferrabatt kann auch in Höhe einer als angemessen erachteten Nettoumsatzrendite gewährt werden. Diese Modifikation wird teilweise als unzulässig betrachtet.

<sup>526</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 20, 50; Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 234.

<sup>527</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 20, 50; Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 234.

<sup>528</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 235 m. w. N.; OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 50.

<sup>529</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 50.

<sup>530</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 235, der eine aufsteigende Entwicklung vom Vertreter, über den Kommissionär bis zum Eigenhändler beschreibt.

<sup>531</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 51.

auch bei der Wiederverkaufsmethode anzustreben ist.<sup>532</sup> Hervorzuheben sind die ausgeübten Funktionen, die übernommenen Risiken und die eingesetzten Mittel als wesentliche Determinanten der Aufwandsquote des Wiederverkäufers,<sup>533</sup> die innerhalb einer Branche üblicherweise konvergiert.<sup>534</sup> Insgesamt wird von der OECD die Tendenz wahrgenommen, dass gleiche Funktionen auch branchenübergreifend zunehmend einheitlicher vergütet werden.<sup>535</sup>

Bei der Wiederverkaufsmethode treten die übernommenen Funktionen, die wirtschaftlichen Verhältnisse sowie die sonstigen o. g. Parameter in den Vordergrund der Betrachtung, wenn sie die Höhe der Handelsspanne wesentlich beeinflussen.<sup>536</sup> Ggf. ausschließliche Wiederverkaufsrechte müssen ebenso berücksichtigt werden, wie Unterschiede bei der Berechnung der Handelsspanne.<sup>537</sup> Organisationsunterschiede zwischen der üblichen Wertschöpfungskette am Markt und der Organisation eines MNU können die Zuverlässigkeit der Wiederverkaufsmethode einschränken.<sup>538</sup> So gilt am Markt wie im MNU gleichermaßen, dass eine akzeptable Handelsspanne jedenfalls Vertriebs- und Verwaltungsaufwendungen decken sowie eine Aussicht auf einen Gewinn gewähren muss.<sup>539</sup> Insbesondere ist die Wiederverkaufspreismethode verlässlich, wenn der Wert des gehandelten Gutes durch den Wiederverkäufer nicht wesentlich erhöht wird und der Wiederverkauf kurze Zeit nach dem Ankauf erfolgt.<sup>540</sup> Die Zuverlässigkeit der Methode nimmt dagegen ab, wenn beim Wiederverkäufer eine Weiterverarbeitung erfolgt, der Einbau in ein komplexeres Produkt vorgenommen wird oder dem Produkt ein immaterieller Wert (Marke oder Image) beigefügt wird.<sup>541</sup> Die Brauchbarkeit ist ebenfalls hoch, wenn ein innerer Spannenvergleich beim verbundenen Wiederverkäufer gelingt, der sowohl

---

<sup>532</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 51.

<sup>533</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 235.

<sup>534</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 236; er weist in Rn. 236 – 238 auch auf verschiedene Details wie Exklusivvertriebsrechte, Handelsstufe, Produktgruppe und Kundenkreis hin, die Unterschiede innerhalb einer Branche aufdecken können und wie entsprechende Anpassungen vorgenommen werden.

<sup>535</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 51.

<sup>536</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 52; Verlage, S. 176, nennt neben den übernommenen Funktionen, die Beschaffenheit des Gutes, die Marktsituation und die Nutzung von Patenten und Warenzeichen.

<sup>537</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 54.

<sup>538</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 52.

<sup>539</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 234.

<sup>540</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 52 f.; Oestreicher, S. 113; Oestreicher, S. 39, präferiert Fälle, in denen vom Abnehmer lediglich die Vertriebsfunktion ausgeübt wird.

<sup>541</sup> Oestreicher, S. 39, 113; OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 52 f.

Konzernprodukte als auch externe Produkte weiterveräußert, was jedoch leider die Ausnahme bildet.<sup>542</sup>

Je umfangreicher die erforderlichen Berichtigungen sind, desto ratsamer ist die Ergänzung bzw. Absicherung der Wiederverkaufsmethode durch andere Methoden.<sup>543</sup> Nachteilig an der Wiederverkaufsmethode und der Kostenaufschlagsmethode ist, dass beide Standardmethoden entweder die Käufersicht oder die Verkäufersicht jeweils isoliert betrachten.<sup>544</sup> Außerhalb vollkommener Märkte können dann erhebliche Abweichungen durch Marktunvollkommenheiten verursacht werden. Damit erscheint in unvollkommenen Märkten keine der beiden Methoden allein verlässlich.

### (3) Kostenaufschlagsmethode

Die Kostenaufschlagsmethode<sup>545</sup> basiert auf den direkten und indirekten Kosten des Lieferanten bzw. Dienstleistungserbringers.<sup>546</sup> Um den Verrechnungspreis zu erhalten wird ein angemessener Kostenaufschlag vorgenommen.<sup>547</sup> Der Aufschlag wird auch als Spanne oder Marge bezeichnet.<sup>548</sup> Seine Höhe hängt von den wahrgenommenen Funktionen und den Marktbedingungen ab.<sup>549</sup> Addiert man nun Kosten und Aufschlag, so erhält man den Fremdpreis für das konzerninterne Geschäft. Der Kostenaufschlag kann im Wege eines inneren Betriebsvergleichs, d. h. durch Vergleich mit Markttransaktionen des verbundenen Lieferanten, oder im Wege eines äußeren Betriebsvergleichs gefunden werden.<sup>550</sup> In Anlehnung an die Vergleichbarkeitsanalyse liegt eine Vergleichbarkeit i. S. d. Kostenaufschlagsmethode vor, wenn eine der beiden folgenden Ziffern erfüllt ist:

„1. Keiner der allfälligen Unterschiede zwischen den verglichenen Geschäften oder zwischen den die Geschäfte tätigen Unternehmen

---

<sup>542</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 241.

<sup>543</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 58.

<sup>544</sup> Oestreicher stellt auf S. 121 fest, welche Perspektive die Methoden einnehmen.

<sup>545</sup> Engl.: cost plus method.

<sup>546</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 17 f., 55.

<sup>547</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 242; OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 18, 55.

<sup>548</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 17, 55.

<sup>549</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 18, 55; Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 248 f. nennt als vertypete Lieferanten den Lohnfertiger mit reiner Fertigungsfunktion und das vollausgebaute Herstellungsunternehmen mit einem weit größeren Funktionsumfang wie F&E sowie eigenen einzubringenden immateriellen Wirtschaftsgütern; Verlage, S. 176, nennt die Beschaffenheit des Gutes, den Käufer, die Marktsituation und die Nutzung von Patenten und Warenzeichen.

<sup>550</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 243.

vermag den Kostenaufschlag auf dem freien Markt erheblich zu beeinflussen; oder

2. es können entsprechend genaue Berichtigungen vorgenommen werden, um die erheblichen Auswirkungen solcher Unterschiede zu beseitigen.<sup>551</sup>

Bei der Bestimmung vergleichbarer Kostenaufschläge ist auf das Vorliegen einer vergleichbaren Kostengrundlage zu achten. Unterschiede in den Kostengrundlagen, wie sie teilweise im Rechnungswesen angelegt sind, können auf unterschiedliche Funktionen, Risiken und Kapitaleinsatz hindeuten. Zusätzliche Funktionen, Risiken oder Kapitaleinsatz erfordern Korrekturen durch besondere Zuschläge.<sup>552</sup> Unterschiedliche Kosten für Aufsichtstätigkeiten, Abweichungen bei den allgemeinen Kosten oder Differenzen bei den Verwaltungskosten werden üblicherweise nicht berichtet, weil sie das Gesamtunternehmen betreffen. Grundsätzlich kann man bei der Kostenrechnung direkte Herstellungskosten (z. B. Material für ein Produkt), indirekte Herstellungskosten (z. B. Maschinen für mehrere Produkte) und die sonstigen Kosten für das Gesamtunternehmen unterscheiden, wobei die Trennlinien nicht immer eindeutig sind.<sup>553</sup> Der Aufschlag kann entweder den Bruttogewinn (auch Rohertrag oder Deckungsbeitrag genannt) oder ausnahmsweise den Nettogewinn (auch als Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit bezeichnet) verkörpern, weshalb man auch von Bruttogewinnaufschlag oder Nettogewinnaufschlag spricht. Eine Modifikation kann in der Einbeziehung aller Kostenarten in die Kostenbasis bestehen, so dass der Aufschlag den Nettogewinn repräsentiert. Alternativ kann die klassische Kostenaufschlagsmethode auch um eine Simulation des Preisbildungsprozesses zwischen zwei ordentlichen Geschäftsführern ergänzt werden. Zwischen den so ermittelten Preisober- und Preisuntergrenzen werden dann alle Preise als fremdvergleichskonform akzeptiert.<sup>554</sup> Elliott/ Emmanuel haben in einer Expertenbefragung ein MNU beschrieben, das bei internen Leistungsbeziehungen generell einen Kostenaufschlag von 5 Prozent vornimmt.<sup>555</sup> Damit ist eine Transaktionsbezogenheit für die Bestimmung des Verrechnungspreises nicht mehr festzustellen. Vielmehr handelt es sich um eine sehr pauschale Methode. Wider Erwarten wird berichtet,

---

<sup>551</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 56.

<sup>552</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 57 f.

<sup>553</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 58 f.

<sup>554</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 276 m. w. N.

<sup>555</sup> Elliott/ Emmanuel, S. 51 – 54.



dass die Steuerbehörden sich an der Methode selbst nicht stören, dagegen die konsequente Umsetzung überprüfen.<sup>556</sup>

Nach der Bruttogewinnanalyse sind im Aufschlag die sonstigen Kosten für das Gesamtunternehmen enthalten (Bruttogewinn = Erlöse – direkte und indirekte Fertigungskosten), während die Nettogewinnanalyse den Aufschlag durch Abzug aller drei Kostengruppen ermittelt (Nettogewinn = Erlöse – Vollkosten).<sup>557</sup> Damit ist der Aufschlag bei der Nettogewinnanalyse *ceteris paribus* absolut immer niedriger als bei der Bruttogewinnanalyse. Deshalb sind Aufschläge nach verschiedenen Gewinnanalysen zumindest ohne hinreichend genaue Berichtigungen nicht vergleichbar. Sieker schließt aus den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen, dass grundsätzlich eine Bruttogewinnanalyse erfolgen soll, der Aufschlag also immer den Rohertrag verkörpert.<sup>558</sup> Andernfalls näherte sich die Kostenaufschlagsmethode den Gewinnmethoden an. Die Bedenken der OECD lassen sich jedoch nicht durch eine Bruttogewinnanalyse ausräumen. Vielmehr erfolgt bei dieser wegen der kleineren Kostenbasis ein *c. p.* höherer Gewinnaufschlag, was ebenfalls Risiken in sich birgt.<sup>559</sup> Die Kostenermittlung sollte innerhalb eines MNU unabhängig von internen oder externen Geschäften nach einheitlichen Regeln erfolgen, die auch im Zeitverlauf beibehalten werden.<sup>560</sup>

Bei der Kostenaufschlagsmethode sind ebenso wie bei der Wiederverkaufspreismethode die übernommenen Funktionen, die wirtschaftlichen Verhältnisse sowie die sonstigen o. g. Parameter besonders zu berücksichtigen, wenn sie die Höhe des Aufschlages wesentlich beeinflussen.<sup>561</sup> Für die Kostenaufschlagsmethode sind die ausgeübten Funktionen, die übernommenen Risiken und die eingesetzten Mittel die wesentlichen Determinanten der Kosten des Lieferanten. Der Kostenaufschlag richtet sich primär nach den Marktverhältnissen, den Eigenschaften der Leistung sowie den immateriellen Wirtschaftsgütern wie Fertigungswissen und Qualitätssicherungsverfahren.<sup>562</sup>

Die Verlässlichkeit der Kostenaufschlagsmethode ist am höchsten, wenn innerhalb eines MNU Halbfabrikate verkauft werden, Verträge

<sup>556</sup> Elliott/ Emmanuel, S. 53, über die Finanzbehörden UK, Deutschland, Japan.

<sup>557</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 58 f.

<sup>558</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 244 unter Verweis auf OECD, Verrechnungspreisgrundsätze Rn. 1.16 sowie 2.39.

<sup>559</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 244 m. w. N.

<sup>560</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 60. Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 209 weist insbesondere auf bilanzrechtliche Unterschiede zwischen HGB (Bsp.: §§ 275 II, 255 II, III HGB) und US-GAAP hin; zur Verdeutlichung nennt er die Konzernergebnisse der damaligen Daimler Benz AG aus 1993: HGB: 615 Mio. DM Gewinn; US-GAAP: 1.839 Mio. DM Verlust.

<sup>561</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 56.

<sup>562</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 245 f.

über die Nutzung gemeinsamer Einrichtungen oder langfristige Abnahme- und Liefervereinbarungen abgeschlossen oder Dienstleistungen erbracht werden.<sup>563</sup> Diese Konstellationen zeichnen sich dadurch aus, dass die Preise am Markt auf der Grundlage der Kosten zuzüglich eines Kostenaufschlages ermittelt werden.<sup>564</sup> Darüber hinaus ist die Kostenaufschlagsmethode auch in anderen Konstellationen sehr beliebt wegen der jederzeitigen Verfügbarkeit und Überprüfbarkeit der Kostenrechnung, die auch für Angebotskalkulation und Auftragsnachkalkulation als Datenbasis fungiert.<sup>565</sup> Je zahlreicher und intensiver die erforderlichen Korrekturen sind, desto ratsamer ist die Ergänzung bzw. Absicherung der Kostenaufschlagsmethode durch andere Methoden.<sup>566</sup>

#### (4) Diskussion der Standardmethoden und eigene Stellungnahme

Die dargestellten Standardmethoden zeichnen sich durch ihre angestrebte Nähe zum Geschehen am Markt aus. Jedoch stehen diesem Bemühen tatsächliche Probleme im Wege. So sind in vielen Einzelfällen quantitative Schätzungen erforderlich. Gerade bei Leistungsbündeln verursachen die Standardmethoden einen unverhältnismäßig hohen Verwaltungsaufwand. Die Einzigartigkeit von konzerninternen Lieferungs- und Leistungsbeziehungen reduziert häufig den Anwendungsbereich der Standardmethoden.<sup>567</sup> Konzernbedingte Wettbewerbsvorteile werden mit den Standardmethoden nicht verursachungsgerecht aufgeteilt.<sup>568</sup> Diese Wettbewerbsvorteile lassen sich nur durch den Organismus Konzern erklären, der bei der Koordination bestimmter Wirtschaftstätigkeiten dem Markt überlegen ist.<sup>569</sup> Verbleibt man gedanklich im Marktmechanismus, ließe sich der konzernbedingte Wettbewerbsvorteil gar nicht erklären.<sup>570</sup> Wendet man auf einen solchen Fall die Standardmethoden an, so liefern sie nur mehrere Grenzpreise für den richtigen Verrechnungspreis.<sup>571</sup> Einen Erklärungsansatz für die Aufteilung der Differenz zwischen den so gewonnenen Grenzpreisen vermögen die Standardme-

---

<sup>563</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 55; Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 253.

<sup>564</sup> Oestreicher, S. 41.

<sup>565</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 253.

<sup>566</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 58.

<sup>567</sup> Oestreicher, S. 18.

<sup>568</sup> Oestreicher, S. 20.

<sup>569</sup> Bei Oestreicher findet sich ein ausführlich dargestelltes Beispiel, S. 20 ff.

<sup>570</sup> Oestreicher, S. 20.

<sup>571</sup> Oestreicher, S. 22.

thoden in der Regel nicht zu leisten, wenn für ein Gut kein vollkommener Markt besteht.<sup>572</sup>

Für das Scheitern einiger älterer Methoden wie das Kommissionsprinzip und die Basic Arm's Length Return Method (BALRM),<sup>573</sup> die die Koordinations- und Leitungstätigkeiten einzelner Konzernglieder durch Gewinnanteile ausgleichen wollten, werden zu pauschale Zuweisungen des Integrationserfolges an die Konzernmutter und zu wenig differenzierte Lösungen verantwortlich gemacht. Aus diesem Scheitern könne jedoch nicht gefolgert werden, „daß die ökonomische Rente des integrierten Unternehmens mit Hilfe des Fremdvergleichsgrundsatzes objektiv und willkürfrei gelöst werden kann.“<sup>574</sup>

Die Standardmethoden werden unüberschaubar, wenn es um konzernweites Cash Management oder die konzernweite Absicherung von Zins- und Währungsrisiken geht. Auch bei Simultaneous Engineering Projekten sind die Beiträge nur noch schwer teilbar. Ein weiteres Beispiel ist das Global Trading innerhalb eines globalen Kreditinstituts mit Konzernstruktur gegen ein gemeinsames Buch. Am schwierigsten werden jedoch die Probleme im Zusammenhang mit zentralen Dienstleistungen und dem Transfer immaterieller Wirtschaftsgüter eingeschätzt.<sup>575</sup>

Die Standardmethoden basieren auch auf der Annahme eines vollkommenen Marktes, der in der Realität nicht existiert. Die Realität ist vielmehr durch Marktunvollkommenheiten gekennzeichnet. Deren systematischer Einfluss auf Ergebnisunterschiede parallel angewandeter Standardmethoden wird jedoch meist durch Informationsdefizite für Schätzgrundlagen verdeckt.<sup>576</sup> Das führt dazu, dass Verbundvorteile wie z. B. immaterielle Wirtschaftsgüter mit den Standardmethoden weder theoretisch noch praktisch verursachungsgerecht zugeordnet werden.<sup>577</sup> Aufgrund dieser Defizite stoßen die Standardmethoden in der Literatur auch auf entschiedenen Widerstand. Auch in der Praxis ist die Bezeichnung „Standardmethode“ in Gefahr, wenn bei Untersuchungen aus den USA bis zu 47 % der Verrechnungspreise und bei weltweiten Untersu-

---

<sup>572</sup> Oestreicher, S. 23 f., legt dar, dass „die Bewertung mit Fremdvergleichspreisen auf Güter beschränkt bleiben muß, für die ein vollkommener Markt existiert.“

<sup>573</sup> Vgl. zu den vorgenannten älteren Methoden nachfolgend Abschnitt „4. b) (1) (a) Basic Arm's Length Return Method“.

<sup>574</sup> Oestreicher, S. 24 f.

<sup>575</sup> Oestreicher, S. 43 f.

<sup>576</sup> Oestreicher, S. 113.

<sup>577</sup> Oestreicher, S. 114 – 116.

chungen bis zu 36 % der Verrechnungspreise mit anderen Methoden ermittelt werden.<sup>578</sup>

*b) Geschäftsfallbezogene Gewinnmethoden zur Ermittlung von Verrechnungspreisen*

Die OECD sieht die Anwendung von geschäftsfallbezogenen Gewinnmethoden als *Ultima Ratio*,<sup>579</sup> wenn die Standardmethoden wegen komplexer wirtschaftlicher Zusammenhänge zu unbefriedigenden Ergebnissen führen und die Gewinnmethoden (indirekten Verrechnungspreismethoden)<sup>580</sup> fremdvergleichskonform gem. Art. 9 MA-OECD sind.<sup>581</sup>

Unbefriedigende Ergebnisse stellen sich bei den Standardmethoden beispielsweise ein, wenn zwischen mehreren Geschäftsvorfällen eine so enge Beziehung besteht, dass sich eine Einzelbetrachtung verbietet.<sup>582</sup> In einem solchen Fall wäre es durchaus marktgerecht, wenn unabhängige Unternehmen eine Gewinnverteilung vereinbaren, beispielsweise im Rahmen eines Joint Ventures für ein bestimmtes Forschungsprojekt oder für ein Simultaneous Engineering Projekt.<sup>583</sup>

Unter Hinweis auf die Praxis geht die OECD davon aus, dass die Standardmethoden „in der Mehrzahl der Fälle“ anwendbar sind und den Vorzug gegenüber den Gewinnmethoden verdienen.<sup>584</sup> Den Gewinnmethoden kommt also bei der Mehrzahl der Fälle nach Auffassung der OECD nur die Aufgabe zu, die Ergebnisse der Standardmethoden zu verproben und ggf. weiteren Prüfungsbedarf aufzuzeigen.<sup>585</sup> Die Gewinnverteilungsmethoden haben sich aus der *Basic Arm's Length Return Method (BALRM)* des 1988 White Paper der US-Treasury zu Section 482 IRC<sup>586</sup> entwickelt, die zur Bewertung von Transaktionen mit immateriel-

<sup>578</sup> Oestreicher, S. 44 – 46, weist eine Reihe von Untersuchungen nach, bei denen zwischen 6 und 47 % der Fälle zur Bestimmung der Verrechnungspreise nicht nach den Standardmethoden gelöst wurden.

<sup>579</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 38; Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 258 wählt für die Beschreibung der OECD-Position die Formulierung „letztes Mittel“.

<sup>580</sup> Bei den Gewinnmethoden wird der Verrechnungspreis indirekt überprüft, indem der in ihm enthaltene Gewinn mit dem am Markt üblichen Gewinn verglichen wird; Scheffler, S. 41 – 44, erläutert die zugrunde liegende Systematik.

<sup>581</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 63 f.; Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 258, in Rn. 256 nennt er insbesondere Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen, die mit Fremden nicht oder mit wesentlich anderem wirtschaftlichem Gehalt zustande kommen, sowie Schätzungen.

<sup>582</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 64.

<sup>583</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 64 f., 70.

<sup>584</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 76.

<sup>585</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 256.

<sup>586</sup> Die Abkürzung wird in der Literatur unterschiedlich übersetzt: Haefner, S. 86, *Internal Revenue Code*; Lappen, S. 88, *Income Revenue Code*.

len Wirtschaftsgütern Verwendung finden sollte.<sup>587</sup> Das White Paper sah vor, dass eine solche Verprobung<sup>588</sup> mit einer „Methode der vergleichbaren Gewinnbandbreite (comparable profit interval = CPI)“ obligatorisch sei.<sup>589</sup> Die endgültige US-Richtlinie zu Section 482 IRC hat von diesem Vorrang des Gewinnvergleichs gegenüber den Standardmethoden nach heftiger internationaler Kritik Abstand genommen und lediglich eine Gleichberechtigung in Form einer sog. „best method rule“ eingeführt.<sup>590</sup>

Den Gewinnmethoden ist gemein, dass sie die Gewinne aus konzerninternen Geschäften untersuchen und mit denen am Markt vergleichen.<sup>591</sup> Die Zuverlässigkeit der Gewinnmethoden ist an den gleichen Kriterien zu messen, die bereits bei der Vergleichbarkeitsanalyse dargestellt wurden und auf die Standardmethoden angewendet werden.<sup>592</sup> Insbesondere sind Umfang und Genauigkeit von Berichtigungen bei der Beurteilung der Zuverlässigkeit der Gewinnmethoden von ganz erheblicher Bedeutung. Diesbezüglich ist sicherzustellen, dass die gewinnbildenden Faktoren sauber ermittelt und voneinander getrennt werden. Andernfalls würden unterdurchschnittlich wettbewerbsfähige Unternehmen überbesteuert, wenn ihre steuerlichen Gewinne auf das durchschnittliche Marktniveau angehoben werden, und umgekehrt.<sup>593</sup>

Die OECD bürdet denjenigen Steuerverwaltungen, die sich auf eine Gewinnmethode berufen, im Falle eines Verständigungs- oder Schiedsverfahrens die Beweislast für die sachgerechte Anwendung der Gewinnmethode auf.<sup>594</sup> Ebenso hätten sie nachzuweisen, dass die gewählte Gewinnmethode „angesichts aller Fakten und Umstände des Einzelfalles dem Fremdpreis am nächsten“ komme.<sup>595</sup> Die betont vorsichtige Haltung

---

<sup>587</sup> Oestreicher, S. 116. Hintergrund sind einige Urteile des U.S. Tax Court, in denen dieser nicht die Standardmethoden sondern den „profit split“ für entscheidungserheblich hielt.

<sup>588</sup> Unter Verprobung versteht man die Überprüfung der Richtigkeit eines wirtschaftlichen Ergebnisses (insbes. Buchführung und Revision), Gabler, Bd. 6, S. 2403; a. a. O. werden auch diverse Verprobungsmethoden für Warenbestände und Gewinne dargestellt.

<sup>589</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 256.

<sup>590</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 257; in der Fassung von 1968 enthielt die Section 482 IRC lediglich die drei Standardmethoden sowie die Steuerschutzklausel, nach der beim Scheitern der Standardmethoden andere Methoden angewendet werden konnten, Haefner, S. 86; die alte Fassung von 1968 beschreibt auch Lappen, S. 88f., eingehend.

<sup>591</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 63 f.

<sup>592</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 63, 77.

<sup>593</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 63 f.

<sup>594</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 78; Emmanuel/ Mehafdi, S. 67, berichten von einer entsprechenden Regel in den USA.

<sup>595</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 78.

der OECD ggü. den Gewinnmethoden lässt sich mit einer befürchteten Einladung an weniger entwickelte Länder zur Sollgewinnbesteuerung erklären. Daher fordert die OECD auch effektive Rechtsmittel gegen die unzulässige Anwendung von gewinnorientierten Methoden. Sieker weist jedoch darauf hin, dass dieser „Einschüchterungsversuch“ den Steuerpflichtigen wenig nütze mangels Einigungszwang der Mitgliedstaaten im Verständigungsverfahren. 1995 hat das BMF erklärt, dass gewinnorientierte Methoden in Deutschland nur bei Schätzungen und zu Verprobungen herangezogen würden.<sup>596</sup> Dabei werden verschiedene Gewinnmaßstäbe anhand eines benchmarking beurteilt. Aufgrund der weltweit eingeschränkten Akzeptanz der Gewinnmethoden, bereiten Primärberichtigungen auf der Grundlage von Gewinnmethoden immer wieder große Probleme, wenn sich nicht ausnahmsweise alle beteiligten Steuerbehörden auf eine einheitliche Gewinnmethode verständigen können.<sup>597</sup>

#### (1) Gewinn(auf)teilungsmethoden

Im Rahmen der Gewinnteilungsmethoden<sup>598</sup> wird „ein aus einem konzerninternen Geschäft [...] stammender gemeinsamer und auf die verbundenen Unternehmen aufzuteilender Gewinn ermittelt und in der Folge nach wirtschaftlich vernünftigen Gesichtspunkten zwischen den verbundenen Unternehmen geteilt [wird]. Dabei wird eine Gewinnteilung angestrebt, die einer fremdvergleichskonformen Vereinbarung entsprechen würde.“<sup>599</sup> Eine Zusammenfassung mehrerer Geschäfte kommt nur bei gleichartigen Geschäften in Betracht. Da es meistens an detaillierten Informationen über die praktizierte Gewinnverteilung zwischen fremden Dritten mangelt, haben sich verschiedene Hilfskonstruktionen entwickelt.<sup>600</sup>

##### (a) Basic Arm's Length Return Method

Das White Paper der U.S. Treasury unterschied zwischen Transaktionen, bei denen zwischen Markt und MNU keine technologischen Unterschiede bestehen, und solchen, bei denen im Gegensatz zum Markt innerhalb eines MNU eine besonders integrierte Technologie existiert. Auf erstere sollten die Standardmethoden Anwendung finden. Bei Vorliegen einer besonders integrierten Technologie sollte der Fremdver-

---

<sup>596</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 258 f. m. w. N.

<sup>597</sup> Storck in IFA, Panel Discussion, S. 41f.

<sup>598</sup> Engl.: (residual) profit split method/ transactional net profit split.

<sup>599</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 16 f. sowie sinngemäß auf S. 64, 67; ähnlich Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 262 f.

<sup>600</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 262 f.

gleich nicht mit normalen Markttransaktionen, sondern mit solchen Markttransaktionen erfolgen, bei denen eine ähnliche integrierte Technologie verwertet wird. Beispiele hierfür sind Lizenzvergaben, Verschmelzungen und Joint Ventures. Die Gewinnabgrenzung basiert auf der Erwartung der traditionellen mikroökonomischen Theorie, die ökonomische Rente tendiere langfristig gegen Null.<sup>601</sup> Oder um es mit Schumpeter zu sagen: Alle Pioniergewinne sind zeitlich begrenzt, da sie die Konkurrenz anlocken und ihr zum Opfer fallen. Bestehen bleibt dagegen eine angemessene Verzinsung der eingesetzten Produktionsfaktoren, da sich ein Unternehmen andernfalls auf die Dauer nicht am Markt halten könne. Damit nähern sich die Bruttogewinne und die Summe der Faktorentgelte langfristig einander an.<sup>602</sup> Für die Bestimmung von Verrechnungspreisen bei Berührung origineller immaterieller Wirtschaftsgüter ist diese Überlegung insoweit hilfreich, als man den Gesamterfolg wenigstens in Höhe der Summe der marktüblichen Faktorentgelte den Beteiligten eindeutig zuordnen kann. Wurden originelle immaterielle Wirtschaftsgüter nur von einer Seite eingebracht, erhält diese den verbleibenden Restgewinn ebenfalls allein. Werden originelle immaterielle Wirtschaftsgüter beider Seiten verwendet, ist eine Bewertung dieser Wirtschaftsgüter am Markt vorzunehmen und der Restgewinn entsprechend zu verteilen.

Zur Gewinnteilung haben sich aus dem BALRM unterschiedliche Verfahren entwickelt, die auf den tatsächlichen oder den erwarteten Gewinn abstellen.<sup>603</sup> Unter Gewinn versteht man den gemeinsamen Gewinn aller beteiligten Unternehmen aus einem oder mehreren Geschäften.

#### (b) Beitragsanalyse

Die Beitragsanalyse<sup>604</sup> verteilt den erwarteten gemeinsamen Gewinn auf die beteiligten Unternehmen nach dem Wert der jeweils wahrgenommenen Funktionen/ Beiträge zur Leistungserbringung.<sup>605</sup> Diese Methode verteilt den Betriebserfolg einer Transaktion nach den anteiligen Erfolgen unabhängiger Unternehmen mit ähnlichen Beiträgen, Funktionen, Risiken und Vertragsbedingungen.<sup>606</sup> Den gemeinsamen Gewinn stellt bei der Beitragsanalyse meist der Betriebsgewinn dar, manchmal jedoch

---

<sup>601</sup> Oestreicher, S. 117 f.

<sup>602</sup> Oestreicher, S. 118f.

<sup>603</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 67.

<sup>604</sup> Synonym: contribution analysis/ Methode der vergleichbaren Gewinnaufteilung/ comparable profit split method.

<sup>605</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 67; Oestreicher, S. 69f.; Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 263.

<sup>606</sup> Oestreicher, S. 71.

auch der Bruttogewinn. Gerade bei der Kombination verschiedener Analysen ist eine aktivitäts- und risikogerechte Verteilung des Bruttogewinns sicherzustellen.<sup>607</sup> Dazu werden externe Marktdaten hinsichtlich der Bewertung der funktionalen Beiträge hinzugezogen.<sup>608</sup> Die absolute oder relative Bewertung der Beiträge kann sich als sehr kompliziert erweisen und gelingt oft nur mittels sehr individueller Vergleichsparameter.<sup>609</sup> Liegt eine relative Bewertung der einzelnen Beiträge vor, folgt daraus ein prozentualer Anteil am Gewinn.<sup>610</sup> Die Beitragsanalyse wird von der OECD im Rahmen der Gewinnaufteilungsmethode empfohlen, ebenso wie die nachfolgende Restgewinnanalyse.<sup>611</sup> In den USA ist dagegen lediglich die Restgewinnanalyse zulässig, nicht die Beitragsanalyse.<sup>612</sup>

### (c) Restgewinnanalyse

Die Restgewinnanalyse<sup>613</sup> ist ein zweistufiges Verfahren zur Verteilung von Gewinnen zwischen Unternehmen, das meist innerhalb von Konzernen Anwendung findet.<sup>614</sup> Diese Analyse kann jedoch auch zwischen unabhängigen Unternehmen im Rahmen eines Joint Ventures zur Gewinnenteilung verwendet werden, weshalb sie einem Fremdvergleich grundsätzlich zugänglich ist.

In der Ausgestaltung der beiden Stufen ist die Restgewinnanalyse vielseitig.<sup>615</sup> Die einzelnen Lesarten gehen teilweise auch ineinander über.

### (i) Übliche und gleich bleibend verfügbare Beiträge

Auf der ersten Stufe können die (üblichen und gleich bleibend verfügbaren) Beiträge<sup>616</sup> mit ihrem Marktpreis vergütet werden. Für die zweite Stufe verbleibt die Differenz aus dem Gesamtbetriebsgewinn, netto oder brutto, und den Marktpreisen für die Beiträge der ersten Stufe, der so genannte Restgewinn oder -verlust.<sup>617</sup> In die Verteilung des Restgewinns auf der zweiten Stufe fließen die Beiträge durch einzigartige und

<sup>607</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 67.

<sup>608</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 67; Oestreicher, S. 70, spricht von einer Schätzung der Marktwerte; ähnlich Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 263.

<sup>609</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 68.

<sup>610</sup> Oestreicher, S. 70.

<sup>611</sup> Oestreicher, S. 69; Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 263.

<sup>612</sup> Oestreicher, S. 69.

<sup>613</sup> Engl.: Residual analysis/ Residual profit split.

<sup>614</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 18.

<sup>615</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 68.

<sup>616</sup> Engl.: routine contributions.

<sup>617</sup> Oestreicher, S. 70; Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 263.



wertvolle immaterielle Wirtschaftsgüter ein sowie die relative Verhandlungsmacht der zwei verbundenen Unternehmen ein.<sup>618</sup> Sieker stellt fest, dass die relative Verhandlungsmacht der zwei verbundenen Unternehmen teilweise vernachlässigt wird.<sup>619</sup> Die Aufteilung erfolgt erneut nach dem relativen Wert der Beiträge auf der zweiten Stufe zueinander.<sup>620</sup>

#### (ii) Ausreichender Gewinn

Die erste Stufe kann in der Zuordnung eines ausreichenden Gewinns bestehen, der einer für die Art des getätigten Geschäftes angemessenen marktüblichen Mindestrendite entspricht.<sup>621</sup> Bei dieser ersten Zuordnung werden lediglich die branchentypischen Umstände berücksichtigt. Nicht berücksichtigt werden dagegen jene Erträge, die „einzigartige und wertvolle Wirtschaftsgüter der Geschäftsparteien abwerfen würden.“<sup>622</sup> Der verbleibende Saldo nach der ersten Stufe wird „nach Maßgabe einer Untersuchung jener Gegebenheiten und Umstände zugeordnet, die aufzeigt, wie unabhängige Unternehmen diesen Rest aufgeteilt hätten.“<sup>623</sup> Aufgrund der identisch festgelegten zweiten Stufe sind die Unterschiede zur ersten vorgestellten Ausgestaltung der Restgewinnanalyse wohl eher marginal.

#### (iii) Eindeutiger Gewinn

Alternativ kann in der ersten Stufe auch eine Zuordnung der Gewinnanteile erfolgen, die einem Unternehmen eindeutig zuzuordnen sind, z. B. Gewinne aus hochwertigen oder einzigartigen immateriellen Wirtschaftsgütern.<sup>624</sup> Dann erfolgt in der zweiten Stufe eine Verteilung des Restgewinns nach vernünftigen wirtschaftlichen Gesichtspunkten, die sich insbesondere aus der Funktions- und Risikoverteilung zwischen den Beteiligten ergibt.<sup>625</sup>

#### (iv) Marktbeobachtung der Preise

Eine weitere Variante für eine Restgewinnanalyse erfolgt mittels einer Marktbeobachtung der Preise für das zwischen den verbundenen Unternehmen ausgetauschte Gut. Danach wird der Mindestgewinn für den

---

<sup>618</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 68; Oestreicher, S. 70 nennt nicht die Verhandlungsmacht der verbundenen Unternehmen.

<sup>619</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 263.

<sup>620</sup> Oestreicher, S. 70.

<sup>621</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 18, 68.

<sup>622</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 18, 68.

<sup>623</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 18 f., ähnlich auf S. 68.

<sup>624</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 64, 68.

<sup>625</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 64.

Verkäufer durch den geringsten Preis am Markt definiert, den irgendein Verkäufer für sein Gut erzielt hat. Entsprechend ergibt sich aus dem höchsten Preis, für den ein Verkäufer das Gut am Markt abgesetzt hat, der Mindestgewinn des Käufers. Der verbleibende Restgewinn nach Abzug der beiden Mindestgewinne kann dann auf einer zweiten Stufe nach vernünftigen wirtschaftlichen Gesichtspunkten aufgeteilt werden.

(d) Einheitliche Kapitalrendite

Die Zurechnung kann proportional zum eingesetzten Kapital erfolgen und ergibt eine einheitliche Kapitalrendite für alle Teile des MNU. Die Annahme eines gleichverteilten Risikos zwischen den Beteiligten ist in den meisten Konstellationen nicht realistisch. Daher empfiehlt die OECD, dieses Gewinnteilungsverfahren lediglich subsidiär zu anderen Gewinnteilungsmethoden mit großer Sorgfalt anzuwenden.<sup>626</sup>

(e) Cashflow Analyse

Als eigenständige Analyse oder auch im Rahmen der Restgewinnanalyse kann der Cashflow zur Gewinnteilung herangezogen werden. Die Gewinnteilung erfolgt dann durch Analyse des mit einem angemessenen Zinssatz abgezinsten Cashflows des Gesamtprojektes für die Totalperiode. Schwierigkeiten ergeben sich bei dieser Methode durch die Festlegung des Abzinsungssatzes und die verlässliche Prognose der Erträge auf bestimmte Zeitpunkte.<sup>627</sup>

(f) Methode des eingesetzten Kapitals

Die Methode des eingesetzten Kapitals<sup>628</sup> besteht in einer Gleichstellung aller Konzernunternehmen hinsichtlich ihrer Rendite des jeweils eingesetzten Kapitals. Sie setzt ähnliche Risiken bei allen Beteiligten bzw. ähnliche Renditen aller Beteiligten am Markt voraus. Diese Annahme ist keineswegs regelmäßig erfüllt, weshalb die Methode nur mit großer Sorgfalt anwendbar ist. In den USA ist die Methode des eingesetzten Kapitals nicht zulässig.<sup>629</sup>

(g) Diskussion der Gewinnteilungsmethoden

Als Schwäche der BALRM kann die Gleichsetzung von marktlicher Effizienz und der Effizienz in einem MNU gesehen werden.<sup>630</sup> Der Charme der Gewinnteilungsmethoden besteht darin, dass sie das Fehlen eines

---

<sup>626</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 68 f.

<sup>627</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 69.

<sup>628</sup> Engl.: capital employed method.

<sup>629</sup> Oestreicher, S. 69 f.

<sup>630</sup> Oestreicher, S. 120 f.

Vergleichsgeschäftes durch eine Analyse der Funktions- und Risikoverteilung zwischen den Unternehmen überwinden. Derartige Konstellationen häufen sich bei steigendem Intraunternehmenshandel, da viele konzernspezifische Zwischenprodukte am Markt nicht gehandelt werden. Folglich könnte die Gewinnteilungsmethode aufgrund ihrer Flexibilität in der Zukunft an Bedeutung gewinnen. Ein weiterer Pluspunkt der Gewinnteilungsmethode liegt nach Auffassung der OECD in der gleichzeitigen Betrachtung beider Unternehmen als Gesamtkonstellation.<sup>631</sup> Sie mache eine sehr einseitige Gewinnverteilung sehr unwahrscheinlich und eröffne die Berücksichtigung von Synergieeffekten oder anderen gemeinsamen Effizienzsteigerungen. Dies alles sei für Steuerpflichtige und Steuerverwaltungen zufrieden stellend. Ein Minuspunkt dieser Methode ist die fehlende Nähe der herangezogenen externen Marktdaten zu den konkret getätigten Geschäften sowie eine drohende Subjektivierung der Gewinnverteilung bei mangelnder Verfügbarkeit detaillierter externer Marktdaten.<sup>632</sup> Probleme werfen auch unterschiedliche Rechnungslegungssysteme und Währungen sowie die Beschaffung von Informationen über ausländische Konzerngesellschaften auf.<sup>633</sup> Joint Venture Vereinbarungen, die typischerweise eine Gewinnteilungsvereinbarung enthalten, stellen regelmäßig auf die Erwartungen der Partner bei Vertragsabschluss ab. Daher muss auch bei der Gewinnteilungsmethode dem Fremdvergleichsgrundsatz dadurch genügt werden, dass eine ex ante Sicht zwischen unabhängigen Unternehmen zum Maßstab genommen wird.<sup>634</sup> Die OECD präferiert bei Fehlen geeigneter Vergleichstransaktionen für die Standardmethoden die Gewinnteilungsmethoden

## (2) Gewinnvergleichsmethode

Die Gewinnvergleichsmethode<sup>635</sup> sieht im Gegensatz zu den Gewinnteilungsmethoden statt einer Gewinnverteilung einen Gewinnvergleich vor. Bei Fehlen geeigneter Transaktionen für einen Preisvergleich be-

---

<sup>631</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 65.

<sup>632</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 65; auch Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 267 verortet das Ergebnis einer Gewinnaufteilungsmethode im Bereich des Zufalls und attestiert Streitträchtigkeit.

<sup>633</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 65; ähnlich Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 266; ähnlich Emmanuel/ Mehafdi, S. 78.

<sup>634</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 66.

<sup>635</sup> Synonym: Geschäftsfallbezogene Nettomargenmethode/ transactional net margin method.

vorzugt der amerikanische IRS<sup>636</sup> die nachfolgend dargestellte Gewinnvergleichsmethode.<sup>637</sup>

(a) Darstellung

Die Gewinnvergleichsmethode wird auch als Nettomargenmethode bezeichnet und betrachtet die Nettogewinnspanne eines Unternehmens aus einem Geschäft<sup>638</sup> im Vergleich zu gleichartigen Marktgeschäften desselben Unternehmens oder zu gleichartigen Marktgeschäften Dritter.<sup>639</sup> Es findet praktisch eine Art benchmarking mit ausgewählten Nettogewinnmargen anderer Transaktionen statt.<sup>640</sup> Die Funktionsweise erinnert an die Kostenaufschlags- und die Wiederverkaufspreismethode, wobei diese i. d. R. auf die Bruttogewinnspannen abstellen.<sup>641</sup> Auch bei der Nettomargenmethode ist ein innerer Betriebsvergleich einem äußeren vorzuziehen.<sup>642</sup> Als vergleichbare Nettomargen (comparable operating profit) kommen die Vermögensrendite (Bezugsgröße: eingesetztes Kapital), die Umsatzrendite (Bezugsgröße: Umsatzerlöse), diverse Kostenrenditen (Bezugsgröße: verschiedene Kostenarten) und andere Nettogewinnmaßstäbe in Frage.<sup>643</sup> Welche dieser Kennzahlen die besten Ergebnisse liefern, hängt wesentlich von den prägenden Gemeinsamkeiten der betrachteten Unternehmen und ihres Geschäftes ab. So ist eine Kapitalrendite dann zuverlässig, wenn der Betriebserfolg quantitativ ganz erheblich von dem Umfang der vorhandenen Vermögenswerte abhängig ist. Prägen eher die übernommenen Funktionen der Beteiligten die jeweiligen Betriebserfolge, so steigt die Zuverlässigkeit von Kosten- und Umsatzrenditen.<sup>644</sup> Notwendige Berichtigungen ergeben

---

<sup>636</sup> Saunders, S. 1601, erläutert die Aufgaben des Internal Revenue Service innerhalb des US-Treasury.

<sup>637</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 85.

<sup>638</sup> Abzugsgrenzen davon ist die US-amerikanische comparable profits method (CPM), die keine Beschränkung auf den einzelnen Geschäftsvorfall vorsieht, sondern die Angemessenheit einer Nettomarge eines so eng wie möglich abgegrenzten Geschäftsbereiches prüft. Daher ist deren Kompatibilität mit den Vorgaben der OECD auch umstritten, Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 268 m. w. N.; In Rn. 273 bestreitet Sieker die Kompatibilität und sieht einen Vertrauensverlust hinsichtlich der resultierenden Ergebnisse; die Abgrenzung NMM und CPM nimmt auch Mattson, S. 31, vor.

<sup>639</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 70, 74; Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 268.

<sup>640</sup> Storck in IFA, Panel Discussion, S. 41, kommt für die US-amerikanische comparable profits method (CPM) zu einem „benchmarking test for the profit level a company actually achieves“.

<sup>641</sup> Oestreicher, S. 121, beschränkt seine Aussage nicht auf ein Regel-Ausnahme-Verhältnis.

<sup>642</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 268.

<sup>643</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 70. Oestreicher, S. 72.

<sup>644</sup> Oestreicher, S. 72.

sich dann z. B. aus Abweichungen bei der Funktionsanalyse der zu vergleichenden Geschäfte oder bei den anderen relevanten Parametern.<sup>645</sup>

(b) Diskussion

Vorteilhaft an der Nettomargenmethode ist, dass gerade bei einer Vielzahl an einem Geschäft beteiligter Unternehmen ein einheitlicher Rechnungslegungsstandard sowie ein einheitlicher Kostenrahmen entbehrlich sind, solange die Nettomargen miteinander vergleichbar sind. Unterschiedlichkeiten der Geschäfte verändern die Nettomargen weniger als die Preise.<sup>646</sup> Auf veränderte Funktionsverteilungen reagieren die Nettomargen auch weniger als die Bruttomargen.<sup>647</sup> Dies alles begünstigt die Anwendung der Nettomargenmethode auf diejenigen verbundenen Unternehmen, die eine einfache Struktur aufweisen, keine wertvollen immateriellen oder einzigartigen Wirtschaftsgüter besitzen und deren ausführliche Daten ebenso wie die eines vergleichbaren unabhängigen Konkurrenten möglichst über eine Vielzahl von Jahren leicht verfügbar sind.<sup>648</sup> Dann können sowohl Konzerneinflüsse als auch Einflüsse der unterschiedlichen Phasen der Produktlebenszyklen gut beurteilt werden.<sup>649</sup>

Auch sei ein geringerer Aufwand als bei der Gewinnaufteilungsmethode erforderlich, da nur ein verbundenes Unternehmen einer Funktionsanalyse unterzogen werden müsse.<sup>650</sup> Die erforderlichen ausführlichen Daten zur Befriedigung der anspruchsvollen Informationserfordernisse der OECD liegen jedoch in der Praxis so gut wie nie vor.<sup>651</sup> Überdies ist bei ihrem Vorliegen davon auszugehen, dass auch die Standardmethoden verlässliche Ergebnisse liefern.

Verbleibende Unterschiede lassen sich allerdings schwerer berichtigen als bei den Standardmethoden. Nachteilig an der Nettomargenmethode ist außerdem, dass die Nettogewinnspannen Einflüssen ausgesetzt sind, die mit dem einzelnen Geschäft kaum zusammenhängen, sondern beispielsweise grundlegende Eigenschaften des Steuerpflichtigen betref-

---

<sup>645</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 70.

<sup>646</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 70 f., 74.

<sup>647</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 70 f. Oestreicher, S. 73 f., liefert ein Beispiel für diesen Zusammenhang.

<sup>648</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 75.

<sup>649</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 75; Verlage berichtet auf S. 76 von den Schwierigkeiten bei der Festsetzung von Transferpreisen unter dem Gesichtspunkt des Produktlebenszyklus.

<sup>650</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 71. Bei Emmanuel/ Mehafdi, S. 84, finden sich beispielhaft 6 Schritte zur Umsetzung der Gewinnvergleichsmethode.

<sup>651</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 273.

fen.<sup>652</sup> Einflussfaktoren sind insbesondere Neueinsteigerrisiko, Wettbewerbsposition, Managementeffizienz, individuelle Strategien, Gefahr von Substitutionsprodukten, unterschiedliche Kostenstrukturen, unterschiedliche Kapitalkosten und der Umfang der Geschäftserfahrung.<sup>653</sup> Dies ermöglicht einen Fremdvergleich nur bei präzisen Informationen, die vielfach nur schwer beschaffbar sind. Diese Abhängigkeit der Nettogewinnmarge von verrechnungspreisunabhängigen Faktoren wiegt umso schwerer, als im Gegensatz zur Gewinnteilungsmethode nur eines der verbundenen Unternehmen isoliert betrachtet wird.<sup>654</sup> Die Nettomargenmethode lässt die Gesamtrentabilität eines MNU völlig außer Betracht und kann insbesondere bei Gegenberichtigungen zu Problemen führen, wenn ein verbundenes Unternehmen konzernintern sowohl als Käufer als auch als Verkäufer auftritt.<sup>655</sup>

Die Gewinnvergleichsmethode basiert auf der Annahme vollkommener Märkte. Daher wird die Betrachtung einer Marktseite für hinreichend gehalten, um auf die andere zu schließen. Bei unvollkommenen Märkten führen jedoch Marktunvollkommenheiten zu Konstellationen, in denen die andere Marktseite günstigere Handlungsoptionen besitzt und somit kein Geschäft zustande käme, wenn die Vergleichsnettomarge zur Kalkulation verwendet wird. Probleme ergeben sich auch aus der Abgrenzung der einzelnen Transaktionen und ihrer Nettoerfolge. Die OECD schränkt den Anwendungsbereich der Gewinnvergleichsmethode ausdrücklich auf „Gewinne aus bestimmten konzerninternen Geschäften“ ein. Ggf. erforderliche Zusammenlegungen erschweren das Auffinden geeigneter Vergleichsdaten und deren Kontrolle durch den Steuerpflichtigen, wie bereits oben dargestellt.<sup>656</sup> Zur Überwindung von Ungenauigkeiten kann auch die Verwendung einer Bandbreite angemessen sein.<sup>657</sup> Der Einsatz von Bandbreiten ist jedoch begrenzt, besonders bei sehr individuellen gewinnschmälernden Umständen des Steuerpflichtigen.<sup>658</sup> Für eine permanente tatsächliche Anwendung der Nettomargenmethode zur Gewinnteilung im Tagesgeschäft eines Unternehmens bieten sich lediglich vergangenheitsbezogene Durchschnittswerte an,<sup>659</sup>

---

<sup>652</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 71, 73.

<sup>653</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 73; Oestreicher, S. 122; eine ähnliche Liste möglicher Einflussfaktoren findet sich bei Emmanuel/ Mehafdi, S. 85.

<sup>654</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 71 f.

<sup>655</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 72. Die Problematik besteht möglicherweise in der Feststellung des anderen verbundenen Unternehmens, bei dem die Gegenberichtigung zu erfolgen hat.

<sup>656</sup> Oestreicher, S. 121 f.

<sup>657</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 37, 73f., 75.

<sup>658</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 74.

<sup>659</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 71.

deren steuerliche Eignung zur Gewinnteilung durch die zuständigen Steuerbehörden wenigstens angreifbar ist. Damit ist ein nicht zu unterschätzendes Streitpotential eröffnet. Die OECD lehnt es zu Recht entschieden ab, dass Finanzbehörden ihre Nettomargenfestsetzungen auf Daten Dritter stützen, die den Vertraulichkeitserfordernissen der Steuergesetze unterliegen. Mattson bezeichnet eine solche Praxis denn auch als „probably the most unfair process in transfer pricing today“.<sup>660</sup> Dem Steuerpflichtigen würden anderenfalls eine Verteidigung und eine wirksame Kontrolle durch die Gerichte faktisch abgeschnitten.<sup>661</sup> Bei korrekten Berichtigungen kann die Nettomargenmethode verlässliche Ergebnisse erbringen.<sup>662</sup> Die Nettomargenmethode wird von der OECD als Ultima Ratio bezeichnet.<sup>663</sup> Nur wenige Staaten haben nennenswerte Erfahrungen mit der Nettomargenmethode, da jene oft als Experiment angesehen wird und an der konkreten Einhaltung der Vergleichbarkeitserfordernisse nach wie vor erhebliche Zweifel bestehen.<sup>664</sup> Man bezeichnet die Nettomargenmethode auch als „Scheinlösung“ für unbestreitbare Probleme.<sup>665</sup>

### (3) Diskussion der gewinnorientierten Methoden

Ein grundlegender Kritikpunkt an den gewinnorientierten Methoden besteht darin, dass sie gerade nicht die Preise zwischen fremden Dritten bestimmen, wie es der Fremdvergleichsgrundsatz verlangt, sondern Gewinne.<sup>666</sup> In den Verträgen zwischen Geschäftspartnern wird lediglich eine Preisfestsetzung getroffen, nicht jedoch ein Gewinnanspruch begründet. Daher sei die Anknüpfung der Standardmethoden an den Preis vorzugswürdig.<sup>667</sup> Dagegen kann eingewandt werden, die Trade-offs innerhalb eines MNU führten dazu, dass die Gewinne der Tochterunternehmen bzw. der Mutter ins Visier der unterschiedlichen Stakeholder geraten und Manipulationsversuchen ausgesetzt sind. Die Verrechnungspreise seien jedoch nur eine von vielen Möglichkeiten die Gewinne zu

---

<sup>660</sup> Mattson, S. 32.

<sup>661</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 71.

<sup>662</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 74.

<sup>663</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 37.

<sup>664</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 77. Die OECD ruft auf S. 78 zur Sammlung und Weiterleitung von Erfahrungen der Unternehmen und Finanzbehörden mit den Gewinnmethoden auf, um dieses Defizit zu bekämpfen.

<sup>665</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 273.

<sup>666</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 260; McGuinness, S. 313, hält dagegen eine Abkehr von Steuerzuordnungen für erforderlich, die auf der Festsetzung von Transferpreisen basieren.

<sup>667</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 260.

beeinflussen. Teilweise wird daher vorgeschlagen, ein Blick auf die Gewinne sei lohnender als ein Blick auf die Verrechnungspreise.<sup>668</sup>

Die Gewinnhöhe ist nach Auffassung der OECD ein verlässlicher Indikator für gewinnmindernde Vereinbarungen, da vergleichbare Unternehmen über einen mehrjährigen Zeitraum Gewinne in ähnlicher Höhe realisieren. Sieker weist diesbezüglich jedoch darauf hin, dass die Indikatorwirkung lediglich bei Vorliegen eines vollkommenen Marktes bestehen könne, an dem es in der Realität fehle. Ferner sei selbst in einem vollkommenen Markt eine Einschränkung dahingehend erforderlich, dass nur ausschließlich konzernbedingte Gewinnminderungen einer Korrektur zugänglich sind. Schließlich wird der Informationsbedarf für die gewinnorientierten Methoden in Menge und Qualität mindestens so hoch eingeschätzt wie der der Standardmethoden, weshalb auch die Probleme, die aus fehlenden verlässlichen Informationen resultieren, mindestens in gleicher Schärfe zu erwarten sind. Vielmehr befürchten manche neue Probleme mit den Gewinnmethoden gegenüber den bekannten Problemen mit den Standardmethoden. So soll eine unsachgemäße Anwendung drohen, insbesondere die Nichtbeachtung von Vergleichbarkeit und Transaktionsbezogenheit, und dadurch eine Sollgewinnbesteuerung erfolgen. Weiteres Streitpotential eröffneten bei den Gewinnmethoden überdies mehr qualitative Faktoren (z. B. Effizienz des Managements). Da dieses Streitpotential zu Lasten der Unternehmen ginge, lehnen die Unternehmen mit ihren Verbänden die Gewinnmethoden vielfach ab. Der Zusatznutzen der Gewinnmethoden gegenüber den Standardmethoden, den die OECD sieht, wird in der Literatur bestritten.<sup>669</sup>

## 5. Andere Ansätze zur Bestimmung internationaler Transferpreise

Es existieren einige Ansätze, mit denen die Bestimmung von Verrechnungspreisen abweichend von den bereits vorgestellten Regelungen erfolgen kann. Einerseits wird teilweise eine Modifikation der bisherigen Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes in einzelnen Aspekten vorgeschlagen, um in der Praxis zu besseren Ergebnissen bei der Ermittlung von internationalen Verrechnungspreisen zu gelangen. Andererseits soll auf die Verteilung gemeinsamer Kosten unter mehreren Unternehmen, die einen gemeinsamen Zweck verfolgen, kurz eingegangen werden. Diese sog. Kostenumlagen basieren auf dem Poolgedanken und nicht auf dem Austauschgedanken, der den oben dargestellten Ermittlungsmethoden zugrunde liegt.

---

<sup>668</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 86.

<sup>669</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 260 f. m. w. N.



*a) Darstellung und Diskussion von Alternativkonzepten zur bisherigen Durchführung des Fremdvergleiches*

Derzeit ist der Fremdvergleichsgrundsatz weltweit als internationales Unternehmensbesteuerungsprinzip vorherrschend. Dieses Prinzip sowie seine praktische Anwendung mittels Vergleichbarkeitsanalyse und Ermittlungsmethoden werden in einzelnen Aspekten mit Verbesserungsvorschlägen ergänzt oder auch in ihrem Wesen modifiziert.

(1) Weltweit einheitliches Quellen- oder Wohnsitzprinzip

Bislang ist das internationale Steuerrecht vom Nebeneinander des Quellen- und des Wohnsitzprinzips geprägt. Würde man sich hinsichtlich der Ertragssteuern weltweit einigen, nur nach dem Quellenprinzip zu besteuern, käme es ebenso wenig zu Überschneidungen von Besteuerungsansprüchen, wie bei einer weltweiten Einigung auf das Wohnsitzprinzip.<sup>670</sup> Derzeit erheben jedoch mit wenigen Ausnahmen alle Staaten Steuern sowohl auf das Welteinkommen ihrer Staatsangehörigen und Ansässigen (unbeschränkte Steuerpflicht) als auch auf Einkünfte der Nichtansässigen aus inländischen Einkunftsquellen (beschränkte Steuerpflicht).<sup>671</sup> Einkünfte, die außerhalb des Ansässigkeitsstaates des Steuerpflichtigen entstehen, unterliegen deshalb gleichzeitig der unbeschränkten Steuerpflicht im Ansässigkeitsstaat und der beschränkten Steuerpflicht im Einkunftsentstehungsstaat.<sup>672</sup> Dies wird als Hauptursache für internationale Doppelbesteuerung ausgemacht.<sup>673</sup>

Bisher ist eine einfache und pauschale Lösung mit den Interessen der Staaten nicht zu vereinbaren. Dies liegt im Wesentlichen daran, dass einzelne Länder erhebliche Steuereinnahmen aus der Quellenbesteuerung erzielen, andere sich dagegen schwerpunktmäßig über das Wohnsitzprinzip finanzieren. Nur diejenigen Staaten, in denen die Steuereinnahmen aus beiden Prinzipien ausgeglichen sind, wären bei einer einheitlichen Festlegung offen. Alle anderen Staaten dagegen müssten ohne Ausgleichsleistungen ihre größere Steuerquelle präferieren. Gerech-

---

<sup>670</sup> Birk, S. 64; Lehner, S. 155, beschäftigt sich mit Steuern in der EU; in der EU ist bei der Umsatzsteuer eine Harmonisierung erreicht worden, die einheitliche Bemessungsgrundlagen, Zuordnungen des Besteuerungsrechts und Verfahrensregelungen umfasst, nicht jedoch die Steuersätze vereinheitlicht. Über das weitgehend implementierte Bestimmungslandprinzip sind unterschiedliche Steuersätze in den Quellenstaaten bedeutungslos geworden.

<sup>671</sup> Scheffler, S. 17; Birk, S. 64.

<sup>672</sup> Birk, S. 64.

<sup>673</sup> Scheffler, S. 17, nennt daneben Wohnsitze in mehreren Staaten, Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt in unterschiedlichen Staaten sowie die Anwendung von Wohnsitz- oder Ansässigkeitsprinzip im einen Staat und die Anwendung des Nationalitätsprinzips im anderen.

tigkeitsaspekte führen zu keiner klaren Präferenz zwischen Wohnsitzprinzip und Quellenprinzip.<sup>674</sup> Es hängt offensichtlich wesentlich vom Standpunkt ab.

(a) Eigene Stellungnahme zur Schaffung eines Ausgleichssystems

Die Schaffung eines Ausgleichssystems erscheint nahezu aussichtslos, da ein solches System nicht nur die derzeitige Verteilung des weltweiten Steueraufkommens nachbilden müsste, sondern auch eine dynamische Offenheit für künftige Verschiebungen bereithalten müsste. Der einzige halbwegs handhabbare Ansatz wäre eine exakte Abbildung der heutigen Verteilung und ein pauschaler Verteilungsschlüssel für Veränderungen. Jedoch wäre bis zur Ratifizierung eines ausgearbeiteten Systems bereits wieder eine Veränderung zu verzeichnen, bei der einzelne Staaten eine Benachteiligung durch den zu vereinbarenden Verteilungsschlüssel empfinden. Bei 189 UN-Mitgliedstaaten und 5 Nichtmitgliedstaaten (Schweiz, Vatikan, Palästina, Taiwan und Westsahara) ist die statistische Herausforderung unschwer erkennbar und die politische zu erahnen.<sup>675</sup> Zur Einordnung eignet sich möglicherweise die Zahl der DBA der Bundesrepublik Deutschland: 65.<sup>676</sup>

Aus ähnlichen Gründen muss man auch die polemische Frage von Emmanuel/ Mehafdi ablehnend bescheiden: „Why not accept whatever practices are applied, but base tax charges for an individual subsidiary on a portion of the consolidated income?“<sup>677</sup>. Das Problem besteht in der Festlegung des jeweiligen Anteils am konsolidierten Gewinn. Lässt man einem MNU freie Hand bei der Festlegung des Verrechnungspreises, so darf dieser auch nicht in die Ermittlung des Erfolges des Tochterunternehmens einfließen, der vermutlich die Basis für die Bestimmung des o. g. Anteils darstellen wird.<sup>678</sup>

Die möglichen Ersparnisse weltweit vereinheitlichter Steuerhoheit, die ihre Gelder an alle Staaten nach einem einheitlichen Verteilungsschlüssel abführt, wären voraussichtlich gewaltig. Aber diese Reform wird wohl noch einige Jahrzehnte auf ein anderes weltpolitisches Klima warten müssen.

Bis dahin wird weiterhin durch „die Doppelbesteuerung grenzüberschreitender wirtschaftlicher Tätigkeit de[n][r: der Verfasser] Wettbewerb

---

<sup>674</sup> Birk, S. 65 m. w. N., sieht zumindest keine Gerechtigkeitsaspekte, die das Welteinkommensprinzip ggü. dem Quellenprinzip überlegen oder sinnvoller erscheinen lassen.

<sup>675</sup> Diese Zählung der Staaten auf der Erde findet sich bei: Brockhaus, Jahrbuch 2000, S. 345.

<sup>676</sup> Diese Zahl findet sich bei Birk, S. 66 m. w. N.

<sup>677</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 77f.

<sup>678</sup> Die Ablehnung von Emmanuel/ Mehafdi, S. 78, beruht weitgehend auf unterschiedlichen Rechnungslegungsstandards und den resultierenden Umrechnungsproblemen.

verfälscht und vor allem die heimische Wirtschaft [ge: der Verfasser]schwächt.“<sup>679</sup>

(b) Eigene Stellungnahme zur Konkurrenz mehrerer Steuerforderungen

Bei einem Nebeneinander der Steuerforderungen verschiedener Staaten aus Quellen- und Wohnsitzprinzip, lässt sich ein Gedanke von Tittel aufgreifen: Es ist denkbar, die Steuerforderungen nebeneinander bestehen zu lassen und somit eine Kollision auszuschließen, jedoch die jeweilige Durchsetzung der Steuerforderungen im Wege einer Konkurrenz zu behandeln. Dann würden die Vertragsstaaten nicht mehr über den Bestand der Forderungen streiten sondern über den Rang der Befriedigung.<sup>680</sup> Es ist jedoch zu bezweifeln, dass eine derartige Veränderung des Streitgegenstandes zu einer Lösung führt. Lediglich bei Mangelfällen kann eine gestufte Rangüberlegung der betroffenen Steuerforderungen ein Kompromissfeld eröffnen, das Lösungen erleichtert. Die Festlegung einer bloßen Rangfolge beseitigt jedoch bei Erholung des Steuerpflichtigen nicht die drohende Doppelbesteuerung und eine möglicherweise damit einhergehende erdrückende Wirkung.

Insgesamt erscheint ein wie auch immer gearteter Konflikt zwischen den Besteuerungsinteressen der verschiedenen Staaten nicht durch eine bloß konkurrierende Durchsetzbarkeit nebeneinander ansonsten fortbestehender Besteuerungsansprüche lösbar zu sein.

(2) Weltweit einheitliche Steuersätze und Bemessungsgrundlagen

Stewart sieht auch in weltweit einheitlichen Steuersätzen<sup>681</sup> eine Möglichkeit, eine Manipulation von Transferpreisen für MNU zumindest steuerlich unattraktiv zu machen.<sup>682</sup> Dies gilt selbstverständlich nur bei ebenfalls einheitlichen Bemessungsgrundlagen weltweit.<sup>683</sup> Unter diesen Bedingungen könnte das Steueraufkommen eines MNU nicht mehr durch eine Manipulation von Transferpreisen verändert werden, da sich die Steuerersparnis in einem Land zwangsläufig durch eine Steuerbelastung in einem anderen Land ausgleichen würde.<sup>684</sup> Insbesondere würde dadurch das derzeit übliche treaty shopping<sup>685</sup> unter Ausnutzung

---

<sup>679</sup> Birk, S. 65.

<sup>680</sup> Tittel, S. 28.

<sup>681</sup> Engl.: uniformity approach.

<sup>682</sup> Stewart, S. 178.

<sup>683</sup> Stewart, S. 179f., ist in diesem Sinne zu verstehen.

<sup>684</sup> Stewart, S. 180; er gibt zusätzlich anschauliche Beispiele verschiedener entschärfter Manipulationsszenarien.

<sup>685</sup> Hillenbrand/ Brosig, S. 446 m. w. N., weisen darauf hin, dass das treaty shopping als unangemessene Rechtsgestaltung zu werten sein kann und grenzen in Rn. 13 das treaty shopping vom rule shopping ab.

von Dreiecksbeziehungen über mehrere Staaten entfallen.<sup>686</sup> Es gibt jedoch Bedenken, dass mit diesem Ansatz nur die steuerlichen Anreize, nicht jedoch die übrigen Anreize zur Manipulation von Verrechnungspreisen entfallen.<sup>687</sup> 1980 wurde eine weltweite Steuer- und Zollharmonisierung für nahezu unmöglich gehalten.<sup>688</sup> Diese pessimistische Einschätzung hinsichtlich eines „standardisierten Weltabkommen[s: der Verfasser]“ wurde noch im Jahr 1995 geteilt.<sup>689</sup> Da die WTO hinsichtlich der Zölle beachtliche Fortschritte gemacht hat, sollte auch hinsichtlich der Steuern die Hoffnung noch nicht aufgegeben werden, zu einer weltweiten möglicherweise schrittweisen Harmonisierung zu gelangen. Weiteren Anlass zur Hoffnung gibt die Harmonisierung der indirekten Steuern in Europa hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und des Verfahrens. Allerdings sollten auch derartige Hoffnungen nicht darüber hinwegtäuschen, dass selbst ein uniformity approach lediglich die Interessen der MNU neutralisieren würde, nicht jedoch die der Vertragsstaaten.

### (3) Ein multilateraler Ansatz

Die Alternative zu den üblichen bilateralen DBA, multilaterale DBA abzuschließen, wurde bereits in den 60er und 70er Jahren des 20. Jahrhunderts vom Committee on Fiscal Affairs der OECD eingehend untersucht und diskutiert. Man entdeckte erhebliche Schwierigkeiten bei der Umsetzung und sah lediglich für einzelne Gruppen von Staaten praktische Anwendungsmöglichkeiten.<sup>690</sup> Man führt die Verbreitung bilateraler Abkommen und den Ausnahmecharakter multilateraler Abkommen auf die ganz individuellen wirtschaftlichen Beziehungen und Interessenlagen zwischen jeweils zwei Vertragsstaaten zurück.<sup>691</sup> Eine multilaterale Umsetzung nach dem Vorbild des MA-OECD erfolgte in jüngster Zeit 1983 als „Nordic Convention“ zwischen Dänemark, Finnland, Island, Norwegen und Schweden.<sup>692</sup> Eine weitere multilaterale Koordination fand 1995 innerhalb der EU durch die „Convention on Mutual Ad-

---

<sup>686</sup> Jacobs, S. 31.

<sup>687</sup> Stewart, S. 180, 183.

<sup>688</sup> Moore, S. VI-3.

<sup>689</sup> Jacobs, S. 31.

<sup>690</sup> OECD-Kommentar in Baker 2003, S. Int-11 Rn. Int.37.

<sup>691</sup> Jacobs, S. 30f.; Tittel, S. 45 m. w. N., schreibt 1964: „Die Doppelbesteuerungsabkommen sind bisher fast ausschließlich als zweiseitige Verträge geschlossen worden.“

<sup>692</sup> OECD-Kommentar in Baker 2003, S. Int-11 Rn. Int.38; Tittel, S. 44f., berichtet u. a. von einem multilateralen DBA 1992 zwischen Österreich, Ungarn, Italien, Polen, Rumänien und Jugoslawien, das jedoch nur zwischen Italien und Österreich in Kraft trat, und von einem DBA zwischen Dahome, Elfenbeinküste, Niger und Ober-Volta aus 1961.

ministrative Assistance in Tax Matters“ statt, jedoch nur in Teilbereichen üblicher DBA.<sup>693</sup>

Bereits die Schaffung von multilateralen verbindlichen Regeln zur zwischenstaatlichen Gewinnabgrenzung wird vielfach als gescheitert angesehen.<sup>694</sup> Bilaterale DBA werden vermehrt auch als das bessere Instrument zur Beseitigung der Doppelbesteuerung auf internationaler Ebene angesehen.<sup>695</sup>

#### (4) Lex-Fori-Klausel

Gem. Art. 3 II MA-OECD werden Begriffe, die in einem DBA verwendet werden, auf der Grundlage des jeweils anwendbaren nationalen Rechts ausgelegt. Das kann im Einzelfall dazu führen, dass bei unterschiedlichen Auslegungen einzelner DBA-Begriffe in den beiden Vertragsstaaten, zwei unterschiedliche einander widersprechende Auslegungen auf ein und dasselbe DBA Anwendung finden. Die lex-foi-Klauseln gem. Art. 3 II MA-OECD<sup>696</sup> weichen den Art. 9 MA-OECD hinsichtlich der Beseitigung von Doppelbesteuerungen auf bzw. höhlen ihn aus.<sup>697</sup> Sie hindern derzeit eine einheitliche Auslegung eines DBA, die zugunsten einer höheren Rechtssicherheit dringend anzustreben wäre.<sup>698</sup> Solange die bilateralen DBA eine derartige Gestalt aufweisen, kann auch die Schaffung einer neuen internationalen Institution die Doppelbesteuerung nicht nachhaltig beseitigen, weil es insoweit an einer Verpflichtung der Vertragsstaaten fehlt, die über das jeweilige DBA hinausginge. Den Vereinheitlichungsversuchen werden erhebliche Umsetzungsschwierigkeiten attestiert. Die Übersichtlichkeit bilateraler Präzisierungen berge das Risiko von Schwierigkeiten im Mehrländerfall bei unterschiedlichen bilateralen Konkretisierungen der jeweiligen DBA. Bei europäischen Vorschriften zur Konkretisierung im jeweiligen bilateralen DBA sei eine hinreichende Berücksichtigung mitgliedstaatli-

---

<sup>693</sup> OECD-Kommentar in Baker 2003, S. Int-11 Rn. Int.39.

<sup>694</sup> Diese Ansicht vertreten mit verschiedenen Begründungen: Andresen, S. 308 f., wegen angeblichen Qualitätsminderungen der OECD-Leitlinien 1995 ggü. dem Bericht von 1979.

<sup>695</sup> OECD-Kommentar in Baker 2003, S. Int-11 Rn. Int.40, teilt diese Auffassung mit dem Committee on Fiscal Affairs.

<sup>696</sup> Art. 3 (2) MA-OECD: Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm im Anwendungszeitraum nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt, wobei die Bedeutung nach dem in diesem Staat anzuwendenden Steuerrecht den Vorrang vor einer Bedeutung hat, die der Ausdruck nach anderem Recht dieses Staates hat.

<sup>697</sup> Lehner, S. 209; Strobl, S. 178, attestiert der Lex-Fori-Klausel, vielfach durch Auslegungsdivergenzen Doppelbesteuerungen auszulösen.

<sup>698</sup> Lehner, S. 210; Strobl, S. 178.

cher Steuersysteme gefährdet. Geht man noch einen Schritt weiter und betrachtet ein multilaterales Abkommen, beispielsweise ein Sonderrecht für verbundene Unternehmen, so wären Ungleichbehandlungen mit nicht erfassten Fällen rechtfertigungsbedürftig und unerwünschte Wechselwirkungen und Überlappungen mit daneben gültigen DBA auszu-schließen.<sup>699</sup>

#### (5) Einschränkung der Methodenvielfalt

Einigkeit besteht zumindest insoweit, als bisher keine Methode als All-heimittel für alle Verrechnungspreisfälle anerkannt wurde.<sup>700</sup> Die OECD bekennt sich klar zu einem Vorrang der Standardmethoden vor den übrigen Methoden,<sup>701</sup> weil sie Verrechnungspreise am direktesten ermit-teln sollen.<sup>702</sup> Die Gewinnmethoden werden von der OECD folglich nur als „last resort solution“ betrachtet.<sup>703</sup> In den USA stehen dagegen die Gewinnaufteilungs- und Gewinnvergleichsmethode gleichberechtigt neben den Standardmethoden.<sup>704</sup> Die Stellung des United Kingdom ist nicht ganz eindeutig, einerseits verweist es verstärkt auf die OECD-Richtlinien, andererseits wird statt von Einflüssen auf Verrechnungsprei-se von Einflüssen auf Gewinne gesprochen.<sup>705</sup> Unter den Standardme-thoden besteht in der OECD kein formales Ranking.<sup>706</sup> Jedoch wird üb-licherweise die Preisvergleichsmethode favorisiert, ohne dies explizit zu erwähnen.<sup>707</sup> Die OECD eröffnet die Verrechnungspreisermittlung für alle –auch neuen Methoden–, wenn ihre Ergebnisse nur mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar sind.<sup>708</sup> Storck kritisiert ohne kon-krete Bezugnahme auf die Ermittlungsmethoden innerhalb der OECD-

---

<sup>699</sup> Lehner, S. 209 - 213.

<sup>700</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 117, unter Bezugnahme auf empirische Studien der vergan-gen 30 Jahre.

<sup>701</sup> Hamaekers, S. 1, Borstell in Vögele, S. 302.

<sup>702</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 61.

<sup>703</sup> Hamaekers, S. 1.

<sup>704</sup> Hamaekers, S. 1; Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 284; Borstell in Vögele, S. 303.

<sup>705</sup> Hamaekers, S. 4; dagegen sieht Borstell in Vögele, S. 303f., eine Bevorzugung der Standardmethoden vor den Gewinnmethoden.

<sup>706</sup> Hamaekers, S. 1; Jakob/ Hörmann, S. 1234, sehen seitens der deutschen Finanzver-waltung eine gleichrangige Behandlung der drei Standardmethoden.

<sup>707</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 284 nennt die deutsche und die US-amerikanische Position; Verlage, S. 109f. m. w. N., schildert die Diskussionen bei Einfüh-rung des § 1 AstG, ob die Kostenaufschlagsmethode oder die Wiederverkaufspreismethode zu bevorzugen seien; auf S. 125 berichtet Verlage, dass die Regulations von 1968 zu Section 482 des Internal Revenue Code 1954 in den USA eine klare Rangfolge der Standardmethoden festlegen, 1) Preisvergleichsmethode, 2) Wiederverkaufspreismethode und 3) Kostenaufschlagsmethode.

<sup>708</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 44.

Guidelines „too many and even contradictory interpretations“ und erklärt dies „as reflection of not fully uniform opinions of the member states“.<sup>709</sup> Andererseits findet auch eine strikte Reihenfolge für die Anwendung von Ermittlungsmethoden keine positive Würdigung durch die Literatur.<sup>710</sup> Die OECD begnügt sich bei den Standardmethoden damit, dem Steuerpflichtigen zwischen ihnen die freie Wahl zu lassen.<sup>711</sup>

In den USA findet die sog. best method rule Anwendung, wonach die verlässlichste Methode hinsichtlich Vergleichbarkeit, Datenqualität und Annahmen anzuwenden ist.<sup>712</sup> Wie genau die Gewichtung der vorgenannten Parameter zur Bestimmung der best method zu erfolgen hat, eröffnet gewisse Probleme und ist keineswegs klar und eindeutig geregelt. Jedenfalls kann die Auswahl nur nach Gegenüberstellung zumindest der fünf gängigen Methoden erfolgen, was gegenüber der OECD höhere Dokumentationsanforderungen auslöst.<sup>713</sup> Diese zu erfüllen, wäre in der Praxis nach Auffassung von Mattson zu zeitaufwendig.<sup>714</sup> Einzelne Staaten lehnen die Verwendung von Gewinnmethoden grundsätzlich ab. Dazu wurden noch 1999 Deutschland und Schweden gezählt.<sup>715</sup>

Die deutsche Variante der Methodenwahl wird als „sound business manager approach“ bezeichnet und setzt eine konsistente Methodenwahl unter Beachtung von Wirtschaftlichkeits-, Organisations- und Transaktionsaspekten voraus. Außerdem sei die „free negotiation method“, die darin besteht, dass man bei einem Manager, dessen Gehalt an den Erfolgen seines eigenen Betriebes gemessen wird, von sehr ernsthaften Verhandlungen mit verbundenen Unternehmen ausgeht, fälschlicherweise von der OECD nicht explizit zugelassen.<sup>716</sup> In diesem Zusammenhang wird betont, dass die Verrechnungspreise in solchen Fällen nach den OECD-Guidelines nicht korrigiert werden sollten.<sup>717</sup>

---

<sup>709</sup> Storck, S. 14.

<sup>710</sup> Hamaekers in IFA, Panel Discussion, S. 40, bezeichnet sie als „rather old fashioned approach“ und ihre Verbreitung sei mittlerweile sehr eingeschränkt.

<sup>711</sup> Hamaekers in IFA, Panel Discussion, S. 40.

<sup>712</sup> Hamaekers, S. 1.

<sup>713</sup> Hamaekers in IFA, Panel Discussion, S. 40.

<sup>714</sup> Mattson in IFA, Panel Discussion, S. 41.

<sup>715</sup> Hamaekers, S. 1, 4.

<sup>716</sup> Hamaekers in IFA, Panel Discussion, S. 40.

<sup>717</sup> Mattson in IFA, Panel Discussion, S. 40f.

	<b>OECD</b>	<b>Australia</b>	<b>Japan</b>	<b>UK</b>	<b>USA</b>
<b>Acceptable methods</b>	CUP, resale price, cost plus, profit split (e.g. contribution analysis or residual analysis), TNMM	CUP, resale price, cost plus, profit split (e.g. contribution analysis or residual analysis), TNMM	CUP, resale price, cost plus, other methods (e.g. profit split)	CUP, resale price, cost plus, profit split (e.g. residual analysis), TNMM	CUP, resale price, cost plus, comparable profit split, residual profit split, CPM
<b>Priority of methods</b>	Reasonable method Transaction-based preferred over profit-based	Most appropriate method Transaction-based over profit-based	Transaction-based methods preferred over profit-based methods	Most reasonable method Transaction-based preferred over profit based	Best method

Abbildung 10: Transfer Pricing Methods in selected Countries<sup>718</sup>

(a) Die typische Anwendung

Die Praxis wünscht sich eine „strict order or priority of methods“. <sup>719</sup> Anders formuliert wird ein „uniform approach in adoption of transfer pricing methods“ für „highly desirable“ gehalten. <sup>720</sup> Eine Befragung von Entscheidungsträgern in MNU kommt zu recht klaren typischen Anwendungsbereichen der Praxis für die unterschiedlichen Methoden: <sup>721</sup>

Financial services sector – profit split

Intra-group product transactions – transaction-based methods (cost plus or resale price)

Services provision sector – actual or standard cost plus method

Den richtigen Schluss aus derartigen Schwerpunkten wird in einer sektorspezifischen Ausrichtung der Prüfer der Finanzbehörden gesehen, wie sie bereits im UK zu beobachten ist. <sup>722</sup> Das Oil Taxation Office

<sup>718</sup> Übernommen aus Elliott/ Emmanuel, S. 6 m. w. N.

<sup>719</sup> Hamaekers, S. 5.

<sup>720</sup> Haigh, S. 24, auf S. 25 wünscht er sich die Senkung des Risikos, dass auf dieselbe Transaktion unterschiedliche Ermittlungsmethoden zur Anwendung gelangen.

<sup>721</sup> Elliott/ Emmanuel, S. 48, erklären diese Gruppenbildung wie folgt: „These differences are substantiated, to a degree, by the different complexity, internal structures and managerial reward schemes the MNEs in the different sectors display“.

<sup>722</sup> Elliott/ Emmanuel, S. 48.



(OTO) sowie die Large business Unit sind auch von der Praxis akzeptierte Organisationseinheiten.<sup>723</sup> Seitens der Unternehmen scheinen Hilfsüberlegungen notwendig zu sein, gegenüber verschiedenen Steuerbehörden unterschiedliche Ermittlungsmethoden zur Rechtfertigung einheitlicher Ergebnisse verwenden zu können.<sup>724</sup> Jedoch ist bis in die neunziger Jahre wenig über die genauen Gründe eines MNU für die Wahl einer bestimmten Verrechnungspreismethode bekannt gewesen.<sup>725</sup> In einer Befragung 1998 wurde eine generelle Tendenz der Unternehmen hin zu den Gewinnmethoden festgestellt. In der gleichen Befragung berichtet ein Drittel der Befragten über Auseinandersetzungen mit den Steuerbehörden über die Akzeptanz der gewählten Methode.<sup>726</sup>

#### (b) Die Wahl des Steuerpflichtigen

Hat der Steuerpflichtige eine Methode zur Bestimmung seiner Verrechnungspreise ausgewählt, so besteht keine rechtliche Verpflichtung für die Steuerbehörden von dieser Methode auszugehen.<sup>727</sup> Jedoch geht man davon aus, dass die Steuerverwaltung die Methodenwahl des Steuerpflichtigen außer bei Missbrauch zu akzeptieren habe, wenn die gewählte Methode der vom Konzern gewählten Funktions- und Risikoverteilung entspricht. Andere halten eine Bindung der Steuerverwaltungen generell für wirkungslos, da zumindest Verprobungen<sup>728</sup> mit anderen Methoden anerkannt seien und dadurch aufgezeigter Korrekturbedarf

---

<sup>723</sup> Elliott/ Emmanuel, S. 48, stellen ein hohes Ansehen des Oil Taxation Office (UK) unter den MNU-Vertretern fest; nähere Einzelheiten zum OTO und seinen Rechtsgrundlagen finden sich bei Cooke, S. 255.

<sup>724</sup> Elliott/ Emmanuel, S. 55, berichten über ein Experteninterview mit einem Mitarbeiter der Steuerabteilung eines MNU, dass man sich in den USA auf die residual profit split method und in anderen OECD Ländern auf die cost plus method berufe.

<sup>725</sup> Emmanuel/ Mehafdi fassen auf S. 44 den Stand der Wissenschaft entsprechend zusammen.

<sup>726</sup> Hamaekers, S. 5.

<sup>727</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 285 benennt Deutschland als OECD-konformes Beispiel; Verlage, S. 125, berichtet, dass die Unternehmen in den USA 1975 kein entsprechendes Wahlrecht hatten.

<sup>728</sup> Unter Verprobung verstehen Wirtschaftswissenschaftler eine Nebenrechnung, mit der die Richtigkeit ursprünglich gefundener Ergebnisse anhand logischer Überlegungen überprüft wird. Der Klassiker ist die Verprobung des Jahresendbestandes eines Warenlagers. Hier kann man den nach einer Inventur vorgefundenen Jahresendbestand wie folgt verproben: Endbestand = Anfangsbestand + Zugänge – Abgänge. Für Abweichungen zwischen beiden Endbeständen (Inventur und Verprobung) sollten logische Ursachen gesucht werden (Verderb, Diebstahl, nicht erfasste Zugänge, ...). Im vorliegenden Kontext wird der mit einer Ermittlungsmethode gefundene Verrechnungspreis durch Berechnungen mit anderen Ermittlungsmethoden überprüft, d. h. verprobt.

unabhängig von der zugrunde liegenden Methode vom Prüfer befriedigt werde.<sup>729</sup>

Die Vielfalt der angebotenen Methoden zur Ermittlung von Verrechnungspreisen und daraus folgende Diskussionen stoßen immer wieder auf heftige Kritik.<sup>730</sup> Aus dem Auftreten der hybriden APA wird gefolgert, dass „die Methoden offensichtlich eine reine Alibifunktion haben“ und dass die hybriden APA die „Absurdität der Methodendiskussion“ unterstrichen.<sup>731</sup> Zu einem ähnlichen Schluss lädt die in der Praxis verbreitete Knoppe-Formel ein, „wonach dem Lizenzgeber an den erwarteten Gewinnen des Lizenznehmers aus der Nutzung des lizenzierten immateriellen Wirtschaftsgutes ein Anteil von 25 bis 33 1/3 vH als Lizenzgebühr zusteht“.<sup>732</sup> Ein Urteil fällt recht eindeutig aus: „Solche Konventionen entfernen sich naturgemäß mehr oder minder stark vom Fremdvergleichsgrundsatz und tragen ein Willkürelement in sich.“ Wenn die Praxis nur noch vom Ergebnis her argumentiert, ist für eine dogmatisch saubere Ableitung der Verrechnungspreise wenig Raum übrig. Über eine Rangfolge bei der Methodenwahl zu diskutieren erscheint vor diesem Hintergrund nahezu absurd, da bereits der dogmatische Wert der Methoden selbst zur Disposition steht. Wohl nicht ohne Grund werden umfangreiche Vorabvereinbarungen (Zulassung, Verständigung, ...) mit den Steuerverwaltungen empfohlen.<sup>733</sup>

### (c) Diskussion und eigene Stellungnahme

Welches der theoretisch richtige internationale Verrechnungspreis ist, konnte bis heute wissenschaftlich nicht abschließend festgestellt werden.<sup>734</sup> Aufgrund vielfältiger Fallgestaltungen ist eine allgemeingültige Lösung dieser Frage auch nicht zu erwarten.<sup>735</sup> Vielmehr findet sich eine Vielzahl praktikabler Methoden zur Berechnung des richtigen Verrechnungspreises, deren Anwendung im Einzelfall von einer Summe von Voraussetzungen abhängig ist. Genannt seien an dieser Stelle beispielhaft lediglich die direkten Methoden wie die Preisvergleichs-, die Kostenaufschlags- sowie die Wiederverkaufspreismethode und die indirekten Methoden wie die Gewinnteilungs- sowie die Nettomargenmetho-

<sup>729</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 285 f. m. w. N.

<sup>730</sup> Kritik übt beispielsweise: Andresen, S. 274 f.

<sup>731</sup> Andresen, S. 275.

<sup>732</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 309 berichtet von dieser Formel.

<sup>733</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 309, 280.

<sup>734</sup> Studer, S. 83, zeigt interkantonale Fallgestaltungen für die Schweiz auf, in denen „die Behörden eines jeden Landes in guten Treuen ihre eigene Meinung vertreten können“.

<sup>735</sup> Studer, S. 83, sieht parallel zur internationalen Problematik die Bemühungen um eine Kodifikation des schweizerischen interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts als gescheitert an.

de.<sup>736</sup> In jedem Einzelfall sind aber mehr als nur eine Methode denkbar, weil sich die jeweiligen Voraussetzungen nicht gegenseitig ausschließen sondern überschneiden. Die Komplexität der derzeitigen Methoden in Anzahl und Voraussetzungen überfordert schlichtweg die Informationsverarbeitungskapazität der Beteiligten. Es werden auch Zweifel angemeldet, ob die Zahl der Verständigungsverfahren durch die Schaffung international anerkannter Standards und Richtlinien reduziert werden kann.<sup>737</sup> Einige Stimmen lehnen neue internationale Richtlinien und Standards auch gänzlich ab oder sind betont skeptisch.<sup>738</sup> Aufgrund dieser Unklarheit auf der materiellen Ebene führen die unterschiedlichen Interessen der Akteure auch zur Anwendung unterschiedlicher Methoden und zu den daraus resultierenden differierenden Vorstellungen über die im Einzelfall anzusetzenden internationalen Verrechnungspreise.

#### *b) Gemeinsame Kosten mehrerer Unternehmen*

Eine besondere Behandlung bei der Beurteilung von internationalen Verrechnungspreisen wird verschiedenen Formen gemeinsamer Kostentragung durch mehrere Unternehmen innerhalb eines MNU zuteil, insbesondere weil sich die bei Umlagevereinbarungen zu beobachtenden Bedingungen zwischen fremden Dritten von denen sonstiger Transaktionen erheblich abweichen. In diesem Zusammenhang fallen Begriffe wie Konzernumlage, Kostenteilungsvereinbarung, Kostenumlagevereinbarung, Kostenumlagevertrag, Kostenbeitragsvereinbarung, cost contribution arrangement sowie cost sharing agreement.

##### (1) Der Poolgedanke

Die Kostenumlagevereinbarung<sup>739</sup> wird zur handhabbaren Verrechnung gemeinsamer zentral angefallener Kosten innerhalb eines MNU verwendet. Anwendungsfälle sind gemeinsamer Erwerb, gemeinsame Erzeugung, gemeinsame Lieferung oder gemeinsame Erbringung von Waren, Dienstleistungen oder immateriellen Wirtschaftsgütern.<sup>740</sup> Die wachsende praktische Relevanz zeigt sich im Zusammenhang mit den steigenden Kosten für Forschung und Entwicklung und insbesondere am

---

<sup>736</sup> Vgl. dazu im Einzelnen: OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, Kapitel II und III.

<sup>737</sup> Koch, Karl, S. 47.

<sup>738</sup> Koch, Karl, S. 47, schreibt diese ablehnende Haltung insbesondere Dänemark und Kanada sowie eine skeptische Haltung den USA zu.

<sup>739</sup> Sieker in Debatin/Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 277 m. w. N. stellt die gebräuchlichsten Bezeichnungen mit Herkunft zusammen.

<sup>740</sup> Oestreicher, S. 19.

Beispiel der Pharmabranche.<sup>741</sup> Die Anwendung ist auf einzelne aufeinander folgende Wertschöpfungsstufen der Wertschöpfungskette beschränkt.<sup>742</sup> Voraussetzung für die Teilnahme an einer Kostenumlagevereinbarung ist, dass jeder Teilnehmer für sich selbst Vorteile aus der gemeinsamen Tätigkeit zieht, was wenigstens indirekt über die Vergabe von Lizenzen erfolgen muss.<sup>743</sup> Die Kostenumlagevereinbarung ist oft die „einzig mögliche Abrechnungsform“.<sup>744</sup> Damit beschränkt sich das Verhältnis der Beteiligten untereinander nicht auf den für konzerninterne Dienstleistungen sonst üblichen Austausch von Leistungen und Entgelt. Vielmehr lassen sich bei einer Kostenumlagevereinbarung Auftraggeber und Auftragnehmer nicht mehr trennen, da alle Beteiligten einander einen gemeinsamen Auftrag erteilen. Es fallen also Auftraggeber und Auftragnehmer zusammen. Somit handelt es sich nicht mehr um ein Gegenleistungsverhältnis, sondern um die gemeinsame Nutzung von Produktionsmitteln, Kenntnissen und Fertigkeiten zur Erreichung eines gemeinsamen Ziels.<sup>745</sup> Man spricht auch von einem gesellschaftsrechtlichen Vertrag,<sup>746</sup> der einer BGB-Gesellschaft entsprechen oder doch nahe kommen kann. Das unternehmerische Risiko des gemeinsamen Projektes wird im Pool gemeinschaftlich getragen.<sup>747</sup> (sog. Poolgedanke, nach dem die Poolpartner weitgehend gleichgerichtete Interessen verfolgen) Die Intention dieser Kooperation ist die Steigerung der Effizienz, die Verbesserung der Produktivität und die Erreichung von Skalenvorteilen.<sup>748</sup> Damit lässt sich die Kostenumlagevereinbarung von anderen Konstellationen wie dem Nachfragepool und den Einzelaufträgen abgrenzen. Bei einem Nachfragepool richten mehrere Nachfrager an einen reinen Auftragnehmer gemeinsame Aufträge. Einzelaufträge richtet jeder Nachfrager direkt an den reinen Auftragnehmer. In beiden Fällen bleibt das Gegenleistungsverhältnis bestehen, da Auftraggeber und Auftragnehmer voneinander getrennt sind.<sup>749</sup> Auch eine Kostenbeitrags- oder Kostenfinanzierungsvereinbarung (cost funding agreement oder fixed key method) ist von der Kostenumlagevereinbarung zu un-

---

<sup>741</sup> Storck, S. 17, schätzt diese zwischen 6 und 20 % der Erträge und weist insbesondere auf die Bedeutung in der Pharmabranche hin, in der das Bedürfnis zur Risikoteilung diverse Konzentrationen ausgelöst hat.

<sup>742</sup> Oestreicher, S. 236.

<sup>743</sup> Oestreicher, S. 55; Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 279.

<sup>744</sup> Oestreicher, S. 19.

<sup>745</sup> Oestreicher, S. 52.

<sup>746</sup> Oestreicher, S. 52; Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 277.

<sup>747</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 277 m. w. N.

<sup>748</sup> Oestreicher, S. 52.

<sup>749</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 277 hebt auf den Entgeltcharakter ab.

terscheiden.<sup>750</sup> In beiden Fällen handelt es sich um eine indirekte Preisverrechnung für auf schuldrechtlicher Basis erbrachte Leistungen, die also durch obigen Austausch von Leistung und Entgelt gekennzeichnet sind.

## (2) Der Fremdvergleich unter Berücksichtigung des Poolgedankens

Als gesellschaftsrechtlicher Vertrag unterliegt die Konzernumlagevereinbarung i. w. S. nicht dem üblichen Fremdvergleich, der den Leistungsaustauschgedanken voraussetzt. Vielmehr ist auf die Konzernumlage der Poolgedanke anwendbar, nach dem die Poolpartner weitgehend gleichgerichtete Interessen verfolgen. Außerdem löst sich der Kosten- oder Umlagepool vom Grundsatz der selbständigen Einheit, weil der Kostenzerlegungsmaßstab nicht transaktionsbezogen ist.<sup>751</sup> Die OECD hält im Kern jeden Anwendungsbereich von Kostenumlagevereinbarungen i. w. S. für zulässig, der auch einem Fremdvergleich mit anderen Kostenumlagevereinbarungen standhält.<sup>752</sup> Die deutsche Finanzverwaltung fordert ebenso wie der BFH, abgesehen von engen Ausnahmen, bei derartigen Vereinbarungen eine Einzelverrechnung, weil die Angemessenheitsprüfung bei Kostenumlagen generell schwierig sei.<sup>753</sup> Man unterscheidet teilweise zwischen der „Kostenumlagevereinbarung“, die lediglich einer Vereinfachung des Abrechnungswesens dient, und der „Kostenbeitragsvereinbarung“, die Ausdruck eines gemeinsamen Zweckes ist.<sup>754</sup> Hinsichtlich der „Kostenbeitragsvereinbarung“ wird geschlossen, dass die deutsche Auffassung ohne Gegenleistungscharakter untauglich sei. Auch für die „Kostenumlagevereinbarung“ wird die Sinnhaftigkeit der deutschen Auffassung bestritten, weil die Form der Verrechnung die Prüfung nicht erschwere, solange eine Verrechnung nachvollziehbar und transparent erfolge. Folgerichtig wird eine unbeschränkte Zulassung von Kostenumlagevereinbarungen i. w. S. gefordert. Es wird jedoch darauf hingewiesen, dass die deutsche Auffassung mit den Verrechnungspreisgrundsätzen nur dann unvereinbar sei, wenn sie effektiv zur Unzulässigkeit aller Kostenumlagevereinbarungen i. w. S. führt. Ob im Rahmen einer Kostenumlagevereinbarung auch ein Gewinnaufschlag verrechenbar ist, ist ebenfalls umstritten. Die deutsche Finanzverwaltung akzeptiert lediglich den Aufschlag kalkulatorischer Kapitalkosten, da es an

---

<sup>750</sup> Oestreicher, S. 53 – 54.

<sup>751</sup> Oestreicher, S. 57 f.

<sup>752</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 278 fasst die OECD-Auffassung entsprechend zusammen.

<sup>753</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 278 m. w. N., weitere Voraussetzungen trägt Sieker in Rn. 279 zusammen.

<sup>754</sup> Eine derartige Unterscheidung wird von der OECD nicht explizit vorgenommen.

einem unternehmerischen Risiko fehle. In der Literatur sind die Auffassungen geteilt. Die OECD hat sich zu dem Problem nicht explizit geäußert, wird jedoch dahingehend interpretiert, dass sie eine Kostenaufteilung ohne Gewinnaufschlag bevorzuge. Ein Gewinnaufschlag wird von der OECD und der deutschen Finanzverwaltung allgemein dann akzeptiert, wenn die leistende Gesellschaft ein unternehmerisches Risiko trägt. Wird eine reine Vereinfachung der Abrechnung angestrebt, ist ein Gewinnaufschlag sogar erforderlich, da die Art der Verrechnung keinen Einfluss auf die angemessene Höhe des Entgelts habe. Verfolgen die Beteiligten dagegen einen gemeinsamen Zweck, könnten nach einer Auffassung wie bei separater Forschung nur die Kosten steuerlich abzugsfähig sein und folglich ein Gewinnzuschlag ausscheiden. Diese Überlegung ist jedoch nur bei ähnlichen Beiträgen der Beteiligten sachgerecht, weil damit ein Vorteilsausgleich entbehrlich wird. Ansonsten gilt der Fremdvergleich mit konzernunabhängigen Kostenumlagevereinbarungen, bei denen man annehmen darf, dass ein Gewinnaufschlag erfolge.<sup>755</sup>

Dass dem Konflikt mit den Finanzbehörden teilweise über Kostenumlagevereinbarungen ausgewichen wird, zeigt ein Fall, in dem ein MNU zu einem cost-sharing agreement übergegangen ist, nachdem die US-amerikanische Steuerverwaltung in der Vergangenheit Verrechnungspreise nach anderen Methoden vermehrt korrigiert hat.<sup>756</sup> Die nach den US-Regeln gem. Section 482 IRC<sup>757</sup> grundsätzlich erforderlichen Untersuchungen der vergangenen Jahre entfallen damit, da Section 482 IRC nicht mehr anwendbar ist.<sup>758</sup>

Von den oben dargestellten Ermittlungsmethoden unterscheidet sich die Kostenumlage ganz grundsätzlich, da auf sie nicht der Austausch- sondern der Poolgedanke Anwendung findet. Werden die für Kostenumlagevereinbarungen geltenden besonderen Voraussetzungen an die Beteiligten und deren Funktions- und Risikoallokation erfüllt, erfolgt die Prüfung der Angemessenheit solcher Umlagevereinbarungen am Maßstab vergleichbarer Umlagevereinbarungen zwischen fremden Dritten, wobei diese abweichend von den oben dargestellten Ermittlungsmethoden auf dem Poolgedanken beruhen müssen.

---

<sup>755</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 277 – 281 m. w. N.

<sup>756</sup> Elliott/ Emmanuel, S. 55.

<sup>757</sup> Saunders, S. 1601, ordnet den Internal Revenue Code aus dem Jahr 1954 in das amerikanische Steuersystem ein.

<sup>758</sup> Elliott/ Emmanuel, S. 55.

## 6. Diskussion des Grundsatzes des selbständigen Unternehmens sowie des Fremdvergleichsgrundsatzes

In der Literatur werden sowohl der Grundsatz des selbständigen Unternehmens als auch der darauf basierende Fremdvergleichsgrundsatz unter verschiedenen Gesichtspunkten diskutiert und kritisiert.

### *a) Kritik am Grundsatz des selbständigen Unternehmens*

Die Kritik am Grundsatz des selbständigen Unternehmens entzündet sich an der praktischen Umsetzung bei der Bestimmung internationaler Transferpreise sowie an den dem Grundsatz zugrunde liegenden Annahmen, deren Realitätsbezug in der Literatur bezweifelt wird.

#### (1) Vergleichsmarkt

Schwierigkeiten mit dem Grundsatz des selbständigen Unternehmens werden bereits offensichtlich, wenn man einen Konzern annimmt, dessen konzerninterne Transaktionen Bezüge zu verschiedenen internationalen Märkten mit unterschiedlichem Preisniveau aufweisen.<sup>759</sup> Dann muss es schwer fallen, einen Fremdvergleich vorzunehmen, weil es bereits an einem vergleichbaren Markt fehlt, da zwei oder mehr Märkte gleichermaßen in Frage kommen.<sup>760</sup> Eine Beschränkung des Konzerns auf steuerrechtlich konfliktarme Gestaltungen wird in der Literatur zu Recht als unangemessene Einengung der eigentlich bestehenden wirtschaftlichen Gestaltungsspielräume wahrgenommen.<sup>761</sup> Eine erste grobe Wertung lässt vielmehr alle auf einem der betroffenen Märkte vertretbaren Preise als fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise zu. Wenn man also die Konzernglieder marktgerecht handeln ließe, so müssten die Steuerbehörden alle internationalen Verrechnungspreise akzeptieren, die auf den in Frage kommenden Vergleichsmärkten zwischen unabhängigen Dritten vorkommen. Bei großen Spreizungen der betroffenen Preisniveaus könnte dies einen Fremdvergleich mangels bestimmbarer Vergleichsmarktes nahezu ausschließen.

#### (2) Integrationsbedingte Synergieeffekte

Die Kritik am Grundsatz des selbständigen Unternehmens gründet sich auf der Vernachlässigung von integrationsbedingten Synergieeffekten

---

<sup>759</sup> Klein, S. 225.

<sup>760</sup> Klein, S. 225, bemängelt eine einseitige Bezugnahme des Fremdvergleichs auf die „Marktverhältnisse im Inland“.

<sup>761</sup> Beispielhaft: Klein, S. 225, der die Konzerne in einem Dilemma sieht.

und sonstigen Interdependenzen innerhalb eines MNU.<sup>762</sup> Die OECD erwidert solche Kritik mit dem Fehlen objektiver Kriterien zur Messung dieser Effekte.<sup>763</sup> Durch den Grundsatz des selbständigen Unternehmens wird beim internationalen Konzern dessen wirtschaftliche Einheit ignoriert und damit eine Realisation von Gewinnen und Verlusten aus konzerninternen Geschäften ermöglicht.<sup>764</sup>

### (3) Tatsächliches Verhalten der Konzernglieder

Bei Geschäften zwischen verbundenen Unternehmen besteht die Möglichkeit, dass diese zwar formell selbständig sind, aber untereinander de facto besondere Bedingungen vereinbaren, die nicht am freien Markt zwischen unabhängigen Dritten vereinbart worden wären, sondern aus ihrer engen Verbundenheit resultieren, z. B. der Mitgliedschaft in dem gleichen Konzern. Daher handeln verbundene Unternehmen nicht zwangsläufig entsprechend dem Grundsatz des selbständigen Unternehmens. Die Organisationen von MNU billigen ihren verbundenen Unternehmen jedoch vielfach „ein beträchtliches Maß an Unabhängigkeit“ zu, was zu einer marktmäßigen Konkurrenzsituation auch innerhalb des Konzerns führt.<sup>765</sup> Eine solche Organisation ist unter Gesichtspunkten des Controllings vielfach aussagekräftiger für das Management eines MNU als ein unübersichtliches Geflecht konzernbedingter Einflussnahmen, das Fehlallokationen von Kapital innerhalb eines MNU geradezu provoziert.

Motive für eine Einflussnahme auf die Höhe der Verrechnungspreise konzerninterner Leistungen finden sich sowohl für die MNU, die starkem Wettbewerbsdruck ausgeliefert sind, als auch für die Steuerbehörden, deren Staatshaushalte durch die Transformationsprozesse um die Globalisierung sehr angespannt sind. Erstere sind an der Senkung ihrer Steuerbelastung interessiert, die durch eine Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer erreichbar wäre, und letztere interessiert die Maximierung ihrer Steuereinnahmen.<sup>766</sup> Aber auch nichtsteuerliche Motivatoren der Töchter eines MNU finden sich für eine Veränderung von Verrechnungspreisen. Zu nennen sind insbesondere die Zollwertermittlung, drohende Anti-Dumpingabgaben, Währungs- und Preiskontrollen

---

<sup>762</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 23. Oestreicher, S. 26, untermauert seine Kritik am Prinzip der selbständigen Einheit mit einer Vielzahl ähnlich ausgerichteter Literaturstimmen.

<sup>763</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 23; Diese Einschätzung teilt Wassermeyer in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 115.

<sup>764</sup> Oestreicher, S. 5.

<sup>765</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 22.

<sup>766</sup> Brügger/ Streibel, S. 598; Emmanuel/ Mehafdi, S. 52, machen in den weltweit unterschiedlichen Steuersätzen einen handfesten Anreiz für Verrechnungspreismanipulationen aus.



sowie Cashflow-vorgaben der MNU an ihre Töchter.<sup>767</sup> Überdies wird gemahnt zu einer Berücksichtigung langfristiger strategischer Effekte bei der Festlegung von Verrechnungspreisen wie der Wettbewerbsintensität, der Marktbedingungen, der instabilen Gastregierungen, der public relations<sup>768</sup> und des Verhältnisses zu Partnern bei Joint Ventures.<sup>769</sup> Außerdem verursachten viele Staaten Marktunvollkommenheiten, die von MNU ausgenutzt werden könnten.<sup>770</sup> Somit geht eine Abweichung der Verrechnungspreise von den Marktpreisen keineswegs immer auf Einflüsse der Leitung der MNU oder vorauseilenden Gehorsam ihrer verbundenen Unternehmen zurück, sondern vielfach auf handfeste Einzelinteressen ihrer verbundenen Unternehmen. Für diese teilweise sehr speziellen Einzelinteressen der verbundenen Unternehmen eines MNU sind die vorstehenden Aufzählungen nur ein kleiner Ausschnitt. Insgesamt ist jedenfalls von einer erheblichen Vielfalt von intrinsischen sowie extrinsischen Motiven der leitenden Mitarbeiter einzelner Unternehmen eines MNU auszugehen, unter denen die Einflussnahme der Konzernleitung keineswegs dominant eingeschätzt werden muss. Vielmehr dürfte der Konstellation unterschiedlicher aufeinander treffender Persönlichkeiten ein erheblicher Einfluss auf die resultierenden Entscheidungen zukommen. Dies zeigt sich regelmäßig bei der Untersuchung von Projekt- und Teamarbeit mit wechselnden Besetzungen. Die wenigsten Teilnehmer können projekt- und teamabhängig Rollenwechsel wie ein Chamäleon vollziehen. Ebenso dürften auch die Geschäftsführer und Vorstände der Töchter des MNU ihre gewohnte Mentalität nicht in der Konzernzentrale ablegen. Damit ist die erfolgreiche Einflussnahme der Konzernleitung auf Gliedunternehmen des Konzerns lediglich als ein kleiner Bestandteil im unternehmensinternen Festlegungsprozess von Verrechnungspreisen zu betrachten.

#### (4) Praktische Anwendung des Grundsatzes des selbstständigen Unternehmens

Eine besonders eingehende Prüfung empfiehlt die OECD bei gehäuften Verlusten eines verbundenen Unternehmens und gleichzeitigen Gewinnen des MNU. Dann ist zu untersuchen, ob die Verluste auf hohen Anlaufkosten, ungünstigen wirtschaftlichen Bedingungen, Ineffizienz oder sonstigen legitimen Geschäftsgründen basieren und wie lange ein ge-

<sup>767</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 22; ähnlich Emmanuel/ Mehafdi, S. 52, S. 64; Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 164 stellt die Bedeutung von behördlichen Maßnahmen mit ähnlichen Beispielen dar.

<sup>768</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 55, präsentieren eine Sammlung von Schlagzeilen über Verrechnungspreisfälle in der Presse, sie finden immerhin 9 innerhalb von 15 Jahren.

<sup>769</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 52.

<sup>770</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 65f. m. w. N.

wissenhafter Geschäftsführer eines unabhängigen Unternehmens in einer vergleichbaren Situation seine Verluste toleriert hätte.<sup>771</sup> Gesteigerte Toleranz der Finanzbehörden wird jedoch im Zusammenhang mit ausgewiesenen Niedrigsteuerrändern („tax haven countries“) nicht erwartet.<sup>772</sup>

Zur Abgrenzung der Gewinne zwischen Stammhaus und Betriebsstätte gem. Art. 7 MA-OECD dient das Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit, d. h. „der wirtschaftliche Veranlassungszusammenhang von Aufwendungen und Erträgen mit der Tätigkeit und Existenz der Betriebsstätte“.<sup>773</sup> Sie erfolgt ebenfalls direkt nach dem Prinzip der selbständigen Einheit oder subsidiär indirekt durch Aufteilung des Gewinns.<sup>774</sup> Die internationalen Regelungen in diesem Bereich variieren sehr stark. So beschränkt die UNO Aufwendungen für Patente, besondere Leistungen oder die Geschäftsführung auf die tatsächlichen Ausgaben. Die USA erweitern den Katalog um Forschungs- und Entwicklungskosten, Zinsen und andere Aufwendungen des Gesamtunternehmens, schränken dafür aber den Abzug auf einen „angemessenen Teil“ ein. Für verbundene Unternehmen gilt dagegen gem. Art. 9 MA-OECD immer der Fremdvergleich, soweit Leistungen ausgetauscht oder gemeinsam erbracht werden. Ausgeklammert sind insoweit Gesellschafterleistungen, die auf gesellschaftsrechtlicher Basis erfolgen.<sup>775</sup>

### *b) Diskussion des Fremdvergleichsgrundsatzes*

Die OECD erkennt selbst: „Eines der schwierigsten Probleme bei der Anwendung der [...] Grundsätze auf die Besteuerung von M[N: der Verfasser]U ist die Ermittlung angemessener Verrechnungspreise.“<sup>776</sup> Der Fremdvergleichsgrundsatz wird insbesondere wegen seines bei internen Vorgängen vermehrt irrealen Bezuges zu Marktpreisen kritisiert. Daneben wird auch der hohe bürokratische Aufwand für die Ermittlung der Vergleichsdaten aus Fremdgeschäften negativ bewertet.<sup>777</sup> Insgesamt

---

<sup>771</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 39. Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 161 begrüßt den ausdrücklichen Hinweis der OECD auf die übrigen möglichen Verlustursachen neben der Manipulation von Verrechnungspreisen; Cooke, S. 254, erwartet am Beispiel UK eine großzügige Behandlung durch die Steuerbehörden, wenn reelle wirtschaftliche Gesichtspunkte besondere Preisgestaltungen rechtfertigen; der BFH stellt ebenfalls Überlegungen über tolerierbare kurzfristige wirtschaftliche Durststrecken bei langfristigen Geschäftsbeziehungen an, Urteil vom 6.4.2005 I R 22/04.

<sup>772</sup> Cooke, S. 255.

<sup>773</sup> Oestreicher unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des BFH, S. 10.

<sup>774</sup> Dazu Oestreicher, S. 11 f.

<sup>775</sup> Oestreicher, S. 47.

<sup>776</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 11.

<sup>777</sup> Oestreicher, S. 17 f. m. w. N.

wird der Fremdvergleichsgrundsatz wegen des immensen Informations- und Prüfungsbedarfes für nicht praktikabel erachtet.<sup>778</sup> Teilweise wird die Praktikabilitätskritik auch für ungerechtfertigt gehalten, da in den Industriestaaten keine übertriebene Präzision verlangt werde und allgemein anerkannt werde, „daß eine mehr oder weniger pauschale Ermittlung der Verrechnungspreise durch die Unternehmen nicht zu beanstanden“ ist.<sup>779</sup>

Überdies wird man dem Grundsatz des selbstständigen Unternehmens mit dem Fremdvergleichsgrundsatz nur teilweise gerecht, wenn man zwar Maßnahmen korrigiert, die buchmäßig den Gewinn eines Konzerngliedes verfälschen, nicht aber solche Maßnahmen, die aus der Verbundenheit mit dem Konzern resultieren und positive oder negative Konzerneffekte auslösen.<sup>780</sup> Dem Fremdvergleich werden Unternehmen zugrunde gelegt, die voneinander unabhängig sind.<sup>781</sup> Diese Praxis wird mit den Schwierigkeiten bei der Feststellung der Einflüsse „speziell der sonstigen „besonderen Beziehungen“ auf die vereinbarten oder auferlegten Bedingungen“ gerechtfertigt.<sup>782</sup> Andere beziehen sich bei ihrer Kritik am Prinzip des selbstständigen Unternehmens und am Fremdvergleichsgrundsatz auf die oben ausgiebig erörterte Entstehung von MNU und die allen Erklärungsansätzen zugrunde liegende Transaktionskostentheorie: „Wenn aber eine Transaktion nur deshalb innerhalb der Unternehmung durchgeführt wird, weil die mit der internen Transaktion verbundenen Kosten geringer sind als die Kosten der marktlichen Koordination, sind [...] die Marktpreise und Bedingungen, die voneinander unabhängige Unternehmen vereinbaren würden, auf die interne Transaktion nicht übertragbar.“<sup>783</sup> Es sollte also substantiell ungleiches nicht verglichen werden, ohne die grundsätzlichen Unterschiede zu berücksichtigen. Gegen eine derartige Regel wird jedoch durch den Fremdvergleich der Preise konzerninterner Geschäfte mit den Preisen von Marktgeschäften verstoßen. Der Fremdvergleich kann lediglich Preisobergrenzen nicht jedoch vergleichbare Preise herauskristallisieren. Gegen Gesetze der Logik würde ein MNU folglich nur dann verstoßen, wenn der Marktpreis dauerhaft unter dem konzerninternen Preis läge, weil damit die wirtschaftliche Rechtfertigung für konzerninterne Ge-

---

<sup>778</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 227 fasst die Praktikabilitätsargumente gegen den Fremdvergleichsgrundsatz zusammen; kritisch ggü. dem Fremdvergleichsgrundsatz sind auch: Bartelsman/ Beetsma, S. 3.

<sup>779</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 228 m. w. N.

<sup>780</sup> Oestreicher, S. 33, spricht diese Kritik nicht explizit aus, meint aber wohl genau das.

<sup>781</sup> Wassermeyer in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 115.

<sup>782</sup> Wassermeyer in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 115; ähnlich Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 228.

<sup>783</sup> Oestreicher, S. 123 f.

schäfte verloren ginge. Ein gewissenhafter Geschäftsführer würde in einem derartigen Fall das Produkt langfristig am Markt beziehen und die Eigenproduktion aufgeben. Dies könnte nur dann anders zu beurteilen sein, wenn mehrere Produkte insgesamt günstiger konzernintern gefertigt werden als am Markt eingekauft. In einem solchen Fall müsste jedoch der internationale Verrechnungspreis eines jeden Produktes dieser Gruppe langfristig unter seinem jeweiligen Marktpreis rangieren, damit sich das Unternehmen nicht dem Vorwurf der Gewinnverschiebung aussetzt.

Andere sehen durch den Fremdvergleichsgrundsatz das Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung verletzt, da der Fremdvergleichsgrundsatz im Gesetz zu unbestimmt formuliert sei und für die betroffenen Unternehmen keine ausreichende Planungssicherheit bereitstelle. Ferner resultierten daraus inakzeptable Kontroll- und Abstimmungstätigkeiten, in denen eine Inländerdiskriminierung zu sehen sei, u. U. auch ein Verstoß gegen Art. 24 MA-OECD.<sup>784</sup> Auch seien der Angemessenheits- und Paritätsgedanke ungeeignet, Bewertungsfragen zu klären, da Konzernunternehmen und unabhängige Unternehmen gerade nicht absolut gleich sind und wegen der wesentlichen Unterschiede auch nicht so behandelt werden dürfen.<sup>785</sup>

Es werden auch erhebliche Probleme bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes festgestellt.<sup>786</sup> Einerseits sei das tatsächliche Fremdverhalten unabhängiger Unternehmen kaum beweiskräftig zu ermitteln, da vielfach weder vergleichbare Unternehmen auffindbar seien noch zum Beweis taugen, weil deren Steuergeheimnis entgegensteht. Andererseits taue die Branchenüblichkeit wegen zu reichlicher Handlungsalternativen innerhalb einer Branche nicht als Vergleichsmaßstab, von den Problemen bei der Abgrenzung einer Branche ganz zu schweigen.<sup>787</sup> Ferner sei auch der Fremdvergleich als Denkmodell sehr schwierig umzusetzen, weil auch für das Idealverhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers<sup>788</sup> viele betriebswirtschaftlich

---

<sup>784</sup> Andresen, S. 314.

<sup>785</sup> Andresen, S. 314 f. Der Angemessenheitsgedanke kläre nur die betriebliche Veranlassung dem Grunde nach und der Paritätsgedanke stelle auf absolute Gleichstellung zwischen Konzernunternehmen und unabhängigem Unternehmen ab.

<sup>786</sup> Zu Praktikabilitätsüberlegungen vgl. Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 227.

<sup>787</sup> Wassermeyer in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 125.

<sup>788</sup> Wassermeyer in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 126: Der BFH hat für seine Rechtsprechung zum Fremdvergleich früher das Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters zum direkten Maßstab genommen, abgeleitet aus § 43 GmbHG und § 93 I 1 AktG, BFH U. v. 16.3.67 I 261/63, BStBl III 1967, 626. In einem jüngeren Urteil, BFH U. v. 17.5.95 I R 147/93, BStBl II 1996, 204, hat der BFH die Weigerung eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters als starke Vermu-

vernünftige Optionen bestehen, die einzelne Geschäftsbeziehung zu gestalten. Schließlich ist völlig unklar, „inwieweit subjektives Wissen, persönliche Irrtümer, Fehleinschätzungen oder sonstige Entschuldigungsgründe innerhalb des Fremdvergleichs berücksichtigt werden können“.<sup>789</sup>

Die Praxis bemängelt, dass eine steuerliche Anerkennung selbst dann nur über Vergleichspreise gewährt wird, wenn innerhalb eines MNU wegen eines dynamischen Marktumfeldes tatsächlich dezentrale Entscheidungen ohne Einfluss von MNU-Interessen erfolgen. In einem derartig starren Verhalten der Steuerbehörden wird ein Missbrauch deren starker Position gesehen.<sup>790</sup> Diese Position gehe so weit, dass man als MNU trotz makellosem Verhalten während einer Entscheidung mit einem behaupteten „benefit of hindsight“<sup>791</sup> konfrontiert werde.<sup>792</sup> Bereits 1975 wurde kritisiert: „the existence of an intention to evade taxes is not a necessary condition for profit-reallocation“.<sup>793</sup> Auch bei innerhalb eines MNU ausgehandelten Verrechnungspreisen ist keineswegs klar, ob widerstreitende Interessen der Entscheidungsträger vorliegen.<sup>794</sup> Als Interessen kommen insbesondere in Frage: „divisional autonomy, managerial motivation and entrepreneurship, divisional performance evaluation, tax minimisation, profit maximisation and source allocation“.<sup>795</sup> Über den Fremdvergleichsgrundsatz ist teilweise lediglich von einer „appearance of an international accord“ die Rede und es wird die fehlende „harmonisation of financial accounting disclosure requirements“ bemängelt.<sup>796</sup>

Die Befürworter des Fremdvergleichsgrundsatzes verweisen darauf, dass in der Regel ein bestimmtes Geschäft nicht nur zwischen verbundenen, sondern auch zwischen unabhängigen Unternehmen vorgenommen wird. Daher werden die dargestellten Kritikpunkte als einen

---

tung für ein nicht fremdvergleichskonformes Verhalten herangezogen. Wassermeyer schätzt, dass diese Vermutung in 90 % der Fälle ein akzeptables Ergebnis bringt.

<sup>789</sup> Wassermeyer in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 125 m. w. N.; diesbezüglich verweist Wassermeyer auf eine uneinheitliche Rechtsprechung des BFH, der grundsätzlich eine Berücksichtigung ablehnt, jedoch Ausnahmen zulässt.

<sup>790</sup> Elliott/ Emmanuel, S. 59, beschreiben Darstellungen eines Interviewpartners entsprechend.

<sup>791</sup> Deutsch: nachträglicher Vorteil.

<sup>792</sup> Elliott/ Emmanuel, S. 59, über Äußerungen eines Interviewpartners.

<sup>793</sup> Verlage, S. 103.

<sup>794</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. VII, S. 1.

<sup>795</sup> Emmanuel, Mehafdi, S. 46, die auch die Unvereinbarkeit einzelner Interessen exemplarisch belegen, S. 46 f.

<sup>796</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 62, auf S. 68 schreiben sie dagegen: „There is general agreement that the arm’s-length principle should apply“.

„Randbereich“ betreffend bezeichnet und ihnen lediglich geringe Relevanz zugesprochen.<sup>797</sup>

## II. Der Grundsatz des einheitlichen Unternehmens als Gegenentwurf

Der Grundsatz des selbständigen Unternehmens –der zuvor ausführlich dargestellte OECD-Ansatz – stößt in der Literatur bis heute auf nachhaltige Kritik. Teilweise wird der Grundsatz des selbständigen Unternehmens sogar als das „Grundproblem der internationalen Konzernbesteuerung“<sup>798</sup> betrachtet. Das Prinzip des einheitlichen Unternehmens, das nun vorgestellt werden soll, ist das Gegenmodell zum Prinzip des selbständigen Unternehmens und betrachtet ein MNU und seine Töchter grundsätzlich als eine Einheit.

### 1. Darstellung des Grundsatzes des einheitlichen Unternehmens

Im Gegensatz zum Prinzip des selbständigen Unternehmens wird beim Prinzip des einheitlichen Unternehmens der Konzern (MNU) nicht in eine unnatürliche Vielzahl einzelner Teile aufgebrochen sondern als eine Einheit verstanden. Die rechtliche Organisation des Konzerns ist nach dem Prinzip des einheitlichen Unternehmens nicht entscheidend, weil sie von eher formellen Gründen geprägt ist. Das Prinzip des einheitlichen Unternehmens geht davon aus, dass die Konzernmutter ihre Töchter wesentlich beeinflusst, steuert und wie unselbständige Unternehmensteile behandelt.<sup>799</sup>

Mit dem Prinzip des einheitlichen Unternehmens lässt sich der Fremdvergleichsgrundsatz nicht vereinbaren, weil Markttransaktionen und interne Transaktionen nach dieser Betrachtung gerade keine perfekten Substitute füreinander darstellen. Vielmehr ist das Nebeneinander von Markt und Unternehmen nach der oben dargestellten Transaktionskostentheorie durch die unterschiedlich effiziente Organisation einzelner Transaktionen zu erklären und gekennzeichnet. Oestreicher lehnt die Anwendung des Fremdvergleichssatzes auf „konzerninterne[n] Transaktionen, die zur Kerntechnologie des Unternehmens gehören,“ deshalb als „konzeptionell auch falsch“ ab.<sup>800</sup>

Für eine Gewinnteilung im Rahmen des Prinzips des einheitlichen Unternehmens wird vom konsolidierten Gewinn des Konzerns als einer

---

<sup>797</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 228.

<sup>798</sup> Klein, S. 225.

<sup>799</sup> Oestreicher, S. 125.

<sup>800</sup> Oestreicher, S. 103 f.

Einheit ausgegangen. Das Prinzip des einheitlichen Unternehmens geht davon aus, dass die unverbundene Summe der Teile eines Konzerns nicht dem Konzern als Einheit entspricht. Dieser bestehe vielmehr in der integrierten Summe aller Teile. Unter diesem Blickwinkel lassen sich dann auch konzernbedingte Wettbewerbsvorteile erklären.<sup>801</sup> Die einzelnen Konzernteile erwirtschaften nach dieser Betrachtungsweise keine selbständigen Erfolge, sondern werden lediglich am konsolidierten Konzernergebnis beteiligt. Diese Beteiligung erfolgt mittels standardisierter Aufteilungsfaktoren.<sup>802</sup>

## 2. Globale formelhafte Gewinnaufteilungsmethode

Die globale formelhafte Gewinnaufteilungsmethode<sup>803</sup> basiert auf dem Grundsatz des einheitlichen Unternehmens und wird für verbundene Unternehmen auf internationaler Ebene bisher gar nicht angewendet. Sie wurde lediglich auf der regionalen Ebene ausprobiert.<sup>804</sup> Eine formelhafte indirekte Gewinnabgrenzung/ formulary apportionment ist jedoch zwischen Stammhaus und Betriebsstätten auf der internationalen Ebene subsidiär zu den Standardmethoden zulässig, da insoweit ein internationales Einheitsunternehmen vorliegt.<sup>805</sup> Die verbundenen Unternehmen eines MNU werden dagegen von der OECD nach dem Prinzip des selbständigen Unternehmens nicht als Einheit verstanden.

Die globale formelhafte Gewinnaufteilungsmethode beruht auf einer für alle Steuerpflichtigen vorab festgelegten starren Formel.<sup>806</sup> Die Formel soll Kosten, Wirtschaftsgüter, Lohnsumme und Umsatz in einer gewichteten Kombination berücksichtigen.<sup>807</sup> Nach dieser Formel wird der weltweit konsolidierte Gewinn eines MNU den verbundenen Unternehmen zugerechnet.<sup>808</sup> Kernelemente dieser Methode sind die Regelungen über die Abgrenzung des Konsolidierungskreises, die Ermittlung des konsolidierten Gewinns und die Bestimmung des Zerlegungsschlüssels. Konzeptionell werden die verbundenen Unternehmen folglich nicht nur wirtschaftlich sondern auch rechtlich als Einheit behandelt.<sup>809</sup>

---

<sup>801</sup> Oestreicher, S. 31.

<sup>802</sup> Oestreicher, S. 125.

<sup>803</sup> Engl.: Global formulary apportionment method.

<sup>804</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 79.

<sup>805</sup> Oestreicher, S. 125.

<sup>806</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 17, 79; Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 230.

<sup>807</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 230; OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 79; Stewart, S. 179, nennt einen ähnlichen Reigen von Variablen: Beschäftigung, Umsätze, Absatz, inländische Investitionen.

<sup>808</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 17, 79.

<sup>809</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 230.

Abzugrenzen ist diese Methode von den geschäftsfallbezogenen Gewinnmethoden. So wird bei der Gewinnteilungsmethode mit einheitlicher Kapitalrendite diese nicht im Voraus für alle Betroffenen Steuersubjekte innerhalb eines MNU festgelegt. Vielmehr ergibt sich diese aus einem Fremdvergleich mit einer fiktiven Vereinbarung unabhängiger Unternehmen in vergleichbarer Situation. Eine Abgrenzung zu den Vorausvereinbarungen zwischen Steuerverwaltungen und Unternehmen ist durch die Mitwirkung aller Beteiligten möglich. Es erfolgt in einem solchen Fall gerade kein pauschaler Alleingang eines MNU, sondern eine sorgfältige Analyse des konkreten Sachverhaltes gemeinsam mit den Steuerverwaltungen.<sup>810</sup>

### *a) Diskussion*

Als Vorteile für die globale formelhafte Gewinnaufteilungsmethode werden weniger Verwaltungsaufwand, geringere Kosten und mehr Sicherheit für den Steuerpflichtigen sowie eine realitätsnähere Berücksichtigung der Konzernperspektive ins Feld geführt.<sup>811</sup> Außerdem kann die Abkoppelung der Besteuerung von Transferpreisen deren Manipulation weniger attraktiv gestalten.<sup>812</sup>

Die OECD lehnt dieses Verfahren für verbundene Unternehmen eines MNU aus praktischen Erwägungen ab.<sup>813</sup> Einerseits sei eine Vermeidung von Doppelbesteuerung sowie von Besteuerungslücken mit dieser Methode nur sehr schwer sicherzustellen.<sup>814</sup> Andererseits sei eine dazu erforderliche Einigung aller Steuerverwaltungen mit dem Konzern über eine derartige Universalformel extrem aufwendig oder sogar unmöglich.<sup>815</sup> Es wird auch bestritten, dass eine Abbildung aller Gewinnbildungsfaktoren und Standortbedingungen in einer Formel sachgerecht möglich sei.<sup>816</sup> Ferner setze eine solche Formel die Anwendung weltweit einheitlicher Besteuerungsgrundlagen und Rechnungslegungssysteme voraus.<sup>817</sup> Darüber hinaus widerspricht diese Methode „dem Prin-

<sup>810</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 79.

<sup>811</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 79 f.

<sup>812</sup> Stewart, S. 178f., weist darauf hin, dass die formelhafte Gewinnaufteilung die Steuerlast unabhängig von möglicherweise manipulierten Transferpreisen ermittelt.

<sup>813</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 26, 63, 79; Sieker in Debatin/ Wassermeyer Art 9 Rn. 231 berichtet von einer einhelligen und entschiedenen Ablehnung innerhalb der OECD-Mitgliedstaaten.

<sup>814</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 80.

<sup>815</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 80. Dieser Ablehnungsgrund findet sich auch in einer Zusammenfassung der wichtigsten Ablehnungsgründe bei Oestreicher, S. 17 m. w. N. sowie bei Shoup, S. 292.

<sup>816</sup> Dieser Ablehnungsgrund findet sich in einer Zusammenfassung der wichtigsten Ablehnungsgründe bei Oestreicher, S. 17 m. w. N.

<sup>817</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 80.



zip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit von Einkünften zu einem nationalen Hoheitsgebiet“.<sup>818</sup> Selbst wenn alle diese Bedenken ausgeräumt wären, würde ein Basar der Formelwünsche beginnen, um das jeweilige Steueraufkommen zu maximieren.<sup>819</sup> Weitere Probleme werden im Zusammenhang mit der Willkür bei der Formelfestlegung,<sup>820</sup> mit Wechselkursschwankungen, mit Vollzugskosten und Datenbeschaffungspflichten<sup>821</sup> der Steuerpflichtigen, mit der Bewertung immaterieller Wirtschaftsgüter, mit der Berücksichtigung regionaler Unterschiede sowie mit konzerninternen Geschäften gesehen.<sup>822</sup> Außerdem werde ein neuer Anreiz für die MNU geschaffen, ihre Beiträge hinsichtlich der jeweiligen Variablen zu überprüfen und durch eine steueroptimierte Anpassung ihre Steuerlasten zu senken. Damit wäre statt einer Lösung lediglich eine Verlagerung des Problems erreichbar. Für diese Methode werden weltweite Offenlegungspflichten der MNU für unverzichtbar gehalten sowie eine internationale Steuerverwaltung.<sup>823</sup> Man beobachtet jedoch eine in den USA bestehende Diskussion über die globale formelhafte Gewinnaufteilungsmethode und folgert daraus, dass eine regionale Ablösung des Fremdvergleiches nicht ausgeschlossen sei, z. B. in der NAFTA-Wirtschaftszone oder für das global trading bestimmter Finanzprodukte.<sup>824</sup> Unterstützend für eine derartige Ablösung könnten auch die weltweite Intensivierung der Prüfungstätigkeit und die weltweite Verschärfung der Dokumentationspflichten wirken.<sup>825</sup>

Jüngst ist diese Methode in Europa in die Diskussion eingeführt worden und eine europaweit einheitliche Gewinnaufteilung nach einer Formel aus Umsatz, Lohnsumme und Anlagevermögen gefordert worden.<sup>826</sup>

Zusammenfassend stehen dieser Methode also erhebliche politische und administrative Hindernisse entgegen, ohne dass eine Gesamtlösung bei Gelingen in greifbare Nähe rückte. Ein Nebeneinander der globalen formelhaften Gewinnaufteilungsmethode mit dem Fremdvergleichs-

---

<sup>818</sup> Dieser Ablehnungsgrund findet sich in einer Zusammenfassung der wichtigsten Ablehnungsgründe bei Oestreicher, S. 17 m. w. N.

<sup>819</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 80.

<sup>820</sup> Stewart, S. 179, legt dar, dass es keine *richtige* Gewichtung der genannten Variablen gibt, die zu einer korrekten Besteuerung der wirklichen Gewinne führen könnte, weil das Verhältnis zwischen den einzelnen Variablen und den Gewinnen variiert.

<sup>821</sup> Stewart, S. 179.

<sup>822</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 81 ff.

<sup>823</sup> Stewart, S. 179.

<sup>824</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 231.

<sup>825</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 231 stellt für die mittlerweile eingetretene Entwicklung eine entsprechende Prognose auf.

<sup>826</sup> Reuter, S. 4; er berichtet auch von anderen Vorstößen, die auf eine europäische Mindeststeuer hinauslaufen.

grundsatz erscheint höchst unpraktikabel, da hierdurch Doppelbesteuerung und Besteuerungslücken geradezu provoziert würden. Aus diesen Gründen halten die OECD und ihre Mitgliedstaaten am Fremdvergleichsgrundsatz nach wie vor fest.<sup>827</sup>

### *b) Eigene Stellungnahme*

Die globale formelhafte Gewinnaufteilung wird international bei verbundenen Unternehmen gem. Art. 9 MA-OECD grundsätzlich abgelehnt. Dagegen wird sie für die Bestimmung von Verrechnungspreisen zwischen Betriebsstätte und Stammhaus subsidiär zu den Standardmethoden akzeptiert, da diese Konstellation noch ein grenzüberschreitendes Einheitsunternehmen darstelle. Wirtschaftlich ist zwischen Betriebsstätte und Stammhaus einerseits und zwischen zwei verbundenen Unternehmen andererseits eine vergleichbare Tragung von Funktionen und Risiken denkbar. Diese werden wegen ihrer gesellschaftsrechtlichen Unterschiede steuerlich u. U. völlig unterschiedlich behandelt, wenn nur im einen Fall die globale formelhafte Gewinnaufteilungsmethode subsidiär zulässig ist, im anderen nicht. Dies ist nicht durch unterschiedliche wirtschaftliche Vorgänge gerechtfertigt. Vielmehr stellt sich die ganz grundsätzliche Frage, ob pauschale Gewinnabgrenzungen international anerkannt werden sollen oder nicht. Eine konsistent durchgehaltene Rechtsformneutralität wäre ein wichtiger Beitrag zu einem einfacheren und klareren internationalen Steuerrecht.

### 3. Beispiel Nordamerika: Unitary Taxation

Ein weiteres Anwendungsbeispiel für den Grundsatz des einheitlichen Unternehmens findet sich in Nordamerika. Erfahrungen mit einer indirekten formelhaften Gewinnabgrenzung bestehen in den U.S. Bundesstaaten und kanadischen Provinzen.<sup>828</sup> Dort werden nationale Konzerngesellschaften auf bundesstaatlicher Ebene mit ihrem Einkommen aus gewöhnlicher Geschäftstätigkeit/ business income nach der „Unitary Taxation“ besteuert.<sup>829</sup>

---

<sup>827</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 81 – 83.

<sup>828</sup> Oestreicher, S. 126 m. w. N.; Stewart, S. 183, Fn. 5, bezieht sich lediglich auf einige US-Bundesstaaten; Saunders, S. 1642, zählt im Jahr 1985 22 US-Bundesstaaten.

<sup>829</sup> Oestreicher S. 126 m. w. N.; Saunders, S. 1642, beschreibt die Funktionsweise der Unitary Taxation innerhalb des amerikanischen Steuersystems eingehend.

*a) Praktische Verbreitung*

Während die indirekte formelhafte Gewinnabgrenzung<sup>830</sup> ursprünglich nur für rechtlich einheitliche Unternehmen offen stand, wie bis heute international nur für Stammhaus und Betriebsstätte, wird sie seit den Dreißiger Jahren des 20. Jahrhunderts in Kalifornien und mittlerweile in 20 U.S. Bundesstaaten auch für verbundene Unternehmen angewendet, davon in 12 U.S. Bundesstaaten regelmäßig.<sup>831</sup> Ansonsten wird auf bundesstaatlicher Ebene die getrennte Buchführung/ separate accounting oder eine spezielle Zuordnung einzelner Besteuerungsgüter/ specific allocation praktiziert.<sup>832</sup>

Die Unitary Taxation kommt einmal als domestic unitary taxation und als worldwide unitary taxation vor.<sup>833</sup> Erstere betrifft nur das weltweite Einkommen aller U.S. Gesellschaften eines (MN)U, wohingegen letztere das weltweite Einkommen aller Gesellschaften eines (MN)U zur Gewinngrundlage für die formelhafte Abgrenzung nimmt.<sup>834</sup> Wegen Bedenken hinsichtlich einer Kollision der worldwide unitary taxation mit den direkten Methoden der internationalen Unternehmensbesteuerung, hinsichtlich eines Verstoßes gegen bestehende DBA und hinsichtlich einer Beeinträchtigung des internationalen Wirtschaftsverkehrs wird die worldwide unitary Taxation heute nur noch in 3 U.S. Bundesstaaten und nur noch mit Einschränkungen angewendet.<sup>835</sup>

Die domestic unitary taxation ist dagegen in fast allen U.S. Bundesstaaten bis heute verbreitet. Vermutlich wegen der praktisch weggefallenen worldwide Variante erfährt die domestic Variante teilweise eine Erweiterung des Begriffes der U.S. Gesellschaft. Sie umfasst vielfach auch solche Auslandsunternehmen, bei denen mehr als 20 % des Durchschnitts aus Umsatz, Aktiva und Lohnsumme in den USA anfallen.<sup>836</sup>

---

<sup>830</sup> Engl.: formulary apportionment.

<sup>831</sup> Oestreicher, S. 132 f. m. w. N.

<sup>832</sup> Oestreicher, S. 131 m. w. N.

<sup>833</sup> Saunders, S. 1642.

<sup>834</sup> Oestreicher, S. 133 f. m. w. N.; Ritter, Vertragspolitik S. 354 nennt die worldwide unitary taxation eine „Fehlentwicklung“.

<sup>835</sup> Oestreicher, S. 134 f. m. w. N., nennt Illinois und Indiana, die solche Auslandsgesellschaften ausklammern, die 80 % ihres Betriebsvermögens im Ausland haben und bei denen 80 % der Löhne und Gehälter im Ausland anfallen, sowie in einer Fußnote Alaska eingeschränkt auf die Öl- und Gasproduktion.

<sup>836</sup> Oestreicher, S. 136 m. w. N.

*b) Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit*

Die Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit<sup>837</sup> hat sich mit der Rechtsprechung der U.S. Gerichtshöfe entwickelt. Es existieren nebeneinander 3 unterschiedliche Maßstäbe.<sup>838</sup>

Der kalifornische Supreme Court stellt auf die Einheitlichkeit der Beteiligungsverhältnisse – Mehrheit –, die Einheitlichkeit der Geschäftsabläufe – zentrale Betriebsabteilungen z. B. für Marketing oder Einkauf – und die Einheitlichkeit der Führung ab und wurde von der Multistate Tax Commission zum Contribution or Dependency Test weiterentwickelt.<sup>839</sup> Letzterer prüft die Existenz zentraler Funktionen, wechselseitig abhängige und förderliche Prozesse sowie eine zentralisierte Unternehmensführung. Der dritte Prüfungsmaßstab für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit stammt vom U.S. Supreme Court, der die Wirtschaftlichkeitsfaktoren<sup>840</sup> prüft.<sup>841</sup> Zu ihnen gehören eine zentrale Unternehmensführung, eine funktionale Eingliederung der Gesellschaften, die Realisierung von Skalenvorteilen sowie die finanzielle Eingliederung<sup>842 843</sup>.

Gemeinsam ist allen Prüfungsmaßstäben für eine wirtschaftliche Einheit der Zweiklang von gemeinsamer Führung und funktioneller (wirtschaftlicher) Eingliederung. Hinzu kommt bei den State Supreme Courts bzw. dem U.S. Supreme Court die finanzielle Eingliederung durch mehrheitliche Beteiligung.

Die Zusammenfassung der Teilerfolge zu einem Gesamterfolg ergibt sich für jeden steuerberechtigten U.S. Bundesstaat in einem separaten combined report über das business income. In diesem wird eine Gesamtrechnung inkl. der Umrechnung aller Teilgewinne nach den Vorschriften des steuerberechtigten U.S. Bundesstaates über die Gewinnermittlung vorgenommen.<sup>844</sup> Die Zerlegung des Gesamterfolges auf die beteiligten Staaten erfolgt in der überwiegenden Zahl nach den Faktoren Vermögen, Lohnsumme und Umsatz. Die Regelungen kann jedoch jeder Bundesstaat individuell gestalten. Die Gleichgewichtung aller Faktoren hat sich als Massachusetts formula etabliert. Die überwiegende Zahl der Bundesstaaten gewichtet jedoch den Faktor Umsatz doppelt.

---

<sup>837</sup> Engl.: unitary business.

<sup>838</sup> Oestreicher, S. 136 m. w. N.

<sup>839</sup> Saunders, S. 1942f.; Oestreicher, S. 137 m. w. N.

<sup>840</sup> Engl.: Factors of Profitability.

<sup>841</sup> Oestreicher, S. 138 m. w. N.

<sup>842</sup> Engl.: exercise of control.

<sup>843</sup> Oestreicher, S. 138 m. w. N.

<sup>844</sup> Oestreicher, S. 141.

Drei Bundesstaaten grenzen fast ausschließlich über den Faktor Umsatz ab.<sup>845</sup>

Vereinheitlichungsbestrebungen unter den U.S. Bundesstaaten ergaben sich aus dem Uniform Division of Income for Tax Purposes Act 1957 (UDITPA). Er definiert u. a. die drei Aufteilungsfaktoren und legt für produzierende Gewerbe und Handel eine Gleichgewichtung aller Faktoren fest. Jedoch ist er formell bis heute erst von 15 U.S. Bundesstaaten übernommen worden und wird in vielen anderen modifiziert angewendet.<sup>846</sup> Das nonbusiness income wird separat in jedem U.S. Bundesstaat erklärt.<sup>847</sup>

Der U.S. Supreme Court hat das kalifornische Gesetz im Urteil Barclays Bank PLC/ Colgate-Palmolive Company nicht für mit der US-amerikanischen Verfassung unvereinbar erklärt.<sup>848</sup> Damit bleibt die unitary taxation in Kalifornien möglich. Es gab jedoch seitens ausländischer Regierungen und Unternehmen vehemente Proteste gegen die unitary taxation Kaliforniens.<sup>849</sup>

#### 4. Beispiel Deutschland: Gewerbesteuerliche Organschaft

Auch in Deutschland gibt es Erfahrungen mit einer formelhaften Gewinnaufteilung auf der Grundlage des Grundsatzes des einheitlichen Unternehmens bei der Aufteilung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage im Falle einer Organschaft.<sup>850</sup> Die Rechtslage bis zum Veranlagungszeitraum 2000 erinnert an die Anforderungen aus den USA.<sup>851</sup> Voraussetzungen für eine Organschaft waren gem. § 14 Nr. 1 + 2 KStG a. F. die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung. Hinsichtlich der Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit wird heute in § 14 KStG ein Gewinnabführungsvertrag gem. § 291 I AktG und eine finanzielle Eingliederung vorausgesetzt.<sup>852</sup> Unter der finanziellen Eingliederung versteht man, dass der Organträger während des gesamten Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft ununterbrochen (§§ 14 I 1 Nr. 1 S. 1, 14 I 1 Nr. 3 S. 3, § 14 I 2 KStG) die Mehrheit der Stimm-

---

<sup>845</sup> Oestreicher, S. 148 f. m. w. N.

<sup>846</sup> Oestreicher, S. 151 f. m. w. N.

<sup>847</sup> Oestreicher, S. 142.

<sup>848</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 230 m. w. N.; Saunders, S. 1642, verweist auf ein weiteres Urteil des US Supreme Court 1983 in die gleiche Richtung, Container Corporation of America v Franchise Board (California).

<sup>849</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 230.

<sup>850</sup> Oestreicher, S. 126.

<sup>851</sup> Oestreicher, S. 140, noch mit der alten Rechtslage.

<sup>852</sup> Bis 2000 wurde zusätzlich gem. § 14 Nr. 2 KStG eine wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung gefordert. Diese Erfordernisse wurden durch eine Mindestdauer des Gewinnabführungsvertrages von 5 Jahren ersetzt.

rechte aus Anteilen an der Organgesellschaft gem. § 14 I 1 Nr. 1 S. 1 KStG unmittelbar oder gem. § 14 I 1 Nr. 1 S. 2 KStG vermittelt über Mehrheitsstimmrechte mittelbar wirksam innehat. Gem. § 14 I 1 Nr. 3 S. 1 + 2 KStG muss der Gewinnabführungsvertrag auf mindestens 5 Jahre abgeschlossen und durchgeführt werden, vorbehaltlich einer vorzeitigen Kündigung aus wichtigem Grund.

Die Abgrenzung des aufzuteilenden Gesamterfolges bestimmt sich nach den Gewinnen der einzelnen Unternehmen aus dem EStG bzw. dem KStG, wobei gewerbesteuerspezifische Hinzurechnungen und Kürzungen vorgenommen werden. Die einzelnen Gewinne werden bei der Organschaft zu einer Summe zusammengefasst, auf die dann die Steuermesszahl anzuwenden ist, die für den Organträger maßgeblich ist.<sup>853</sup>

Die Zerlegung der resultierenden Gewerbesteuer auf die betroffenen Gemeinden ist im gesetzlichen Regelfall gem. §§ 28, 29 GewStG nach dem Verhältnis der Arbeitslöhne vorzunehmen. Erstreckt sich ein Teilunternehmen auf mehrere Gemeindebezirke, bspw. zwei benachbarte Industriegebiete, so wird gem. § 30 GewStG nach der Lage der örtlichen Verhältnisse und den jeweiligen resultierenden Gemeindelasten unterschieden. Nur bei unbilligen Ergebnissen eröffnet § 33 GewStG den Weg zu einem den tatsächlichen Gegebenheiten Rechnung tragenden Maßstab.

## 5. Kritik am Grundsatz des einheitlichen Unternehmens

Kritik erfährt das Konzept des einheitlichen Unternehmens wegen angeblich zu pauschaler Zerlegung der Gewinne, mangelnder Berücksichtigung der Funktionen, Risiken und Produktivität sowie wegen politischer und administrativer Umsetzungsprobleme.<sup>854</sup> Oestreicher kritisiert eine zu pauschale Zerlegung der Gewinne wegen ungeeigneter Zerlegungsmaßstäbe. Auch würde bei der Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit nicht hinreichend auf Funktion, Risiko und Produktivität Rücksicht genommen.<sup>855</sup>

Das Prinzip des einheitlichen Unternehmens hat sich international bisher noch nicht etabliert und wird von den Mitgliedstaaten der OECD für die Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen ausdrücklich abgelehnt.<sup>856</sup> Es gibt jedoch einzelne praktische Anwendungsbeispiele im Steuerrecht für ähnliche Konzepte. Im Für und Wider zum Prinzip des selbständigen Unternehmens gibt es gewichtige Argumente

---

<sup>853</sup> Oestreicher, S. 141.

<sup>854</sup> So fasst Oestreicher die Kritik zusammen, vgl. S. 192.

<sup>855</sup> Oestreicher, S. 193 f.

<sup>856</sup> Oestreicher, S. 126.

sowohl für die wünschenswerten Ziele des derzeitigen Systems als auch für die berechtigte Kritik an dessen Schwachstellen. Es fehlt bislang an einem System, das die dahinter stehende wirtschaftliche Realität besser abzubilden im Stande ist und eine praktikablere Gewinnabgrenzung leisten kann.

### **III. Transaktions- und Prozesskostenbezogene Ansätze**

Neben dem Prinzip des einheitlichen Unternehmens hat die Literatur noch weitere Alternativkonzepte zum Grundsatz des selbständigen Unternehmens entwickelt. Sie versuchen die Vorteile beider Systeme zusammenzubringen.

#### 1. System der Transaktionssimulation

Andresen entwickelt ein zwischenstaatliches Einkünfteabgrenzungssystem, „das die betriebswirtschaftliche Komponente der Einkünfteabgrenzung in stärkerem Maße“<sup>857</sup> berücksichtigen soll als die traditionellen Standardmethoden.

##### *a) Darstellung der Grundannahmen*

Andresen geht davon aus, dass die grundsätzliche Vermutung im Handels- und Steuerrecht, „daß der Markt die Leistungen richtig bewertet“, dann nicht mehr zutrifft, „wenn der Markt durch eine Unternehmensverbindung ersetzt wird“. Diese Konstellation sei jedoch mittlerweile die Regel bei grenzüberschreitenden Transaktionen.<sup>858</sup> Auch der „Marktpreis als Referenzwert“ habe sich für solche Fälle wegen der mangelnden Markttransparenz „als falsch herausgestellt“.<sup>859</sup> Deshalb bedürfe es einer „eigenständigen Bewertungsregel“, die bestimme, „was bei Fehlen eines Marktes als marktliches Entgelt gilt“.<sup>860</sup>

Maßstäbe für eine effiziente Ermittlungsmethode seien das „Leistungsfähigkeitsprinzip im Sinne der zwischenstaatlichen Verteilungsgerechtigkeit“, die Wettbewerbsneutralität zwischen Konzern und Markt, eine kostengünstige Informationsbeschaffung sowie die Schaffung eines safe haven.<sup>861</sup> Ferner solle am Prinzip des unabhängigen Unternehmens festgehalten werden, jedoch die Konzerneinbindung künftig als „für die

---

<sup>857</sup> Andresen, S. 269.

<sup>858</sup> Andresen, S. 270.

<sup>859</sup> Andresen, S. 271, 313.

<sup>860</sup> Andresen, S. 271 mit Fn. 11.

<sup>861</sup> Andresen, S. 271 – 273.

Besteuerung relevantes Merkmal“ Berücksichtigung finden. Darüber hinaus solle sich das neue System an wirtschaftstheoretischen Erklärungen zur Konzernbildung und zum Intra-Konzernmarkt orientieren und ein übersichtliches Instrumentarium auch zur Lösung spezieller Problemfälle bereitstellen.<sup>862</sup> Andresen orientiert sich an den „Bestimmungsgrößen des [internen: der Verfasser] Konzernverrechnungspreises und an den wirtschaftlichen Umständen der Transaktion“.<sup>863</sup> Er beschreibt sein System selbst als Ableitung des „steuerlich akzeptablen Konzernverrechnungspreis[es: der Verfasser] auf indirektem Wege.“ Es solle „ausschließlich im bilateralen Verhältnis zweier Staaten verhandelt und in dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen festgeschrieben“ werden.<sup>864</sup>

### *b) Darstellung einzelner Schritte der Transaktionssimulation*

„Der Grundsatz der Transaktionssimulation betrachtet zunächst den jeweiligen Gewinn zweier Konzernunternehmen aus einer einzelnen Transaktion zwischen ihnen und vergleicht diesen Transaktionsgewinn im Konzern jeweils mit dem Transaktionsgewinn, der sich zu einem Zeitpunkt ergeben hat bzw. ergeben hätte, als diese Unternehmen noch nicht miteinander verbunden also noch nicht Bestandteil des gleichen Konzerns gewesen sind.“ Man unterscheidet folglich einen tatsächlichen Vergleich und einen hypothetischen Vergleich der Transaktionsgewinne.<sup>865</sup> Dabei definiert Andresen die Transaktionsgewinne wie folgt:<sup>866</sup>

**Für konzerninterne Anbieter:**  $\text{Transaktionsgewinn} = \text{Konzernverrechnungspreis} * \text{Transaktionsvolumen} - \text{Kosten}$ <sup>867</sup>

**Für konzerninterne Nachfrager:**  $\text{Transaktionsgewinn} = \text{Umsatz} - \text{Konzernverrechnungspreis} * \text{Transaktionsvolumen} - \text{Kosten}$ .

Die vorstehenden Definitionen führen in Verbindung mit der Annahme nicht sinkender nationaler Leistungsfähigkeiten durch gesellschaftsrechtliche Verbindung zu einer Berücksichtigung nicht nur des Konzernverrechnungspreises (Standardmethoden), sondern auch des Transaktionsvolumens und der sonstigen Kosten. Die Simulation besteht also in der Übertragung einer vor der gesellschaftsrechtlichen Verbindung tatsächlich oder hypothetisch durchgeführten Transaktion auf die Zeit nach der

<sup>862</sup> Andresen, S. 273 f.

<sup>863</sup> Andresen, S. 275.

<sup>864</sup> Andresen, S. 275.

<sup>865</sup> Andresen, S. 276 f.

<sup>866</sup> Diese Definitionen finden sich bei Andresen, S. 277.

<sup>867</sup> Eigentlich handelt es sich bei den „Kosten“ um „sonstige Kosten“, weil bereits das Produkt aus Konzernverrechnungspreis und Transaktionsvolumen Kosten des konzerninternen Nachfragers darstellt.



gesellschaftsrechtlichen Verbindung.<sup>868</sup> Andresen verwendet an Stelle der preistheoretischen Überlegungen der Standardmethoden bei seiner Transaktionssimulation investitionstheoretische Zusammenhänge.<sup>869</sup> Der Transaktionsgewinn kann also als Ertragswert der Investition „Transaktion“ aufgefasst werden.<sup>870</sup> Die Festlegung des Konzernverrechnungspreises erfolgt vereinfacht in drei Schritten, 1) der Ermittlung der originären Preisbandbreite, 2) der Ermittlung der derivativen Preisbandbreite und 3) der endgültigen Preisfestsetzung.

#### (1) Die originäre Preisbandbreite

Der erste Schritt besteht in der Ermittlung der originären Preisbandbreite. Diese spannt sich zwischen dem vom Konzern angemeldeten Verrechnungspreis und den von den beiden nationalen kompetenten Finanzbehörden<sup>871</sup> ins Auge gefassten Verrechnungspreisen auf. Andresen unterscheidet zwischen einer rein nationalen Befassung einer kompetenten Steuerbehörde mit dem Verrechnungspreisfall in einem Konzern und der durch den Konzern zu beantragenden Einbeziehung weiterer kompetenter Steuerbehörden aus anderen betroffenen Staaten.<sup>872</sup>

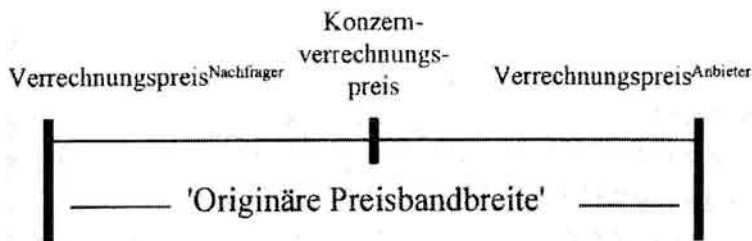


Abbildung 11: Die originäre Preisbandbreite<sup>873</sup>

Er setzt voraus, dass sich die nationalen steuerrechtlichen Korrekturvorschriften am Leistungsfähigkeitsprinzip<sup>874</sup> ausrichten. Unter dieser Voraussetzung entsprechen „alle Verrechnungspreise innerhalb der originären

<sup>868</sup> Andresen, S. 278 f.

<sup>869</sup> Andresen, S. 300.

<sup>870</sup> Andresen, S. 200.

<sup>871</sup> Kompetente Finanzbehörden in den DBA mit Deutschland sind: in den USA: IRS Assistant Commissioner (International) (vgl. Blessing 1996, S. 23-67 m. w. N. sowie die einschlägigen DBA).

<sup>872</sup> Andresen, S. 284.

<sup>873</sup> Andresen, S. 284 f.

<sup>874</sup> Tipke, S. 590, attestiert dem Leistungsfähigkeitsprinzip allgemeine Anerkennung.

ren Preisbandbreite dem Leistungsfähigkeitsprinzip im interindividuellen Sinne.<sup>875</sup>

## (2) Die derivative Preisbandbreite

Den zweiten Schritt stellt die Simulation der vergleichbaren Transaktionen vor der gesellschaftsrechtlichen Verbindung der Konzernunternehmen dar. Diese Simulation leitet aus den o. g. Definitionen des Transaktionsgewinns verschiedene sog. derivative Preisbandbreiten ab.<sup>876</sup>

### (a) Tatsächlicher Zeitvergleich

Bei einem tatsächlichen Zeitvergleich erfolgt die Simulation in mehreren Phasen. Zuerst findet eine Fortschreibung von Transaktionspreis, Transaktionsvolumen und Kosten in die steuerlich umstrittenen Veranlagungszeiträume statt. Aus diesen aktualisierten Daten wird dann der jeweilige Transaktionsgewinn für Anbieter und Nachfrager mit o. g. Formeln errechnet. Die ermittelten Transaktionsgewinne sind entsprechend den oben dargestellten Annahmen als Mindestgewinn für Transaktionen nach der gesellschaftsrechtlichen Verbindung festzuhalten. Diese Mindesttransaktionsgewinne werden nun ebenso wie die aktuellen Daten aus dem steuerlich umstrittenen Veranlagungszeitraum als fixe Parameter behandelt. Voraussichtlich haben sich durch die gesellschaftsrechtliche Verbindung die Kosten und das Transaktionsvolumen verändert. Nach Umstellung o. g. Formeln für Anbieter und Nachfrager lässt sich für beide ein Mindestkonzernverrechnungspreis als resultierende Größe eindeutig ableiten.<sup>877</sup> Dieser muss um konzernabhängige Einflüsse bereinigt werden. Daher werden beim Anbieter dessen ersparte Herstell- und Transaktionskosten abgezogen und beim Nachfrager dessen ersparte Transaktionskosten.<sup>878</sup> Zwischen beiden spannt sich erneut eine Preisbandbreite auf, die als derivative Preisbandbreite bezeichnet wird. Die Untergrenze der derivativen Preisbandbreite für den Konzernverrechnungspreis bestimmt sich aus den Daten des Anbieters und dessen Mindesttransaktionsgewinn, die Obergrenze dagegen aus den Daten des Nachfragers und dessen Mindesttransaktionsgewinn.<sup>879</sup>

---

<sup>875</sup> Andresen, S. 285.

<sup>876</sup> Andresen, S. 285.

<sup>877</sup> Andresen, S. 285 f.

<sup>878</sup> Andresen, S. 287, spricht vom Abzug der Herstell-, Vertriebs- und Transaktionskosten. Da die Transaktionskosten nach Auffassung des Verfassers auch die Vertriebskosten umfassen und die Herstellkosten nur beim Anbieter anfallen, wurde hier eine andere Darstellung gewählt.

<sup>879</sup> Andresen, S. 286.

## (b) Hypothetischer Zeitvergleich

Beim hypothetischen Zeitvergleich fehlt es vor der gesellschaftsrechtlichen Verbindung an vergleichbaren Transaktionen zwischen den betroffenen Unternehmen. In solchen Fällen werden „die Grenzen der derivativen Preisbandbreite von mehreren Sachverständigen direkt“ ermittelt. Aufgrund der nachvollziehbar divergierenden Interessen der beteiligten Unternehmen und kompetenten Finanzbehörden empfiehlt Andresen zur Sicherung der Unabhängigkeit und Neutralität der Wirtschaftsprüfer eine Kostenteilung zwischen allen Beteiligten. Die Wirtschaftsprüfer rechnen von den aktuellen Daten der Verbundenheitssituation rückwärts zu einem damaligen fiktiven Transaktionsgewinn, indem sie konzernbedingte Kosten und Mengeneffekte berücksichtigen. Unter Annahme des damaligen Transaktionsgewinns als unveränderlich kann mit den aktuellen Daten erneut die Residualgröße Konzernverrechnungspreis für Anbieter und Nachfrager ermittelt werden.<sup>880</sup> Die Sachverständigen ermitteln „sowohl für die Preisuntergrenze [...] als auch die Preisobergrenze [...] jeweils mehrere voneinander abweichende Werte“. Mehrere derivative Preisbandbreiten werden zum Schluss zu einer zusammengefasst, wobei deren Grenzen innerhalb der originären Preisbandbreite liegen müssen, da nur so dem Leistungsfähigkeitsprinzip genügt wird. Die Zusammenfassung erfolgt jeweils getrennt für Preisunter- bzw. Preisobergrenzen im Wege von Durchschnittsberechnungen.<sup>881</sup>



Abbildung 12: Mehrere Derivative Preisbandbreiten<sup>882</sup>

## (3) Die endgültige Preisfestsetzung

Durch die vorgenannten Schritte kann nur ein mehrdeutiges Ergebnis erzielt werden, was für steuerliche Zwecke nicht hinreichend ist. Je-

<sup>880</sup> Andresen, S. 286 f.

<sup>881</sup> Andresen, S. 288 f.

<sup>882</sup> Andresen, S. 288 f.

doch werden alle Preise innerhalb der zusammengefassten derivativen Preisbandbreite dem Leistungsfähigkeitsprinzip sowohl als Verteilungsgerechtigkeit zwischen den Staaten als auch als Wettbewerbsneutralität zwischen Markt und Konzern gerecht. Daher empfiehlt Andresen, bei ursprünglich vereinbarten Konzernverrechnungspreisen innerhalb dieses Spielraumes keine Korrekturen durch die kompetenten Steuerbehörden vorzunehmen. Liegt der ursprünglich vereinbarte Konzernverrechnungspreis jedoch außerhalb der zusammengefassten derivativen Preisbandbreite, so stellt Andresen die jeweiligen Ansässigkeitsstaaten vor die Wahl: Sie können sich entweder innerhalb einer Einigungsfrist auf einen Wert in der Bandbreite einigen oder beiden Staaten kommt immer das gleiche residuale Steueraufkommen zu. Letzteres erfolgt durch eine Verteilung „der Bemessungsgrundlage im reziproken Verhältnis der Ertragssteuersätze der beiden [betroffenen: der Verfasser] Ansässigkeitsstaaten“.<sup>883</sup> Dies wird von Andresen auch als *safe haven* bezeichnet.

#### (4) Kodifizierung

Andresen bietet auch eine Kodifizierung der Transaktionssimulation an, die Art. 9 MA-OECD entweder ersetzen oder als **Art. 9A MA-OECD** optional ergänzen soll.<sup>884</sup> Unter Beibehaltung der derzeitigen nationalen Regelungen könnte eine entsprechende Regelung in den DBA „die Reichweite der nationalen Korrekturvorschriften“ begrenzen.<sup>885</sup>

##### *„Absatz 1*

*Entspricht die für eine Leistung gezahlte oder empfangene Gegenleistung, also ein Konzernverrechnungspreis, ein Lizenzentgelt oder ein Zinssatz, zwischen verbundenen Unternehmen nicht dem, was im Rahmen der Transaktionssimulation als angemessen erachtet wird, so ist jedem DBA-Partnerstaat eine Korrektur des Unternehmensgewinns nach seinen nationalen Korrekturvorschriften bis zu diesem Angemessenheitsniveau erlaubt, und jeder DBA-Partnerstaat hat ein Besteuerungsrecht bis zur Höhe des Unternehmensgewinns, der sich aus diesem Angemessenheitsniveau für die Gegenleistung ergibt.“<sup>886</sup>*

---

<sup>883</sup> Andresen, S. 290 f.

<sup>884</sup> Andresen, S. 309.

<sup>885</sup> Andresen, S. 310. Für den Fall des Fehlens von DBA zwischen zwei Staaten sieht Andresen auch die Möglichkeit für „die Durchführung eines Bewertungsverfahrens auf diplomatischem Wege“.

<sup>886</sup> Andresen, S. 283.

*„Absatz 2*

*Ist ein verbundenes Unternehmen der Auffassung, daß die beabsichtigte Korrektur des Konzernverrechnungspreises zu einer Besteuerung führt oder führen wird, die diesem Abkommen nicht entspricht, so ist auf Antrag des verbundenen Unternehmens bei der zuständigen Behörde seines Ansässigkeitsstaates eine abgestimmte Betriebsprüfung unter Hinzuziehung des anderen DBA-Partnerstaates durchzuführen. Art. 26 ist dabei zu beachten.“<sup>887</sup>*

*„Absatz 3*

*Innerhalb einer Bandbreite, die von den Preisen gebildet wird, die die Fisci der DBA-Partnerstaaten im Rahmen ihrer zeitlich abgestimmten Betriebsprüfung ermittelt haben, ist eine derivative Preisbandbreite zu bestimmen. Hat zwischen den Konzernunternehmen vor der gesellschaftlichen Verbindung ein vergleichbarer Leistungsaustausch stattgefunden, so sind die Grenzen einer solchen derivativen Preisbandbreite aus einem Vergleich der Transaktionsgewinne des anbietenden und des nachfragenden Konzernunternehmens [vor] mit deren Transaktionsgewinnen nach der gesellschaftsrechtlichen Verbindung abzuleiten. Hat ein vergleichbarer Leistungsaustausch nicht stattgefunden, so ist die derivative Preisbandbreite von unabhängigen Sachverständigen zu bestimmen. Überschneiden sich die originäre und die derivative Preisbandbreite, so gilt deren Schnittmenge als derivative Bandbreite.“<sup>888</sup>*

*„Absatz 4*

*Wenn die beiden DBA-Partnerstaaten sich innerhalb der derivativen Preisbandbreite nicht auf ein Angemessenheitsniveau einigen können, gilt derjenige Konzernverrechnungspreis als Angemessenheitsniveau im Sinne des Absatzes 1, der sich bei der Aufteilung der derivativen Preisbandbreite im reziproken Verhältnis der Ertragssteuersätze beider DBA-Partnerstaaten ergibt. Der jeweils andere DBA-Partnerstaat korrigiert seine Steueransprüche diesem bilateral festgelegten Angemessenheitsniveau entsprechend.“<sup>889</sup>*

*c) Diskussion der Grundannahmen und eigene Stellungnahme*

Andresen nimmt an, dass sich die nationale Leistungsfähigkeit eines Unternehmens, gemessen am Transaktionsgewinn, durch eine gesellschaftsrechtliche Verbindung mit einem anderen Unternehmen nicht vermin-

---

<sup>887</sup> Andresen, S. 284.

<sup>888</sup> Andresen, S. 290.

<sup>889</sup> Andresen, S. 291.

dem dürfe.<sup>890</sup> Diese Annahme unterstellt eine friedliche Fusion im beiderseitigen Interesse und dürfte gerade bei feindlichen Übernahmen keinesfalls realistisch sein. Trotzdem kann es auch in solchen Fällen politisch empfehlenswert und sinnvoll sein, ein friedliches Verhalten steuerlich zu unterstellen und somit einer Steuererosion für den Ansässigkeitsstaat des feindlich übernommenen Unternehmens vorzubeugen. In diesem Sinne ist Andresens Wirkungsanalyse zu verstehen: „Die Annahme bewirkt, dass die Leistungsfähigkeit des vormals unabhängigen Unternehmens in der Form des Transaktionsgewinns jeweils die Untergrenze dessen bildet, was das betreffende Unternehmen nach seiner gesellschaftsrechtlichen Einbindung in einen multinationalen Konzern durch seine nun grenzüberschreitende Aktivität an Leistungsfähigkeit erwirtschaften muss, damit dies aus steuerlicher Sicht akzeptabel ist.“<sup>891</sup>

Überdies ist nach Andresen in einem Konzern sicherzustellen, „daß sich der Ertragswert der getätigten Transaktionen durch eine Investition nicht vermindert.“<sup>892</sup>

Folgt man derartigen politischen Erwägungen im ersten Schritt, sollte man in einem zweiten Schritt gewissenhaft prüfen, ob dies Merger nachhaltig behindert, Marktgleichgewichte verschiebt und damit auch negative volkswirtschaftliche Implikationen mit sich bringt. Eine erste Vermutung spricht für derartige Konsequenzen.

Nach Auffassung von Andresen ist ein Fremdvergleich mit Nicht-Konzern-Unternehmen nicht sinnvoll, weil die „Quelle der Leistungsfähigkeit“ „letztlich in den Konzernunternehmen selbst“ entspringe.<sup>893</sup> Er hält die Transaktionssimulation auch für realitätsnäher als den Fremdvergleich, „da die Betrachtung auf die geprüften Konzernunternehmen beschränkt ist.“ Andresen erwartet insgesamt geringere Kosten für Datenbeschaffung, Dokumentation und Sachverständige, als sie bei den Standardmethoden anfallen, weil nur auf interne Daten zurückgegriffen werde. Ob auch der hypothetische Zeitvergleich in der Realität derartige Kostenvorteile bietet, ist jedoch höchst fraglich. Nach Einschätzung von Andresen bietet seine Methode auch eine höhere Planungssicherheit als die Standardmethoden, da eine Orientierung am verlässlichen Transaktionsgewinn erfolge.<sup>894</sup> Nicht überzeugend dargelegt ist eine von Andresen erwartete drastische Verkürzung der jeweiligen Verfahrensdauer, die dadurch entstehe, „daß die Kombination materiellen Rechts mit zeitlich befristeten Verfahrensschritten den Einigungsprozeß be-

---

<sup>890</sup> Andresen, S. 275 f.

<sup>891</sup> Andresen, S. 278 f.

<sup>892</sup> Andresen, S. 276 f.

<sup>893</sup> Andresen, S. 283.

<sup>894</sup> Andresen, S. 298 f.

schleunigt“.<sup>895</sup> Eine derartige Koppelung ist erstens auch bei den derzeitigen Ermittlungsmethoden im Verständigungsverfahren implementierbar und zweitens in der dargestellten Kodifizierung keinesfalls zwingend angelegt. Folgerichtig verweist Andresen einige Seiten später auf die Notwendigkeit präziserer Formulierungen der Verfahrensschritte durch die OECD.<sup>896</sup> Diese Notwendigkeit ist sicherlich nicht auf die Transaktionssimulation beschränkt, ebenso wenig wie die Möglichkeit derartiger Präzisierungen. Die Kritik an der Methodenvielfalt bei den Standardmethoden, die sich auch bei Andresen findet, lässt sich auf sein eigenes Modell übertragen. Betrachtet man nämlich seinen hypothetischen Zeitvergleich so kommt auch er auf eine Vielzahl von derivativen Preisbandbreiten. Wenn man sich nicht auf eine „richtige“ derivative Preisbandbreite beschränken kann, so nährt dies wenigstens Zweifel an der Operationalität seiner Methode. Spielräume ergeben sich hier offensichtlich durch unterschiedliche Einschätzung der Volumen- und Kosteneffekte sowie der sonstigen konzernbedingten Korrekturen. Eine bloße Durchschnittsbildung ist zur Ausräumung von Bedenken nicht ausreichend. Andresen zeigt selbst anlässlich seiner Erörterung einzelner Problemfälle reichlich Streitpotential zwischen den Wirtschaftsprüfern beispielsweise hinsichtlich Palettenbetrachtungen bei kombinierten Teilleistungen, Preiszugeständnissen bei Markteintritt und staatlich vorgegebenen Preisen auf.<sup>897</sup>

Auch der safe haven bei Andresen ist de facto ein aus den oben aufgezeigten Unschärfen der Methode abgeleiteter Festverrechnungspreis. Denn wenn man beiden kompetenten Steuerbehörden eine Verteilung für das Scheitern von Verhandlungen in Aussicht stellt, so wird keine Seite dazu angehalten, zu ihren Ungunsten von dieser Regel abzuweichen. Daher haben Verhandlungen nur noch unter der Annahme von Altruismus eine nennenswerte Erfolgsaussicht. Ob dieses Ergebnis wünschenswert ist, wäre bei grundsätzlicher Akzeptanz der Methode, die derzeit noch nicht abzusehen ist, politisch zu entscheiden. Jedoch sollte ein safe haven für alle Beteiligten sinnvollerweise gerade hinter den durch Einigung insgesamt zu verteilenden Vorteilen für die Steuerbehörden zurückbleiben, um beide zu ernsthaften Verhandlungen zu ermutigen.

Betrachtet man die derivative Preisbandbreite als eine Bandbreite, innerhalb derer auch der bemühte Steuerpflichtige seinen Verrechnungspreis festgesetzt haben wird, so wird er förmlich für ein abweichendes Verhalten bestraft. Bewegt er sich dagegen innerhalb der

---

<sup>895</sup> Diese Erwartung findet sich bei Andresen, S. 299.

<sup>896</sup> Andresen, S. 309.

<sup>897</sup> Andresen, S. 306 f.

Bandbreite, so würde jeder Verrechnungspreis akzeptiert. Wären die Bandbreiten wirklich eindeutig wissenschaftlich abzuleiten, könnte auf diese Weise das Verhalten der Steuerpflichtigen positiv beeinflusst werden. Diese Bedingung wird selbst von Andresen offensichtlich nicht als erfüllt angesehen, da er eine Mehrzahl von Sachverständigengutachten mit einem Durchschnitt zusammenfasst.

## 2. Prozessorientierte Gewinnaufteilungsmethode

Ein weiterer neuer Ansatz findet sich bei Oestreicher, den dieser selbst als Kombination aus dem Prinzip der selbständigen Unternehmung und dem Prinzip des einheitlichen Unternehmens beschreibt.<sup>898</sup> Er folgert aus den Defiziten der vorangegangenen Methoden, die Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit müsse nach Prozessen vorgenommen werden (activity approach). Dann sei innerhalb der Prozesse auch eine bessere Vergleichbarkeit gegeben, die prozessinterne pauschale Gewinnabgrenzungen z. B. nach investiertem Kapital oder Lohnsumme erlaubt.<sup>899</sup>

### a) Darstellung

Oestreicher unterscheidet innerhalb eines MNU zwischen Marktleistungen und Verbundprozessen.<sup>900</sup> Unter Marktleistungen versteht er solche Transaktionen, „die ohne Nachteil für die Wettbewerbsposition des Unternehmens durch externe Marktvorgänge substituiert werden können“ und für „die der Grundsatz des Fremdvergleichs das genaue theoretisch fundierte Abgrenzungsprinzip darstellt“. Verbundprozesse dagegen „liegen vor, wenn zur Realisierung von Verbundeffekten übergreifende Abstimmungen zwischen den verschiedenen Gesellschaften des Unternehmens erforderlich sind, die auf das gemeinsame Auftreten auf dem Beschaffungs- oder Absatzmarkt, interne Leistungsverflechtungen oder die gemeinsame Nutzung einer knappen Ressource zurückzuführen sind. Sie zeichnen sich aus durch Transaktionen mit hohem Anpassungs- und Koordinierungsbedarf, die aufgrund der spezifischen Eigenschaften der mit ihr verbundenen Vermögenswerte hohe[n] Kooperationsrisiken und hohem Schlichtungsbedarf ausgesetzt sind.“<sup>901</sup> Die Abgrenzung der Marktleistungen von den Verbundprozessen erinnert ein wenig an die

---

<sup>898</sup> Oestreicher, S. 196.

<sup>899</sup> Oestreicher, S. 194.

<sup>900</sup> Oestreicher, S. 197, auf S. 199 ff. legt er dar, dass die Steuerung von Verbundprozessen mit Verrechnungspreisen unmöglich sei aufgrund der allgemeinen Probleme bei der Festlegung der internen Verrechnungspreise und wegen deren zu langfristiger Festschreibung.

<sup>901</sup> Oestreicher, S. 197.



Unterscheidung bei der BALRM zwischen Standardprodukten und integrierten Produkten.

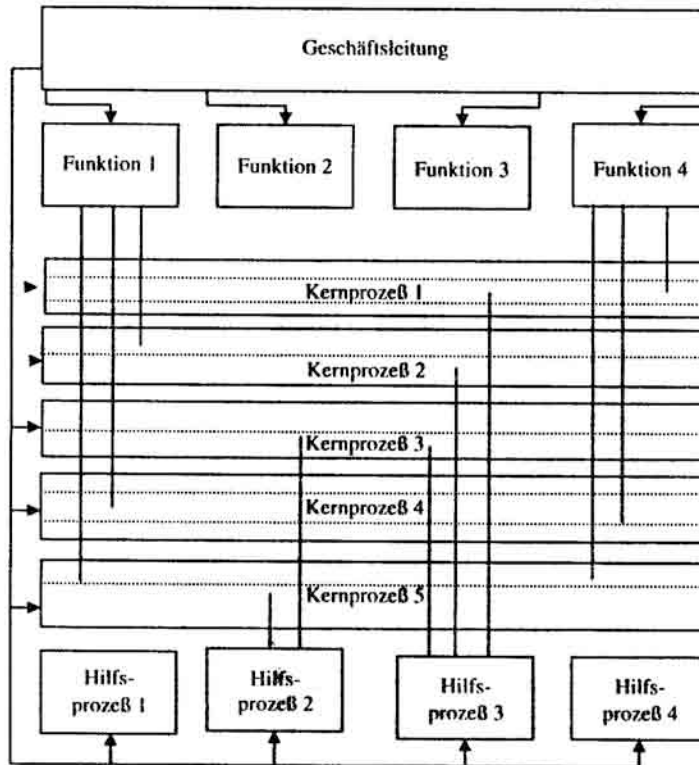


Abbildung 13: Das Organisationsmodell der Prozessorganisation<sup>902</sup>

Die Abgrenzung zwischen Marktleistungen und Verbundprozessen erfolgt im Gegensatz zu den sonstigen vorgestellten Modellen nicht vertikal nach Funktionen oder Objekten, sondern horizontal nach Prozessen.<sup>903</sup> Diese Prozesse sollen im Idealfall unter einheitlicher interner

<sup>902</sup> Dieses Modell wurde Oestreicher, S. 210, entnommen.

<sup>903</sup> Oestreicher, S. 208. Auf S. 201 – 207 geht er auf Untersuchungen von Eccles und von Colbert/ Spicer ein. Aus ihnen folgert er, dass mit zunehmender Spezifität der Investitionen, zunehmender Häufigkeit, zunehmendem Volumen sowie zunehmender strategischer Bedeutung einer internen Transaktion und zunehmender Unsicherheit oder Komplexität einer internen Transaktion sich das Entscheidungsinteresse der Zentrale erhöht, sich die Wahrscheinlichkeit spezieller interner Schlichtungsverfahren erhöht und sich Verrechnungspreise statt an Marktpreisen stärker an internen Herstellungskosten (Vollkosten) ausrichten. Oestreicher weist darauf hin, dass es bisher an eindeutigen Messvorschriften zwischen den verschiedenen Anlagenspezifitäten fehlt sowie an statistischen Beweisen für diese Zusammenhänge.

Zuständigkeit vom Lieferanten bis zum Kunden reichen. Bei zu umfangreichen Prozessen wird auf den Prozessverantwortlichen/ process owner konzentriert auch nach Funktionen, nach Problemhaltigkeit und nach Kunden segmentiert.<sup>904</sup> Die verschiedenen Prozesse unterteilen sich in Kernprozesse<sup>905</sup> sowie Hilfsprozesse/ Supportprozesse<sup>906</sup> und werden durch Kompetenzzentren für zentrale Funktionen ergänzt.<sup>907</sup> Jeder Kernprozess setzt einen nachhaltigen Wettbewerbsvorteil voraus, welcher gegeben ist, „wenn Ressourcen wertvoll sind, knapp, schwer imitierbar, schwer substituierbar und auf innovative Produkte und Märkte transferierbar.“ Dagegen können Hilfsprozesse ohne strategische Nachteile ausgelagert werden,<sup>908</sup> neudeutsch: outgesourced.

In welchem Umfang den Kompetenzzentren zentrale Funktionen zugewiesen werden, ist durch das vorliegende Modell keinesfalls determiniert.<sup>909</sup> Die konkrete Ausgestaltungen können ein Kernbereichsmodell<sup>910</sup>, ein Richtlinienmodell/ Stabsmodell<sup>911</sup>, ein Servicemodell<sup>912</sup>, ein Matrixmodell<sup>913</sup> oder ein Autarkiemodell<sup>914</sup> bilden.<sup>915</sup>

### *b) Umsetzbarkeit*

Erreicht man eine Prozessorganisation, deren Kernprozesse jeweils von ihren Faktormärkten bis ihren Absatzmärkten reichen, und setzt man jeden dieser Kernprozesse in einer separaten wirtschaftlichen Einheit um, so wird ein konsolidierter Gewinn für jeden Kernprozess bestimmbar. Die Hilfsprozesse haben dagegen im Idealfall keinen Kundenkon-

<sup>904</sup> Oestreicher, S. 208 f.

<sup>905</sup> Unter Kernprozess versteht man die Summe der Geschäftsvorgänge, die einen nachhaltigen Wettbewerbsvorteil transportieren und den gesamten Transformationsprozess umfassen.

<sup>906</sup> Ein Hilfsprozess erfüllt eine unterstützende Aufgabe zu den Kernprozessen, hat jedoch im Gegensatz zu den Kernprozessen keine strategische Bedeutung.

<sup>907</sup> Oestreicher, S. 209 – 211. Oestreicher bevorzugt diese prozessorientierte Herangehensweise gegenüber der funktionalen oder objektorientierten Arbeitsteilung wegen der geringen Transaktionskosten an den Schnittstellen zu den standardisierten Hilfsprozessen.

<sup>908</sup> Oestreicher, S. 210 f.

<sup>909</sup> Oestreicher, S. 211.

<sup>910</sup> Darunter versteht Oestreicher, S. 211, die vollständige Ausgliederung aller Funktionen aus den Prozessen in die Kompetenzzentren.

<sup>911</sup> Bei einem solchen Modell werden Aufgaben zwischen Prozessen und Kompetenzzentren aufgeteilt, Oestreicher, S. 211 f.

<sup>912</sup> Bei einem solchen Modell werden Kompetenzen zwischen Prozessen und Kompetenzzentren aufgeteilt, Oestreicher, S. 211 f.

<sup>913</sup> Darunter versteht Oestreicher, S. 212, eine Aufteilung sowohl der Kompetenzen als auch der Aufgaben zwischen Kompetenzzentren und Prozessen.

<sup>914</sup> Hierunter versteht Oestreicher, S. 211, eine vollständige Integration aller Funktionen in die Prozesse.

<sup>915</sup> Oestreicher, S. 211 f.

takt, sind aber aufgrund ihrer standardisierten Leistungen zu Fremdvergleichsbedingungen mit geringem Aufwand zu bewerten. Die Einordnung der Kompetenzzentren hängt von der Marktnähe ihrer Serviceleistungen ab.<sup>916</sup>

Die Prozessorganisation hat sich bisher in der Unternehmenspraxis noch nicht gegen die verbreiteten Organisationsmodelle<sup>917</sup> durchgesetzt. Daher wird sich eine prozessorientierte Gewinnaufteilung in den meisten Fällen zuerst mit der Identifikation und überschneidungsfreien Zuordnung der einzelnen Aktivitäten zu den jeweiligen strategischen Wertschöpfungsprozessen quer zur bisherigen Unternehmensorganisation auseinandersetzen haben.<sup>918</sup> Bei diesem Neugliederungsvorgang ist von den strategischen Ressourcen<sup>919</sup> des Unternehmens auszugehen, die der Herstellung des Kundennutzens dienen und einen nachhaltigen Wettbewerbsvorteil gewähren.<sup>920</sup> Die einzelnen Aktivitäten können in Teilprozessen, Prozesssegmenten und Prozesselementen bestehen. Die Identifikation der einzelnen Versatzstücke erfolgt mittels einer Verrichtungsanalyse und der anschließenden Aufgabendekomposition. Zur Aufdeckung von Zusammenhängen und Wechselwirkungen zwischen den einzelnen Versatzstücken und Prozessen untereinander bedient man sich der Interdependenz-Analyse sowie des Netzwerkansatzes. Besteht eine ausführliche Prozessdokumentation, wird für jeden Prozess der Erfolg als Differenz aus den jeweiligen Prozesserträgen und Prozessaufwendungen ermittelt. Bei Hilfsprozessen erfolgt die Bestimmung der Prozesserträge mittels eines Fremdvergleiches mit dem Markt.<sup>921</sup> Damit sind dann auch gleich diejenigen Prozessaufwendungen der Kernprozesse definiert, die durch in Anspruch genommene Hilfsprozesse verursacht werden. Die jeweiligen Kosten für die Hilfsprozesse sowie für die Kernprozesse selbst ergeben sich durch Kostenzurechnung. Hierzu bedient man sich im Aufbau ähnlich wie bei der Produktkalkulation der Kostenstellenrechnung oder der Kostenträgerrechnung und verrechnet Einzel- und Gemeinkosten nach den üblichen Prinzipien der Prozesskostenrechnung prozessmengenabhängig.<sup>922</sup> Leistungsmengenneutrale Kosten werden dagegen konventionell als Aufschlag bezogen auf die leistungsmengen-

---

<sup>916</sup> Oestreicher, S. 212 f.

<sup>917</sup> Oestreicher, S. 214, zählt die Hauptvertreter auf: Funktionalorganisation, Divisionalorganisation, Regionalorganisation und Projektorganisation.

<sup>918</sup> Oestreicher, S. 214 f.

<sup>919</sup> Oestreicher, S. 216, nennt die wichtigsten Ressourcen: physische, immaterielle (idealerweise immobile oder geschützte), finanzielle und organisatorische Ressourcen. Einen Sonderfall stellen auch nicht völlig verstandene Zusammenhänge dar (causal ambiguity).

<sup>920</sup> Oestreicher, S. 215.

<sup>921</sup> Oestreicher, S. 216 f. m. w. N.

<sup>922</sup> Oestreicher, S. 217 – 220 m. w. N.

induzierten Kosten oder auf die Summe aus Einzel- und Prozesskosten verrechnet.<sup>923</sup> Kriterien dafür sind das Verursachungs-<sup>924</sup>, das Identitäts-, das Proportionalitäts-, das Durchschnitts-<sup>925</sup> oder das Tragfähigkeitsprinzip<sup>926, 927</sup>. Oestreicher präferiert insoweit das Verursachungs- und hilfsweise das Durchschnittsprinzip. Nur bei immateriellen Wirtschaftsgütern, Dienstleistungen oder Know-how Transfers bevorzugt er das Tragfähigkeitsprinzip.<sup>928</sup> Bei fehlender Proportionalität der Kosten können über den Prozesskostenansatz die Kosten einzelner Arbeitsschritte bewertet werden.<sup>929</sup> Die prozessorientierte Gewinnermittlung basiert auf der Ablauforganisation bzw. den zentralen Geschäftsprozessen eines MNU. Im Gegensatz zu den transaktionsbezogenen Standardmethoden und den transaktionsbezogenen Gewinnmethoden bündelt die prozessorientierte Gewinnermittlungsmethode bewusst alle Transaktionen innerhalb eines geschlossenen Prozesses.<sup>930</sup> Dessen Bewertung wird je nach Marktnähe durch Marktpreise oder durch Vollkosten vorgenommen. Im Gegensatz zur Kostenumlagevereinbarung, die zwischen den Beteiligten eine individuelle Kostenverteilung nach konkreten vertraglich ausgehandelten Prinzipien regelt, bietet die prozessorientierte Gewinnaufteilung ein vereinheitlichtes System als verallgemeinerungsfähiges integriertes Gesamtkonzept an.<sup>931</sup> Ansonsten sind die Unterschiede beider Konzepte nach Auffassung von Oestreicher überbrückbar. Voraussetzung für eine Umsetzung einer prozessorientierten Gewinnaufteilung ist nach seiner Auffassung lediglich eine Öffnung der Kostenumlagevereinbarung für ganze Wertschöpfungsketten. Oestreicher erwartet für den Fall der Um-

---

<sup>923</sup> Oestreicher, S. 220 m. w. N.

<sup>924</sup> Oestreicher, S. 222 f., untergliedert in finales oder teleologisches Kostenverursachungsprinzip. Außerdem ordnet er Grenzkosten, relative Einzelkosten, proportionale Kosten, variable Kosten sowie fixe Kosten ein und erläutert einige Literaturmeinungen zu Zurechnungsproblemen.

<sup>925</sup> Oestreicher, S. 224, nennt auch die Bezeichnung Gesamtkostenanteilsrechnung. Unter beiden Begriffen versteht man die gleichmäßige bzw. durchschnittliche Verteilung der Gemeinkosten oder Gesamtkosten auf die Gesamtleistungsmenge. Er verweist auch auf das Prinzip der Kostenanteilsgleichheit und das Leistungsentsprechungsprinzip.

<sup>926</sup> Oestreicher, S. 226, nennt auch das Synonym Deckungsprinzip. Gemeint ist die Kostenverteilung nach der erfolgsabhängigen Belastbarkeit der Produkte. Das Prinzip diente ursprünglich der Verteilung von Fixkosten in Ermangelung geeigneter verursachungsgerechter Kriterien.

<sup>927</sup> Oestreicher, S. 221.

<sup>928</sup> Oestreicher, S. 229.

<sup>929</sup> Oestreicher, S. 220 f., nennt dafür auch zahlreiche Beispiele: Forschung und Entwicklung, Konstruktion, Logistik, Planung, Steuerung und Überwachung der Fertigung, Qualitätssicherung, Instandhaltung, Verwaltung, Vertrieb, Service zur Erzeugnisausbringung.

<sup>930</sup> Oestreicher, S. 230 f.

<sup>931</sup> Oestreicher, S. 235, grenzt in Tabelle 13 zwischen zweiseitiges System (Kooperation) einerseits und vereinheitlichtes System (Integration) andererseits ab.

setzung eine Verringerung der Transferpreisprobleme, „die mit den künstlichen Schnittstellen zwischen den aufeinanderfolgenden Wertschöpfungsstufen verbunden sind.“<sup>932</sup>

*c) Eigene Stellungnahme*

Der prozessorientierte Ansatz von Oestreicher macht die aktuellen Defizite bei der Abgrenzung von Profit Centern in der Praxis offensichtlich. Bereits in den 50er Jahren des 20. Jahrhunderts wurden zur Vermeidung von Transferpreiskonflikten für diese Abgrenzung 4 Kriterien aufgezeigt:

Operational independence
Unrestricted access to sources and markets
Separable divisional costs and revenues
Managerial intent to operate as a profit centre

Jedoch werden diese Kriterien in der Praxis meist nicht erfüllt, abgesehen vom letzten Punkt.<sup>933</sup> Basierend auf diesen Kriterien stellen auch Emmanuel/ Mehafdi Hypothesen auf, unter denen Verrechnungspreiskonflikte jeweils vermieden werden könnten.<sup>934</sup> Oestreichers prozessorientierter Ansatz erfüllt hinsichtlich der Kernprozesse diese Voraussetzungen weitgehend, während die Abgrenzung der Hilfsprozesse durch mögliche Marktvergleiche relativ wenig Konfliktpotential eröffnet. Zumindest für Unternehmen, die eine Prozessorganisation aufweisen, wäre eine baldige Anerkennung der Methode von Oestreicher sicherlich eine erhebliche Erleichterung bei ihren Verhandlungen mit den Finanzbehörden über internationale Verrechnungspreise. Sie würden weiter erheblich an Rechtssicherheit gewinnen, wenn sie anhand ihrer prozessorientierten Organigramme mit den Finanzverwaltungen bereits vorab Prozess für Prozess eine gemeinsame Beurteilung des Prozesscharakters innerhalb obigen Schemas erreichen könnten. Dann wäre später nur noch eine eher formale Prüfung der korrekten Anwendung vorzunehmen.

Auch bei dem Modell von Oestreicher verbleiben ungelöste Probleme wie die Zuordnung leistungsmengenneutraler Kosten. Jedoch vermeidet der prozessorientierte Ansatz zunehmend schwierigere direk-

<sup>932</sup> Oestreicher, S. 236 - 238.

<sup>933</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 118 m. w. N.

<sup>934</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 118f., zählen mehrere konfliktfreie Szenarien auf: a) no internal trade, b) interdependence is pooled, c) divisional autonomy over market choice, d) transfer prices are excluded from divisional profit calculations.

te und indirekte Vergleiche zwischen den Produkten am Markt und einzigartigen konzerninternen Zwischenprodukten. Diese Methode verspricht daher für den Fall ihrer flächendeckenden Akzeptanz, die bislang noch nicht absehbar ist, eine Abnahme der Komplexität der Verrechnungspreiskonflikte.

#### IV. Bestandsaufnahme

Im 2. Kapitel wurden zahlreiche Ermittlungsmethoden mit ihrem Für und Wider dargestellt. Bisher unbeantwortet blieb die Frage, wie die unterschiedlichen Ermittlungsmethoden zu beurteilen sind. Dies soll nun anhand einiger ausgewählter Maßstäbe erfolgen. Ausgegangen wird von dem Erfordernis der Sachgerechtigkeit, wonach die jeweilige Ermittlungsmethode auf eindeutige und nachvollziehbare Weise zu einem vorhersehbaren und gerechten steuerlichen Ergebnis führt.

Ziele und Maßstäbe der Besteuerung und auch der Ermittlung von Verrechnungspreisen lassen sich mit der folgenden Übersicht verdeutlichen.

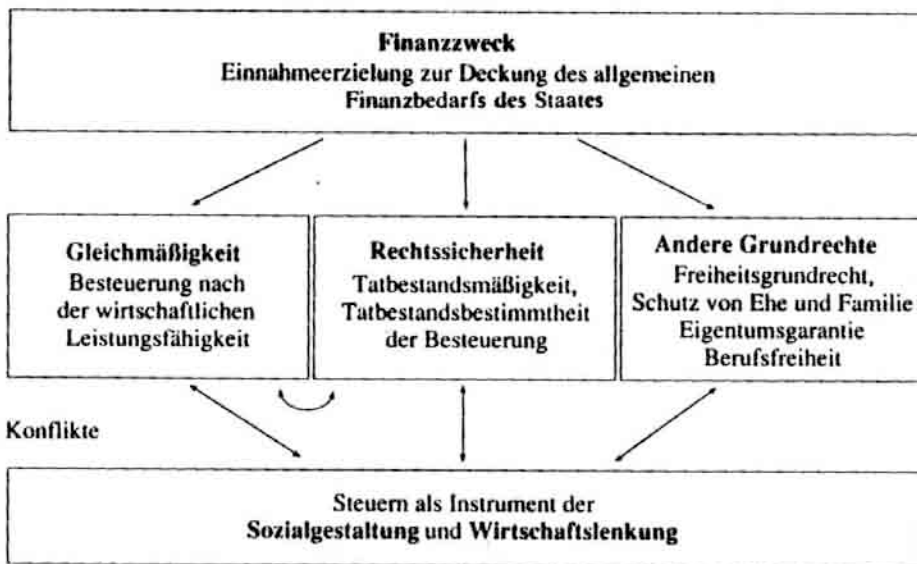


Abbildung 14: Ziele und Zielbeziehungen im Rahmen der Besteuerung<sup>935</sup>

<sup>935</sup> Bauch/ Oestreicher, S. 158.

## 1. Rechtsstaatsprinzip und Vorhersehbarkeit

Das Rechtsstaatsprinzip bindet alle staatliche Gewalt an Recht und Gerechtigkeit.<sup>936</sup> Statt des deutschen Begriffes Rechtsstaatsprinzip spricht man international von der Rule of Law, wobei dieser Begriff nicht nur Vorrang und Vorbehalt der Gesetze sondern auch materielle Garantien des Rechtsstaates erfasst. Auf europäischer Ebene ist die Satzung des Europarates auf die Prinzipien Rechtsstaatlichkeit, Menschenrechte und Demokratie ebenso ausgerichtet wie die Präambel der EMRK.<sup>937</sup> In der Präambel der EMRK ist die Rede von einem gemeinsamen Erbe an „geistigen Gütern, politischen Überlieferungen, Achtung der Freiheit und Vorherrschaft des Gesetzes“.<sup>938</sup> Letzteres kann als ein Verweis auf das Rechtsstaatsprinzip bzw. die Rule of Law verstanden werden.<sup>939</sup> Die Rechtsstaatlichkeit wird auch als wesentliches gemeineuropäisches Element der Legitimation der Europäischen Gemeinschaft verstanden, was in der Präambel des Vertrages über die Europäische Union seinen Niederschlag gefunden hat: „Bekanntnis zu den Grundsätzen der ... Rechtsstaatlichkeit“.<sup>940</sup> Zahlreiche rechtsstaatliche Unterprinzipien, Grundsätze und Regeln haben in der durch die Rechtsprechung des EuGH geprägten Erscheinungsform Eingang in das Gemeinschaftsrecht gefunden.<sup>941</sup>

Nach deutschem Recht ist die Vorhersehbarkeit ein Teilelement des Rechtsstaatsprinzips<sup>942</sup>, das alle staatlichen Gewalten an Gesetz und Recht

---

<sup>936</sup> Schulze-Fielitz in Dreier Komm., Art. 20 (Rechtsstaat), Rn. 1.

<sup>937</sup> Ress, S. 636; Schulze-Fielitz in Dreier Komm., Art. 20 (Rechtsstaat) Rn. 20, findet die „politisch-programmatische Schicht des Rechtsstaatsgedankens“ in internationalen Pakten wieder und attestiert ihm „unverändert aktuelle Stoßkraft für die Entfaltung zwingenden Völkerrechts“.

<sup>938</sup> Präambel der EMRK.

<sup>939</sup> Schulze-Fielitz in Dreier Komm., Art. 20 (Rechtsstaat) Rn. 21, nennt die Bezugnahme in der Präambel der EMRK auf das Rechtsstaatsprinzip „nur verhalten“ und vermisst in der Konvention eine elaborierte Dogmatik des Rechtsstaatsverständnisses. Er zeigt sodann Beispiele einzelner Konventionsrechte auf, bei deren Auslegung zentrale Bestandteile von Rechtsstaatlichkeit erarbeitet wurden m. w. N.

<sup>940</sup> Schulze-Fielitz in Dreier Komm., Art. 20 (Rechtsstaat) Rn. 22f., der ebenfalls attestiert, dass die Textbefunde insbesondere im Primärrecht der EG eher spärlich ausfallen.

<sup>941</sup> Schulze-Fielitz in Dreier Komm., Art. 20 (Rechtsstaat) Rn. 24.

<sup>942</sup> Herzog in Maunz/ Dürig Komm., Art. 20 VII. Rn. 26, in Rn. 32 schließt er aus einer Gesamtschau des GG, dass dieses sich in toto zum Rechtsstaatsprinzip bekennt; Schnapp in von Münch/ Kunig Komm., Art. 20 Rn. 21 interpretiert das Rechtsstaatsprinzip: „Das Grundgesetz kennt nicht „das Rechtsstaatsprinzip“ schlechthin; vielmehr wird der Typus „Rechtsstaat“ von einer Reihe von Einzelementen geprägt; ähnlich Schulze-Fielitz in Dreier Komm., Art. 20 (Rechtsstaat) Rn. 61; Schmidt-Bleibtreu/ Klein, Art. 20 Rn. 9 verwenden den Begriff „Prinzip der Rechtsstaatlichkeit“; Bauch/ Oestreicher, S. 162 m. w. N. unterscheiden die Verfassungsbindung des Gesetzgebers (Legislative) und die Gesetzmäßigkeit von Regierung, Verwaltung (zusammen Exekutive) und Rechtsprechung (Judikative); Schmidt-Bleibtreu/ Klein nennen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und gliedern diese in Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes auf, Art. 20 Rn. 10.

bindet, sowie ein wesentlicher Grundsatz der EMRK. Unter dem Prinzip der Vorhersehbarkeit und Messbarkeit versteht Herzog, „daß bereits ergangene Staatsakte nachträglich an halbwegs klaren und eindeutigen Kontrollnormen gemessen werden können [...] [und dass: der Verfasser] staatliches Handeln an Hand solcher Normen schon vorher gemessen werden, d. h. also vorherberechnet werden kann.“<sup>943</sup>

Das Prinzip der Rechtssicherheit betrachtet Herzog als konkretisierendes Unterprinzip der Vorhersehbarkeit und Messbarkeit.<sup>944</sup> Die Rechtssicherheit ist ein Teilelement des Rechtsstaatsprinzips,<sup>945</sup> hat die Funktion, den Rechtsfrieden innerhalb der Gesellschaft zu sichern<sup>946</sup> und wird vom BVerfG in ständiger Rechtsprechung als tragendes Prinzip der Rechtsstaatlichkeit mit Verfassungsrang betrachtet.<sup>947</sup> Im Kern versteht man unter dem Prinzip der Rechtssicherheit den Vertrauensschutz und die Rechtsbeständigkeit rechtskräftiger Entscheidungen der öffentlichen Gewalt.<sup>948</sup>

Die deutsche Finanzverwaltung ist bei der Ermittlung der internationalen Verrechnungspreise an die allgemeinen Grundsätze des Verwaltungsrechts gebunden, da es sich bei der Besteuerung um ein Verwaltungsverfahren handelt. Zu nennen sind insbesondere die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, der Grundsatz von Treu und Glauben, die Verhältnismäßigkeit der getroffenen Maßnahmen sowie der Amtsermittlungsgrundsatz. Speziell für das Steuerrecht ist ergänzend das Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu nennen.<sup>949</sup> Ähnliche Grundsätze haben sich auch für die Finanzverwaltungen anderer Staaten entwickelt. Weltweit sind die Finanzbehörden den ursprünglich angelsächsischen Rechtsgrundsätzen „to operate in good faith“, „equity“ sowie „feasibility“ verpflichtet.<sup>950</sup> Um die Bedeutung dieser Prinzipien darzustellen, wird überblicksartig die Ausgestaltung der Rechtssicherheit im deutschen Steuerrecht aufgezeigt. Unter Steuern versteht man ausgehend von § 3 I AO „Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der

---

<sup>943</sup> Herzog in Maunz/ Dürig Komm., Art. 20 VII. Rn. 57; ähnlich Schulze-Fielitz in Dreier Komm., Art. 20 (Rechtsstaat) Rn. 129, der von Klarheit der Gesetze spricht und verlangt, dass „rechtliche Entscheidungen voraussehbar sind“.

<sup>944</sup> Herzog in Maunz/ Dürig Komm., Art. 20 VII. Rn. 26.

<sup>945</sup> Im Gegensatz zu Herzog betrachtet Schulze-Fielitz in Dreier Komm., Art. 20 (Rechtsstaat) Rn. 134, die Rechtssicherheit als unmittelbares Teilelement des Rechtsstaatsprinzips ohne eine Vermittlung durch das Prinzip der Vorhersehbarkeit.

<sup>946</sup> Hesselberger, S. 177.

<sup>947</sup> Schnapp in von Münch/ Kunig Komm. Art. 20 Rn. 26 m. w. N.

<sup>948</sup> Schmidt-Bleibtreu/ Klein, Art. 20 Rn. 12, 14f. m. w. N.

<sup>949</sup> Strobl, S. 172.

<sup>950</sup> Diese angelsächsischen Rechtsgrundsätze nennt Cooke, S. 253, für das UK.



Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.<sup>951</sup>

Die Besteuerung verfolgt neben dem Hauptzweck der Steuereinnahmeerzielung zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs des Staates eine Reihe von anerkannten Nebenzielen, z. B. die der Sozialgestaltung und der Wirtschaftslenkung.<sup>952</sup> Die Besteuerung ist in Deutschland verfassungsrechtlich gewissen Einschränkungen unterworfen wie den Grundrechten, der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, der Rechtssicherheit und diversen anderen Grenzen, die mit den Nebenzielen<sup>953</sup> in Konflikt treten können.<sup>954</sup>

Die Verwaltung ist generell durch den Vorrang des Gesetzes zur Befolgung bestehender gesetzlicher Regelungen gezwungen.<sup>955</sup> Tatbestandsmäßigkeitsprinzip und Tatbestandsbestimmtheitsprinzip dienen dem ebenfalls aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleiteten Grundsatz der Rechtssicherheit.<sup>956</sup> Der Grundsatz der Tatbestandsbestimmtheit besagt, „daß die Gesetzesvorschrift, die eine Steuerpflicht begründet, nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß so bestimmt ist, daß die Steuerlast für den Steuerpflichtigen voraussehbar und berechenbar wird“.<sup>957</sup> Trotzdem finden sich im Steuerrecht unbestimmte Rechtsbegriffe, die durch Verwaltungshandeln und Rechtsprechung mit Leben gefüllt werden müssen.<sup>958</sup> Dies wird auch vom BVerfG anerkannt, soweit „der Gesetzgeber

---

<sup>951</sup> Von diesem einfachgesetzlichen Steuerbegriff ist der verfassungsrechtliche Steuerbegriff zu unterscheiden. Art. 3 I AO dient insoweit nur als Auslegungshilfe und ist „im Funktionszusammenhang der bundesstaatlichen Finanzverfassung“ auszulegen, Birk, S. 27, unter Berufung auf BVerfGE 55, 274 (299); 67, 256 (282); ebenso Fischer-Menshausen in von Münch, Art. 105 Rn. 6a; a. A. Schmidt-Bleibtreu/ Klein, Art. 105 Rn. 7, die auch im GG die Definition der Steuer aus § 3 I AO übernehmen wollen.

<sup>952</sup> Bauch/ Oestreicher, S. 158 f.; Heun in Dreier Komm., Art. 3 Rn. 68; Fischer-Menshausen in von Münch, Art. 105 Rn. 8; Birk, S. 26, verdeutlicht anhand von § 3 I 2.Hs. AO, dass die Erzielung von Einnahmen bei einzelnen Steuern auch lediglich Nebenzweck sein kann; ebenso Schmidt-Bleibtreu/ Klein, Art. 105 Rn. 11 m. w. N., die jedoch als verfassungsrechtliche Grenze die erdrosselnde Wirkung einer Steuer ausmachen; Fischer-Menshausen in von Münch, Art. 105, Rn. 1, Art. 109 Rn. 11, 20, leitet die Möglichkeit bzw. Erforderlichkeit der Zwecke Stabilitäts- und Wachstumspolitik aus Art. 109 II GG ab, dem Verfassungsgebot der Rücksichtnahme auf das gesamtwirtschaftliche Gleichgewicht, konkretisiert durch das StabG.

<sup>953</sup> Zur verfassungsrechtlichen Rechtfertigung von Lenkungsnormen vgl. Birk, S. 52 ff.

<sup>954</sup> Bauch/ Oestreicher, S. 159.

<sup>955</sup> Schmidt-Bleibtreu/ Klein, Art. 20 Rn. 10; Hesselberger, S. 177 f.

<sup>956</sup> Zur Herleitung des Grundsatzes der Rechtssicherheit: Schmidt-Bleibtreu/ Klein, Art. 20 Rn. 12 m. w. N.

<sup>957</sup> Bauch/ Oestreicher, S. 162 m. w. N., die zitierte Formulierung basiert auf BVerfGE 9, 137/ 147. Hesselberger, S. 177; Birk, S. 42; Fischer-Menshausen in von Münch, Art. 105 Rn. 1; Schmidt-Bleibtreu/ Klein, Art. 20 Rn. 11, verwenden bedeutungsgleich die Bezeichnung „Gesetzmäßigkeit der Verwaltung“.

<sup>958</sup> Bauch/ Oestreicher, S. 162.

die wesentlichen Bestimmungen mit hinreichender Genauigkeit trifft, so dass die Verwaltungsbehörden und Gerichte „„auftauchende Zweifelsfragen mit Hilfe der anerkannten Auslegungsmethoden zu beantworten“ in der Lage sind“.<sup>959</sup> Der Steuerpflichtige löst die Steuerpflicht folglich erst durch die Erfüllung eines Lebenssachverhaltes aus, der unter den hinreichend bestimmten Steuertatbestand eines Steuergesetzes subsumiert werden kann. Zum Schutz der Steuerpflichtigen werden aus dem Rechtsstaatsprinzip ferner das Analogieverbot bzgl. steuerbegründender und –verschärfender Tatbestandsmerkmale sowie das Übermaßverbot abgeleitet.<sup>960</sup> Der Rechtssicherheit dient auch das Verbot rückwirkender belastender Gesetze,<sup>961</sup> ein weiterer Ausfluss aus dem Rechtsstaatsprinzip,<sup>962</sup> das im Steuerrecht eine Rückbewirkung von Rechtsfolgen (echte Rückwirkung) grundsätzlich ausschließt,<sup>963</sup> jedoch eine tatbestandliche Rückanknüpfung (unechte Rückwirkung) in der Regel zulässt<sup>964</sup>. Der Steuerpflichtige ist erst nach Ablauf eines Veranlagungszeitraumes vor einer Verkündung von diesbezüglichen Änderungen der Rechtsfolgen sicher.<sup>965</sup> Aus dem Rechtsstaatsprinzip gem. Art. 20 III GG wird auch der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit abgeleitet.<sup>966</sup> Er verlangt, „daß der einzelne vor unnötigen Eingriffen der öffentlichen Gewalt bewahrt bleibt“.<sup>967</sup> Für Eingriffe durch die Exekutive gilt deshalb über den Vorrang des Gesetzes hinaus der Vorbehalt des Gesetzes, d. h. das Erfordernis einer gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage für einen Eingriff.<sup>968</sup> Die Verwaltung wird an die Gesetze gebunden und ihr werden „freie, nicht am Gesetz orientierte Ermessensentscheidungen“ untersagt.<sup>969</sup> Bei

<sup>959</sup> Birk, S. 42 Rn. 145. Das eingeschlossene Zitat stammt aus der BVerfGE 21, 209 (215).

<sup>960</sup> Fischer-Menshausen in von Münch, Art. 105 Rn. 1; Schmidt-Bleibtreu/ Klein, Art. 2 Rn. 20, leiten das Übermaßverbot sowohl aus Art. 20 III GG als auch aus Art. 2 I GG ab.

<sup>961</sup> Schmidt-Bleibtreu/ Klein, Art. 20 Rn. 14f.

<sup>962</sup> Fischer-Menshausen in von Münch, Art. 105 Rn. 1; Birk, S. 42 f. unter Verweis auf die BVerfGE 72, 200 ff.; Schmidt-Bleibtreu/ Klein, Art. 20 Rn. 14 m. w. N., weisen darauf hin, dass kein allgemeines Rückwirkungsverbot existiert.

<sup>963</sup> Schmidt-Bleibtreu/ Klein, Art. 20 Rn. 15; Ausnahmen gelten nur für zwingende Gründe des Gemeinwohls oder das Fehlen eines schutzwürdigen Vertrauens des Einzelnen, Birk, S. 43 m. w. N.

<sup>964</sup> Schmidt-Bleibtreu/ Klein, Art. 20 Rn. 16; eine Ausnahme gilt für Lenkungsstatbestände, auf die der Steuerpflichtige bei seinen Dispositionen vertraut hat; dann handelt es sich um eine unzulässige Rückbewirkung von Rechtsfolgen, Birk, S. 43.

<sup>965</sup> Schmidt-Bleibtreu/ Klein, Art. 20 Rn. 15; ähnlich bei Birk, S. 43 m. w. N., der für das Entstehen der Steuer beispielhaft auf § 36 I i. V. m. § 25 I EStG verweist.

<sup>966</sup> Hesselberger, S. 177; Schmidt-Bleibtreu/ Klein, Art. 20 Rn. 13 m. w. N.

<sup>967</sup> Hesselberger, S. 177.

<sup>968</sup> Birk, S. 40 m. w. N.; Hesselberger, S. 178; Fischer-Menshausen in von Münch, Art. 105 Rn. 1; Schmidt-Bleibtreu/ Klein, Art. 20 Rn. 10.

<sup>969</sup> Hesselberger, S. 178.

der Besteuerung handelt es sich um einen Fall der sog. Eingriffsverwaltung,<sup>970</sup> weil die Finanzbehörden (Exekutive) durch die Besteuerung in Grundrechtspositionen des Bürgers eingreifen. Bei der Besteuerung muss folglich ein Steuergesetz die Erhebung einer Steuer an einen Steuertatbestand knüpfen.<sup>971</sup> Statt vom Vorbehalt des Gesetzes spricht man im Steuerrecht vom Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung<sup>972</sup> oder vom Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung<sup>973</sup>.

Die Vorhersehbarkeit des Ergebnisses einer Ermittlungsmethode ist von der Implementation einer konsistenten wirtschaftlichen Logik abhängig. Die Ermittlungsmethode muss insbesondere sicherstellen, dass ihr Ergebnis für den Steuerpflichtigen und die Finanzbehörden prognostizierbar ist. Dies bedingt einen eindeutigen Berechnungsweg, der hinsichtlich seiner Parameter und Variablen möglichst unanfällig gegen Manipulationen ist. Eine Ermittlungsmethode muss, um vorhersehbar zu sein, einer auf dem steuerlichen Sachverhalt aufbauenden konsistenten Logik folgen, die die Einflüsse sachwidriger Erwägungen weitgehend eliminiert. Dazu muss sie ausgehend von einer wirtschaftlich fundierten Analyse der grenzüberschreitenden Vorgänge die geeigneten steuerlichen Bemessungsgrundlagen isolieren und in eine einfache Berechnung implementieren, die möglichst unanfällig für Anwendungsfehler sein sollte. Wahlrechte für Steuerpflichtige und Finanzbehörden sind zu vermeiden und durch eindeutige Bedingungen zu ersetzen, die am Steuer-sachverhalt ausgerichtet und einer gerichtlichen Kontrolle zugänglich sind. Die bisherigen Regelungen zu Ermittlungsmethoden gewähren den Steuerpflichtigen und auch den Vertragsstaaten keine vorhersehbaren Ergebnisse. Dies hat verschiedene Ursachen:

Den oben dargestellten Standardmethoden liegt beispielsweise die Annahme vollkommener Konkurrenz zu Grunde. Dies erlaubt zwar eine konsistente Logik, die jedoch nicht hinreichend in der Realität verankert erscheint. Es kann daher zu abweichenden Ergebnissen kommen, je nachdem, welche Methode man anwendet. Auf dem Weg zu einer all-seits anerkannten Ermittlungsmethode erweist sich dieses Manko als hinderlich. Hinsichtlich eines konsistenten Rechenweges sind die oben dargestellten Ermittlungsmethoden nicht zu beanstanden, jedoch fehlt

---

<sup>970</sup> Kerath, S. 292.

<sup>971</sup> Kerath, S. 292, spricht insoweit von Vorbehalt des Gesetzes.

<sup>972</sup> Bauch/ Oestreicher, S. 162. Heun in Dreier Komm., Art. 3 Rn. 70 m. w. N.: „Tatbestandsmäßigkeit der Steuer“.

<sup>973</sup> Birk, S. 40 f.; Fischer-Menshausen in von Münch, Art. 105 Rn. 1, verwendet beide Begriffe und sieht den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit als unmittelbaren Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips; Tipke, S. 590f., nennt die Anforderungen der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung an einen Steuerverzicht in DBA.

den ihnen zugrunde liegenden Parametern und Variablen vielfach eine hinreichende Immunität gegen Manipulationen. So werden viele dieser Daten in unterschiedlichen Unternehmen keineswegs einheitlich definiert. Eine weitere Ursache für eine fehlende Vorhersehbarkeit ist das Fehlen weltweit gültiger zwingender Regeln, wann welche Methode Anwendung findet. Außerdem sind die Ergebnisse der bisherigen Ermittlungsmethoden zwar in unterschiedlichem Grad jedoch ausnahmslos von der Person des Anwenders abhängig, da er an jeweils unterschiedlichen „Schrauben“ der jeweiligen Methode drehen kann, um ihr Ergebnis zu manipulieren.

Bei gegensätzlichen Interessen der Beteiligten, die wohl auch in Zukunft weiter fortbestehen, werden diese Manipulationsmöglichkeiten mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit auch genutzt. Das Fortschreiten der Globalisierung führt diesbezüglich nicht zu einer qualitativen Veränderung. Jedoch verschärft der globale Markt bzw. verschärfen die globalen Märkte den Wettbewerbsdruck sowohl für die Staaten als auch für die Unternehmen. Dies macht Manipulationen noch wahrscheinlicher und eine Verbesserung der Ermittlungsmethoden noch dringlicher, damit diese künftig zur flächendeckenden Erreichung vorhersehbarer Ergebnisse beitragen können. Derzeit und bis auf weiteres können von den Ermittlungsmethoden keine vorhersehbaren Ergebnisse erwartet werden.

## 2. Sachgerechtigkeit

Das Ergebnis einer Ermittlungsmethode sollte nicht nur vorhersehbar, sondern es sollte auch gerecht für alle Beteiligten sein. Wann das Ergebnis einer Ermittlungsmethode gerecht ist, ist nicht per se definiert, sondern erfordert eine Auseinandersetzung mit verschiedenen Gerechtigkeitsmaßstäben.

Im internationalen Recht ist das Equity-Prinzip/ Billigkeitsprinzip anerkannt.<sup>974</sup> Es besagt, dass jede rechtliche Gestaltung im Einzelfall den Grundprinzipien der Gerechtigkeit und Billigkeit zu entsprechen hat. Dazu sollte das Ergebnis einer Ermittlungsmethode einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise entspringen, Einzelfallgerechtigkeit gewähren und individuelle Interessen ausgewogen berücksichtigen.

---

<sup>974</sup> Wassermeyer in Debatin/ Wassermeyer Art. 25 MK 27, empfiehlt die subsidiäre Berücksichtigung von Billigkeitserwägungen in Verständigungsverfahren; Cooke, S. 253, behandelt equity für das UK; Kerath, S. 230 m. w. N., reißt die Bedeutung der Billigkeit in der deutschen Steuerrechtsprechung an und listet auf S. 230f. zahlreiche Literaturmeinungen auf, die bei der Anwendung von Verständigungsverfahren Billigkeitsgrundsätze berücksichtigt wissen wollen.

*a) Interessenausgleich*

Die Sachgerechtigkeit einer Ermittlungsmethode ist nur dann gewährleistet, wenn das steuerliche Ergebnis die Interessen aller Beteiligten in einen ausgewogenen Ausgleich zueinander bringt. Dies ermöglicht sowohl die langfristige Akzeptanz einer Ermittlungsmethode als auch ihre internationale Verbreitung. Die Ausgewogenheit erfordert eine hinreichende Flexibilität der Methode für die Lösung einer Vielzahl unterschiedlicher Einzelfälle. Beim internationalen Steuerrecht überlagern sich die Interessen der beteiligten Staaten und Steuerpflichtigen teilweise, bei Steuerefällen kann sogar weitgehende Interessenidentität zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Staat mit der niedrigeren Steuerbelastung entstehen, was eine Einigung mit Drittstaaten erheblich behindern kann.<sup>975</sup> Da sowohl die Steuerpflichtigen als auch die betroffenen Staaten interessengesteuert agieren, muss eine sachgerechte Ermittlungsmethode die bestehenden Anreize berücksichtigen und sich zu nutze machen. Sie hat sicherzustellen, dass die bestehenden Anreize der Beteiligten die Wirksamkeit der Ermittlungsmethode fördern und ihr nicht zuwiderlaufen. Eine Ermittlungsmethode kann jedenfalls dann nicht mehr sachgerecht sein, wenn sie perverse Anreize implementiert, die es für die Beteiligten attraktiv macht, Manipulationsversuche zu unternehmen. Direkte Anzeichen für perverse Anreize auf der Ebene Logik der jeweiligen Ermittlungsmethoden bestehen nicht. Jedoch ist die Komplexität der zu verarbeitenden Daten geradezu eine Einladung, eine effiziente Kontrolle der Daten durch eine großzügige Gabe von unüberschaubaren Datenbergen zu verhindern. Wer durch dürftige Dokumentation versucht, seine Verrechnungspreise durchzusetzen, wird beim derzeitigen Trend zur Überregulierung größere Probleme bekommen, als derjenige, der auf den Wunsch der Finanzbehörden nach Information eingeht. Diese Einschätzung deckt jedoch eher eine kapitale Schwäche der derzeit verfügbaren Ermittlungsmethoden als einen perversen Anreiz auf.

*b) Einzelfallgerechtigkeit*

Eine exakte allgemeingültige Definition von Gerechtigkeit oder Billigkeit fehlt im Völkerrecht bislang, weshalb die *lex-foi* Klausel gem. Art. 3 II MA-OECD auch auf die Billigkeit anzuwenden ist.<sup>976</sup> Im Völkerrecht werden grundsätzlich drei Formen der Billigkeit unterschieden, intra

---

<sup>975</sup> Studer, S. 89.

<sup>976</sup> Mülhausen, S. 168f.; Mülhausen, S. 169, stellt außerdem fest, dass der Billigkeit national wie international eine einheitliche Bedeutung zukommt, die sich in der Verwirklichung von Einzelfallgerechtigkeit fokussiert.

legem, praeter legem und contra legem.<sup>977</sup> Intra legem ist die Billigkeit in allen Kulturstaaten anerkannt im Sinne einer besonderen Berücksichtigung konkreter Verhältnisse, um Härten des Rechts zu mildern.<sup>978</sup> Ihre Wirkung reicht nur als Auslegungshilfe für bestehende Gesetze zwischen mehreren denkbaren Auslegungsvarianten,<sup>979</sup> weshalb sie auch als innerrechtliche Billigkeit bezeichnet wird. Die anderen beiden Formen der Billigkeit sind dagegen außerrechtliche Formen, wobei die Billigkeit praeter legem lediglich dem Ausfüllen von Lücken im Rechtssystem dient. Die Billigkeit contra legem dagegen ermöglicht sogar die Aufhebung und Änderung bestehender Rechte sowie die Schaffung neuer Verpflichtungen über das Gesetz hinaus.<sup>980</sup> Solange im internationalen Recht nicht explizit und eindeutig etwas anderes festgelegt wird, gehen internationale Gerichte und Schiedsgerichte immer von Billigkeitsgrundsätzen intra legem aus.<sup>981</sup>

Die vorstehend beschriebenen Billigkeits- und Gerechtigkeitsgrundsätze, insbesondere die Einzelfallbetrachtung und der Ausgleich besonderer Härten, sind auch auf die Vermeidung von internationaler Doppelbesteuerung übertragbar. Diese international anerkannten Grundsätze finden sich in modifizierter Form auch in Deutschland in der Rechtsprechung des BVerfG (Bundesverfassungsgericht) wieder, bei der das Rechtsstaatsprinzip, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, die Steuergerechtigkeit sowie die aus diesen Grundsätzen resultierende Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wesentlich zur Rechtsfindung beitragen.

#### (1) Exkurs: BVerfG

Bei jedem Steuersystem stellt sich in letzter Konsequenz die immergleiche Frage nach der Gleich- oder Ungleichbehandlung im Einzelfall, anders ausgedrückt nach der Billigkeit oder Gerechtigkeit der Besteuerung. In Deutschland spricht man auch von der Gleichmäßigkeit der Besteuerung oder dem Gebot der Steuergerechtigkeit, das als das oberste Prinzip des Steuerrechts verstanden wird<sup>982</sup>. Das Gebot der Steuergerechtigkeit wird aus dem Gleichheitsgrundrecht des Art. 3 GG abgelei-

---

<sup>977</sup> Mülhausen, S. 167f.; Gloria, S. 170f.

<sup>978</sup> Gloria, S. 171; hinsichtlich der Bedeutung auch Mülhausen, S. 167f.

<sup>979</sup> Mülhausen, S. 167f.; Gloria, S. 171.

<sup>980</sup> Gloria, S. 171f.

<sup>981</sup> Gloria, S. 172f. m. w. N.; Koch, Karl, S. 25, verweist auf die „Mehrzahl der Nationalberichterstatter“, die eine Lückenausfüllung dem Gesetzgeber vorbehalten und der Gesetzesform bedürftig betrachten.

<sup>982</sup> Heun in Dreier Komm., Art. 3 Rn. 65 m. w. N.

tet.<sup>983</sup> Der allgemeine Gleichheitssatz aus Art. 3 I GG wird als „Fundamentalnorm staatlicher Verteilungsgerechtigkeit“ bezeichnet.<sup>984</sup> Er wird auch als unmittelbarer Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips verstanden.<sup>985</sup> Das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bindet sowohl die Legislative bei der Steuergesetzgebung als auch die Exekutive (Finanzverwaltung) bei der Anwendung und Vollziehung der Steuergesetze.<sup>986</sup> Bauch/ Oestreicher werfen die Frage auf, ob die derzeitige Gestaltung der Steuergesetze diesen Anforderungen gerecht wird.<sup>987</sup> Für die Beurteilung dieser Frage ist das Sozialstaatsprinzip aus Art. 20 I GG zu berücksichtigen, mit dem das Bundesverfassungsgericht im Steuerrecht Differenzierungen zugunsten der sozial schwächeren Bevölkerungsschichten rechtfertigt, sofern diese nicht unverhältnismäßig sind.<sup>988</sup>

Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes durch eine „an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen“ orientierte Besteuerung umzusetzen.<sup>989</sup> Für die Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist zumindest ein sachgerechtes Prinzip erforderlich, das die Besteuerung nicht als willkürlich erscheinen lässt.<sup>990</sup> Das Bundesverfassungsgericht hat darüber hinaus entschieden, dass „der Gleichheitsgrundsatz verletzt ist, wenn keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen können.“<sup>991</sup>

Auch über die Verfassungsrechtsprechung hinaus ist das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als ein „sachgerechtes, sinnstiftendes Fundamentalprinzip“ unter Steuerrechtlern, Rechtsphilosophen und Finanzwissenschaftlern allgemein anerkannt.<sup>992</sup> Das Prinzip der Sachgerechtigkeit der Besteuerung wird ebenso wie das Prinzip der Systemgerechtigkeit der Besteuerung aus dem Rechtsstaats-

---

<sup>983</sup> Bauch/ Oestreicher, S. 160 m. w. N. Birk, S. 44, spricht von Lastengleichheit im Steuerrecht, Fischer-Menshausen in Münch Art. 105 Rn. 1, verwendet den Begriff „Prinzip der staatsbürgerlichen Lastengleichheit“; Schmidt-Bleibtreu/ Klein, Art. 3 Rn. 18, verwenden neben Gleichmäßigkeit der Besteuerung den Ausdruck „Grundsatz der Steuergerechtigkeit“.

<sup>984</sup> Birk, S. 44 m. w. N.

<sup>985</sup> Fischer-Menshausen in von Münch, Art. 105 Rn. 1.

<sup>986</sup> Bauch/ Oestreicher, S. 160; BVerfGE 26, 310: „Der Gesetzgeber ist an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit gebunden, der sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ergibt (BVerfGE 13, 181 [202]).“.

<sup>987</sup> Bauch/ Oestreicher, S. 161.

<sup>988</sup> Schmidt-Bleibtreu/ Klein, Art. 3 Rn. 19.

<sup>989</sup> Bauch/ Oestreicher, S. 159 m. w. N.; Birk, S. 45 m. w. N.; BVerfGE 82, 60 (86); Heun in Dreier Komm., Art. 3 Rn. 66 m. w. N.

<sup>990</sup> Bauch/ Oestreicher, S. 161 m. w. N.

<sup>991</sup> BVerfGE 82, 60 (86).

<sup>992</sup> Bauch/ Oestreicher, S. 159 f. m. w. N.

prinzip hergeleitet.<sup>993</sup> Das Leistungsfähigkeitsprinzip weist selbst eine gewisse Unbestimmtheit auf,<sup>994</sup> die der Steuergesetzgeber durch Ersatzzielgrößen wie Einkommen, Vermögen oder Konsumausgaben auszufüllen hat,<sup>995</sup> um nicht gegen das Rechtssicherheitsprinzip zu verstoßen. Für natürliche Personen hat der Steuergesetzgeber beispielsweise als Bemessungsgrundlage für die ESt das zu versteuernde Einkommen<sup>996</sup> gewählt, einen Indikator wirtschaftlicher Ist-Leistungsfähigkeit nach dem (subjektiven<sup>997</sup>) Nettoprinzip.<sup>998</sup> Das Einkommen wiederum wird durch die Einkunftsarten repräsentiert. Auch beim Tarif wurde die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit berücksichtigt, indem ein progressiver Tarif mit einem konkreten Tarifverlauf kodifiziert wurde.<sup>999</sup>

### (2) Das Verhältnis zwischen Einzelfallgerechtigkeit und Rechtssicherheit

Die Rechtssicherheit wird im Verhältnis zur Einzelfallgerechtigkeit als gleichwertiges und gegenläufiges Prinzip verstanden. Beiden Prinzipien wird zugebilligt, „einen vernünftigen, sich aus der Natur der Sache ergebenden oder sonstwie einleuchtenden Differenzierungsgrund im Sinne der Rechtsprechung zum Gleichheitssatz“ des BVerfG darzustellen.<sup>1000</sup> Dem Gesetzgeber obliegt im Einzelfall die freie Entscheidung über den Durchgriff des einen oder anderen Prinzips; schweigt der Gesetzgeber dagegen, wird das Verhältnis beider Prinzipien durch Auslegung ermittelt.<sup>1001</sup>

### (3) Übertragung der Überlegungen des BVerfG

Die Überlegungen des BVerfG sind derart allgemein gehalten, dass sie auf die weltweit geltenden Gerechtigkeits- und Billigkeitsgrundsätze im internationalen Steuerrecht übertragbar sind. Auch im internationalen Kontext muss eine unterschiedliche Behandlung sachlich gerechtfertigt

<sup>993</sup> Fischer-Menshausen in von Münch, Art. 105 Rn. 1, in Rn. 2 nennt er auch das Gebot rationaler Steuergesetzgebung.

<sup>994</sup> Heun in Dreier Komm., Art. 3 Rn. 66.

<sup>995</sup> Bauch/ Oestreicher, S. 160 m. w. N.

<sup>996</sup> Darunter versteht man ein um leistungsfähigkeitsmindernde Aufwendungen ermäßigtes Markteinkommen des Steuerpflichtigen, Birk, S. 45. Die genauen Berechnungsmethoden ergeben sich aus dem EStG.

<sup>997</sup> Birk, S. 45. Im Einkommensteuergesetz stellt der Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 III EStG) die objektive und das zu versteuernde Einkommen (§ 2 V EStG) die subjektive Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen dar, Birk, S. 45.

<sup>998</sup> Birk, S. 45; Bauch/ Oestreicher, S. 160.

<sup>999</sup> Bauch/ Oestreicher, S. 160.

<sup>1000</sup> Schnapp in von Münch/ Kunig Komm. Art. 20 Rn. 26 m. w. N.

<sup>1001</sup> Herzog in Maunz/ Dürig Komm., Art. 20 VII. Rn. 61; ähnlich auch Schnapp in von Münch/ Kunig Komm. Art. 20 Rn. 26 m. w. N. sowie Schulze-Fielitz in Dreier Komm., Art. 20 (Rechtsstaat), Rn. 136, 138.



sein und darf nicht willkürlich erfolgen. Diesen Ansprüchen muss auch eine Ermittlungsmethode für internationale Verrechnungspreise genügen, ebenso das Verhalten der beteiligten Vertragsstaaten und ihrer Finanzbehörden. Insbesondere trifft jeden Staat eine Verpflichtung, Steuerpflichtige vor einer willkürlichen Verteilung ihrer Besteuerungsgrundlagen durch kollusives Zusammenwirken mehrerer Finanzbehörden im Rahmen eines Verständigungsverfahrens zu bewahren.

### 3. Eigene Stellungnahme

Alle dargestellten Ermittlungsmethoden leiten ihr Ergebnis aus wirtschaftlichen Daten ab, die auf das einzelne Geschäft, das jeweilige Unternehmen oder die jeweilige Branche abstellen. Damit ist eine wirtschaftliche Betrachtungsweise in jedem Fall Grundlage der Ergebnisse der Ermittlungsmethoden. Aufgrund der oben aufgezeigten Manipulationsmöglichkeiten, die keinesfalls nur für den Steuerpflichtigen offen stehen, sondern auch Argumentationsspielräume der Finanzverwaltungen eröffnen, ist durch die bisherigen Ermittlungsmethoden das kollusive Zusammenwirken der Steuerverwaltungen keinesfalls ausgeschlossen. Damit ist auch eine Einzelfallgerechtigkeit nicht zu gewährleisten, somit auch kein gerechtes Ergebnis. Leitete man internationale Verrechnungspreise aus konzerninternen Berechnungssystemen ab, die „hinreichend differenziert sowie leicht und vollständig nachprüfbar“ sind, so ließe sich eine „manipulationsfreie“ Ermittlung von Verrechnungspreisen“ gewährleisten. Ob diese einem Fremdvergleich standhalten, ist mit diesen Annahmen jedoch nicht zu prognostizieren.<sup>1002</sup> Die Gewinnmethoden werden als weniger datenhungrig als die Standardmethoden beurteilt. Ihre Schwäche liegt jedoch in der Subjektivität bzw. Manipulierbarkeit einzelner Parameter mit erheblichen Auswirkungen auf das zu erzielende Ergebnis. Die bisherigen Ermittlungsmethoden können eine sachgerechte Gewinnabgrenzung weder unter dem Gesichtspunkt der Vorhersehbarkeit noch unter dem Gesichtspunkt der Gerechtigkeit verlässlich leisten.

Möglicherweise bietet eine Zertifizierung des jeweiligen Rechnungslegungssystems als freiwillige Einschränkung bilanzpolitischer und steuerrechtlicher Spielräume einen Ausweg aus dem dargestellten Dilemma. Dies näher zu erkunden, ist nicht Gegenstand dieser Untersuchung, sondern wird der weiteren Forschung anheim gestellt. Ein Zertifizierungssystem könnte die Gewinnzuordnung standardisieren ohne die Rechnungslegungssysteme vereinheitlichen zu müssen.

---

<sup>1002</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 275.

Ein Vorteil eines Zertifizierungssystems bestünde darin, dass der Wirtschaftsprüfer, der bereits mit der eingehenden Prüfung des Unternehmens betraut ist, die Einhaltung fremdvergleichskonformer Bilanzpolitik nach Zertifizierung viel wirksamer kontrollieren kann, als es eine separate Stichprobenkontrolle oder eine Stichprobenkontrolle im Rahmen einer Betriebsprüfung erreichen kann.

Ein weiterer Vorteil wäre in einer Entlastung der Finanzbehörden zu sehen. Bei einem solchen System könnte die aufwendige Prüfung der internationalen Verrechnungspreise durch die folgenden Prüfungspunkte abgelöst werden:

Die Zertifizierung des im Unternehmen implementierten Rechnungslegungssystems mit den verbleibenden Wahlrechten gewährleistet grundsätzlich eine fremdvergleichsgerechte Gewinnabgrenzung.<sup>1003</sup>

Die Zertifizierung ist aktuell und gewährleistet durch organisatorische Maßnahmen innerhalb des Unternehmens und durch externe Kontrollen durch Wirtschaftsprüfer das Einhalten obiger Bedingungen.

Bei Bejahung beider Prüfungspunkte müsste die Finanzbehörde die Gewinnabgrenzung akzeptieren. Nur bei Verletzung obiger Bedingungen träte die Finanzbehörde in eine Einzelfallprüfung der Gewinnabgrenzung ein. Ein derartiges Zertifizierungssystem könnte durch internationale Gremien einmal entwickelt und implementiert sowie durch qualifizierte Wirtschaftsprüfer und Steuerberater überwacht und umgesetzt werden. Wesentlich für die Akzeptanz eines Zertifizierungssystems ist insbesondere eine wirksam überwachte Haftung und Strafandrohung für den Fall unrichtiger Zertifizierungen, ähnlich der schwerwiegenden Konsequenzen von Falschtestaten für certified public accountants (CPA) für US-GAAP in den USA oder in Deutschland gem. § 403 AktG oder § 150 GenG. Bei den Zertifizierungsregelungen sollte darauf geachtet werden, dass man ähnlich dem Bilanzrecht des HGB für Unternehmen unterschiedlicher Größe angemessene Regelungen bereitstellt, die eine Zertifizierung und damit Vereinfachung der steuerlichen Gewinnermittlung großen Mittelständlern nicht von vornherein mangels entsprechender Unternehmensgröße verwehrt.

In der Literatur finden sich sehr entmutigende Schlüsse zur Entwicklung einer unanfechtbaren Ermittlungsmethode für internationale Verrechnungspreise: „Wer genau was und wo verdient, das ist eine Frage, auf die es anscheinend keine direkte Antwort gibt.“<sup>1004</sup> Andresen beurteilt die Lage folgendermaßen: „Keines der Verfahren ist jedoch geeig-

---

<sup>1003</sup> Hierzu müssten internationale Standards entwickelt werden, die anhand von Kennziffern unabhängig vom Rechnungslegungssystem eine entsprechende Beurteilung erlauben.

<sup>1004</sup> Reich, S. 130.

net, eine Vereinheitlichung der Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes über den Einzelfall hinaus zu bewirken.<sup>1005</sup> Die OECD bezeichnet die „Verrechnungspreisgestaltung“ gar als „keine exakte Wissenschaft“<sup>1006</sup>, sondern fordert von Steuerpflichtigen und Steuerverwaltung „gutes praktisches Urteilsvermögen“<sup>1007</sup>. An anderer Stelle verlautbart die OECD: „Es ist nicht möglich, besondere Regeln aufzustellen, die für alle Fälle gelten.“<sup>1008</sup>

Alle bisherigen materiellen Versuche einer Gewinnabgrenzung sind an dem eingangs dargestellten hehren Ziel gescheitert, zu einem operational eindeutig bestimmbar richtigen internationalen Verrechnungspreis zu gelangen. Der Verfasser geht davon aus, dass es möglicherweise in der Zukunft noch engere Korridore akzeptabler internationaler Verrechnungspreise geben, das Problem jedoch quantitativ bestehen bleibt. Bei steigenden weltweiten Umsätzen, wären auch ein kleinere Preisermittlungsprobleme durch den Multiplikatoreffekt wirtschaftlich ein erhebliches Handelshemmnis und als solches nicht hinnehmbar.

Wie gezeigt, ist die Wirtschaftswissenschaft bisher noch nicht in der Lage, ein in sich geschlossenes und unumstrittenes System anzubieten, das eine eindeutige Bestimmung internationaler Verrechnungspreise erlaubt. Die Aussichten für ein derartiges Netz materieller Regelungen sind auch für die Zukunft eher düster. Vielmehr steht zu erwarten, dass lediglich quantitative Verbesserungen der Regelungen zu internationalen Verrechnungspreisen möglich sind, sich jedoch qualitativ nichts am Fortbestehen des bisherigen Konfliktpotentials ändern wird.

---

<sup>1005</sup> Andresen, S. 313.

<sup>1006</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 25, 37.

<sup>1007</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 37.

<sup>1008</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 45.



## **3. Kapitel: Konfliktprävention**

Um dem Konfliktpotential bei den Ermittlungsmethoden im Besteuerungsverfahren zu entgehen, wurden in den vergangenen Jahren zwei wichtige präventive Konfliktvermeidungsmodelle entwickelt. Es handelt sich einerseits um eher pauschale Safe-Harbour-Regelungen (Abschnitt I.) und andererseits um konkret auszuhandelnde Vorabvereinbarungen, sog. Advance Price Agreements (Abschnitt II.).

### **I. Safe-Harbour-Regelungen**

Die Grundidee für Safe-Harbour-Regelungen<sup>1009</sup> ist die Aufstellung eines unilateralen einfachen Normenkatalogs zur Festsetzung von Verrechnungspreisen für eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen. Dessen Befolgung durch den Steuerpflichtigen hat zwangsläufig zur Folge, dass die Steuerbehörde dieses Staates seine Verrechnungspreise akzeptiert. Beispielsweise kann von einem Steuerpflichtigen in diesem Zuge die Verwendung einer bestimmten vereinfachten Verrechnungspreismethode verlangt werden, die sich statt auf Vergleichspreise auf branchenspe-

---

<sup>1009</sup> Auch Safe-Haven-Regelungen genannt.

zifische Rentabilitäten oder Margen stützt.<sup>1010</sup> Eine Vereinfachung kann in der Festlegung von Freigrenzen oder Bandbreiten für unbedenkliche Verrechnungspreise bestehen.<sup>1011</sup> Safe-Harbour-Regelungen werden von einer Finanzbehörde aufgestellt und wenden sich üblicherweise an einen eingeschränkten Kreis von Steuerpflichtigen, für den sich die Ermittlung von Vergleichspreisen sehr kompliziert gestaltet und eine Vereinfachung aufgrund einheitlicher Steuerverhältnisse anbietet.<sup>1012</sup> Außerhalb von Standardtransaktionen wird bereits die Aufstellung solcher vereinfachter Regelungen als Safe-Harbour für problematisch gehalten.<sup>1013</sup>

Ein Safe-Harbour gewährt den Steuerpflichtigen Rechtssicherheit und ermöglicht den Steuerverwaltungen bei deutlich geringerem Prüfungsaufwand als bei APAs<sup>1014</sup> steuerlich akzeptable Ergebnisse zu erzielen.<sup>1015</sup> Andererseits verursachen Safe-Harbour-Regelungen im Verhältnis zu anderen Staaten Probleme, da die so gewonnenen Verrechnungspreise nicht zwangsläufig dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Dies ergibt sich vielfach aus den geringeren Genauigkeiten bei der Offenlegung von Unternehmensdaten gegenüber der Steuerbehörde sowie aus der Bezugnahme auf Pauschalwerte. Allgemein gefährden Safe-Harbour-Regelungen die gerechte Aufteilung des Steueraufkommens zwischen den Staaten. Setzt ein Staat eine solche Regelung in Kraft, können die anderen Staaten zwischen einem immens wachsenden Verwaltungsaufwand für die Prüfung und Korrektur der Verrechnungspreise aus Geschäften über die Grenzen des Safe-Harbour-Staates und einer Verlagerung des Steueraufkommens auf diesen Staat wählen. Im Ergebnis verlagert eine unilaterale Safe-Harbour-Regelung den Verwaltungsaufwand von einem Staat in den anderen.<sup>1016</sup> Besondere Anreize ergeben sich für solche Unternehmen, deren eigentliche Rendite deutlich besser liegt als der Markt.<sup>1017</sup> Ihnen bietet sich die Gelegenheit, im Safe-Harbour-Staat

---

<sup>1010</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 112 – 114; Gunn, S. 260, berichtet aus den USA von „guidance for pricing“ für Transfer und Nutzung von immateriellen Gütern sowie für die Veräußerung von materiellen Gütern, wobei nicht klar erkennbar ist, ob es sich dabei auch um Vereinfachungen handelt.

<sup>1011</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 112 f.; Gunn, S. 260, nennt Zinsen, Dienstleistungen und Mieten für materielle Wirtschaftsgüter als Beispiele „safe haven prices“ in den USA.

<sup>1012</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 113 f.

<sup>1013</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 78.

<sup>1014</sup> APA steht für Advanced Pricing Agreement, engl. für Vorabvereinbarung, vgl. dazu den anschließenden Abschnitt II. im Einzelnen.

<sup>1015</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 114 - 116.

<sup>1016</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 114 - 118.

<sup>1017</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 118; diese Bedenken machen Emmanuel/ Mehafdi, S. 67, auch für die ablehnende Haltung des US Treasury bis 1988 gegenüber safe-harbours mitverantwortlich.

unterbesteuerter zu werden und im Drittstaat reell besteuert zu werden, wodurch insgesamt eine Besteuerungslücke entstehen kann. Daher muss ein Staat vor der Einführung von Safe-Harbour-Regelungen auch Vorsicht walten lassen und die Risiken für eine Aushöhlung seines eigenen Steueraufkommens beurteilen. Bedenklich sind Safe-Harbour-Regelungen auch hinsichtlich des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Besteuerung. Schließlich richten sich solche Regelungen nie an alle Steuerpflichtigen, sondern immer nur an eine kleine Gruppe Steuerpflichtiger. Problematisch ist insbesondere die genaue und sachgerechte Abgrenzung der einzelnen Gruppen, für die spezielle Safe-Harbour-Regelungen angeboten werden. Für unterschiedliche Gruppen können folgerichtig unterschiedliche Regelungen vorgesehen werden. Diese Ungleichbehandlung hinsichtlich der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes lässt Diskriminierung und Wettbewerbsverzerrungen befürchten.<sup>1018</sup>

Es liegt durchaus im Interesse eines Staates, seinen Steuerpflichtigen einen Safe-Harbour anzubieten, dessen Mindestgewinn etwas höher liegt, als er sich nach einem Fremdvergleich ergäbe. Er kann darauf spekulieren, dass sich einige Steuerpflichtige finden, die den trade-off zwischen der aufwendigen Ermittlung des korrekten Verrechnungspreises und einer etwas zu hohen Steuer so beurteilen, dass Letzterer der Vorzug zu geben ist. Dies hat jedoch keinesfalls zur Folge, dass sich ein Drittstaat durch diese Abwägung in seiner Festlegung des Verrechnungspreises präjudizieren ließe. Vielmehr wird der Steuerpflichtige in seine Abwägung auch eine drohende Doppelbesteuerung einbeziehen müssen. Diese Abwägung kann ergeben, dass eine maßvolle Doppelbesteuerung ein annehmbarer Preis dafür ist, von komplizierten Verrechnungspreisregelungen befreit zu werden.<sup>1019</sup>

Die angesprochenen Probleme im Mehrstaatenkontext können es notwendig machen, statt des oben dargestellten Szenarios Safe-Haven Regelungen nur in Verbindung mit dem unwiderruflichen Verzicht auf die Durchführung eines Verständigungsverfahrens anzubieten. Vermutlich wird dadurch die Bereitschaft eines MNU sinken, größere Abweichungen vom Fremdvergleichspreis um des lieben Friedens willen hinzunehmen, da er zusätzlich durch den Verzicht auf das Verständigungsverfahren belastet ist. Für die Staaten ergibt sich jedoch eine Ersparnis hinsichtlich der Durchführungskosten für Verständigungsverfahren, die teilweise für attraktivere Safe-Haven Angebote an die MNU verwendet werden könnte. Daher entspricht ein an sich für die Staaten weniger attraktiver Safe-Haven kombiniert mit dem für die MNU weniger attrak-

<sup>1018</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 118 f.

<sup>1019</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 116 f.

tiven Verzicht im Ergebnis möglicherweise den Interessen sowohl der Staaten als auch der MNU besser als heutige Konstellationen, die teilweise intransparent gestaltet sind.

Die OECD hat gegenüber unilateralen Lösungsansätzen generell erhebliche Vorbehalte.<sup>1020</sup> Die Aussichten für multilaterale Safe-Harbour-Regelungen stehen aufgrund der oben dargestellten Interessen an der Erhaltung des jeweils eigenen Steueraufkommens schlecht.<sup>1021</sup> Vielleicht besteht die Möglichkeit, dass man die Inanspruchnahme einer Safe-Harbour-Regelung in einem Staat davon abhängig macht, dass man auch in allen anderen Staaten bestehende Safe-Harbour-Regelungen in Anspruch nehmen muss. Kombiniert man eine solche Option mit einer gewissen zeitlichen Kontinuität von einigen Jahren, in denen man seine Entscheidung nicht revidieren kann, kommt man möglicherweise zu besseren Ergebnissen, da sich strategische Entscheidungen stärker zu einer gerechten Verteilung des Steueraufkommens ausgleichen. Voraussetzung für eine solche Option ist allerdings ein geschlossenes Netz von Safe-Harbour-Regelungen um den Globus, das derzeit noch nicht in Sicht ist. Safe-Harbour-Regelungen müssten dann auch für die Optionsdauer fixiert werden und könnten in Safe-Harbour-Runden aktualisiert und neuverhandelt werden. Eine solche Option könnte eine vom Steuerpflichtigen wählbare Alternative zum Fremdvergleichsgrundsatz darstellen, wenn sie für jeden offen steht und die Folgen transparent gemacht werden.

## **II. Vorabvereinbarung über die Verrechnungspreisgestaltung**

Vorabvereinbarungen<sup>1022</sup> unterscheiden sich in zwei ganz grundlegenden Aspekten von Safe-Harbour-Regelungen (vgl. Abschnitt I.). Einerseits werden Vorabvereinbarungen nicht einseitig von den Steuerbehörden festgelegt und vom Steuerpflichtigen nur angenommen oder ausgeschlagen. Es finden vielmehr richtige Verhandlungen zwischen den Steuerpflichtigen und den Finanzbehörden über die Ausgestaltung von APAs statt. Andererseits beinhalten Vorabvereinbarungen nicht lediglich vereinfachte Ermittlungsmethoden sondern konkrete Festlegungen über die Ermittlung internationaler Verrechnungspreise nach vorab definierten wirtschaftlichen Kriterien der konkret betroffenen Unternehmen.

---

<sup>1020</sup> OECD, Improving, S. 2.

<sup>1021</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 118.

<sup>1022</sup> Auch Advance Price Agreement (APA) genannt.



### 1. Begriff und Erscheinungsformen von Vorabvereinbarungen

Eine Vorabvereinbarung über die Verrechnungspreisgestaltung stellt eine individuell ausgehandelte Vereinbarung zwischen einer oder mehreren Steuerbehörden und einem oder mehreren Steuerpflichtigen dar.<sup>1023</sup> Eine solche Vereinbarung legt vor der Abwicklung konzerninterner Geschäfte einen Kriterienkatalog fest,<sup>1024</sup> mit dessen Hilfe die Verrechnungspreise später ermittelt werden können.<sup>1025</sup> Dieser Katalog betrifft Methode,<sup>1026</sup> Vergleichswerte, Korrekturen und zukunftsbezogene Annahmen.<sup>1027</sup> Ein APA dient der Vermeidung künftiger Auseinandersetzungen.<sup>1028</sup> Dazu hat ein APA eine feste Laufzeit,<sup>1029</sup> innerhalb derer obiger Katalog verbindlich ist.<sup>1030</sup> Diese muss nicht zwangsläufig kalendarisch festgesetzt werden, sondern kann sich auch an wirtschaftlichen Kennzahlen ausrichten.<sup>1031</sup> Ein APA besteht in einer Vereinbarung zwischen dem MNU und einer Steuerbehörde (unilateral) oder zwischen dem MNU und mehreren Steuerbehörden (bilateral oder multilateral).<sup>1032</sup> Es beschäftigt sich im Gegensatz zu sonstigen verbindlichen Auskünften der Steuerbehörden an Steuerpflichtige nicht nur mit Rechtsfragen sondern auch mit den für die Rechtssicherheit sehr bedeutenden Sachverhaltsfragen.<sup>1033</sup> Eine gründliche Analyse der Sachverhaltsfragen durch die Steuerbehörden, wie sie im Rahmen der Vergleichsanalyse dargestellt wurde,<sup>1034</sup> kann daher spätere Konflikte im Ansatz vermeiden helfen.<sup>1035</sup> Dabei kann die Mitwirkung des Steuerpflichtigen beim Abschluss eines APA sehr hilfreich sein.<sup>1036</sup> Der sachliche Umfang eines APA kann von allen Verrechnungspreisfragen eines Steuerpflichtigen bis zu einem einzelnen konzerninternen Geschäftstyp mit einem bestimmten verbundenen Unternehmen reichen.<sup>1037</sup> Bei APAs können Bandbrei-

<sup>1023</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 121.

<sup>1024</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 20.

<sup>1025</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 120 f.

<sup>1026</sup> Blessing 1996, S. 23-28.

<sup>1027</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 20, 120 f.

<sup>1028</sup> Arnold/ McIntyre, S. 133.

<sup>1029</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 83, nennen als übliche Laufzeit für ein APA drei Jahre.

<sup>1030</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 20.

<sup>1031</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 123.

<sup>1032</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 20.

<sup>1033</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 122.

<sup>1034</sup> Eine Liste von erforderlichen Analysen findet sich bei Emmanuel/ Mehafdi, S. 83.

<sup>1035</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 122 f.; Katsushima, S. 2, beobachtet Annäherungen zwischen Japan und den USA bei der Auswahl und Anwendung von Ermittlungsmethoden und führt diese auf ein bilaterales APA zurück.

<sup>1036</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 123, hält aus Sicht des Steuerpflichtigen seine Beteiligung beim Abschluss eines APA gegenüber dem Verständigungsverfahren für einen möglichen Vorteil.

<sup>1037</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 123.

ten und branchenspezifische Vergleichsdaten der Absicherung der Ergebnisse dienen.<sup>1038</sup>

Die Prüfung der Einhaltung des APAs durch den Steuerpflichtigen kann in Form einer Nachweispflicht gegenüber der Steuerbehörde oder aber in Form einer periodischen Prüfung der Bücher durch die Steuerbehörde erfolgen. Sollte es trotz des Bestehens eines APAs zu einem Verständigungsverfahren kommen, spricht sich die OECD dafür aus, das APA in das Verständigungsverfahren einzubeziehen, obwohl es nicht ausdrücklich in Art. 25 III MA-OECD erwähnt wird.<sup>1039</sup> Dies folgert sie im Wesentlichen aus der Kommentierung zu Art. 25 III MA-OECD, die ausdrücklich Einzelfälle einbezieht, zu denen auch APAs gehören.<sup>1040</sup> Außerdem dienen auch APAs der Vermeidung der Doppelbesteuerung gem. Art. 25 III 2 MA-OECD.<sup>1041</sup>

Soweit sich keine ausdrückliche Kompetenz der Steuerbehörden in den DBA findet, ist die Zulässigkeit von APAs umstritten.<sup>1042</sup> Vielfach erlauben die nationalen Rechtsordnungen nämlich keine direkten Vereinbarungen zwischen einer Steuerbehörde und einem Steuerpflichtigen.<sup>1043</sup>

APAs sind grundsätzlich für solche MNU interessant, die teilweise signifikant von der Norm der Branche abweichende Kennziffern (ROA, pre-tax gross margins, operating income) aufweisen. In solchen Fällen kann sich eine Verständigung in einem APA auf einheitliche Prinzipien und Normen für akzeptable ROI oder ROA auszahlen.<sup>1044</sup> APAs können einer formelhaften Gewinnaufteilung sehr nahe kommen, was teilweise als praktischer Ansatz zur Anpassung des Fremdvergleichsgrundsatzes an komplexe konzerninterne Transaktionen verstanden wird.<sup>1045</sup>

Vereinzelt existieren auch statistische Daten über die Verbreitung von APAs.<sup>1046</sup> In den USA zählt Haigh 1999 ca. 150, im United Kingdom dagegen zur gleichen Zeit nur ca. 25 APAs.<sup>1047</sup> Man unterscheidet unilaterale und multilaterale APAs, die unterschiedlich zu beurteilen sind.

<sup>1038</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 121.

<sup>1039</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 124.

<sup>1040</sup> OECD, Commentary Vol. I, S. C(25)-11.

<sup>1041</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 124.

<sup>1042</sup> Arnold/ McIntyre, S. 133.

<sup>1043</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 122.

<sup>1044</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 83.

<sup>1045</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 83.

<sup>1046</sup> Blessing 1996, S. 23-19 (über die APAs in den USA 1989-1994).

<sup>1047</sup> Haigh, S. 25.

*a) Unilaterales APA*

Der IRS bietet seinen Steuerpflichtigen seit den frühen 90er Jahren des 20. Jahrhunderts attraktive unilaterale APAs an und versucht auf diese Weise Informationen über MNU zu erhalten. Andererseits kann der Steuerpflichtige durch APAs möglicherweise vermeiden, dass im Rahmen nachträglicher Korrekturen durch die Steuerbehörden auch auf Unregelmäßigkeiten in anderen Unternehmensbereichen aufmerksam gemacht wird.<sup>1048</sup> Ebenso kann die Vermeidung von Strafgeldern erreicht werden.<sup>1049</sup>

Ein Beispiel unilateraler APAs ist die auf Antrag mögliche Zulassung einer multilateralen Kostenumlagevereinbarung zwischen verbundenen Unternehmen durch die deutsche Finanzverwaltung. Diese häufig gebrauchte und vor Vertragsschluss erfolgende Zulassung wird befürwortet, weil insbesondere Nachweispflichten der Steuerpflichtigen früh absehbar und somit besser erfüllbar werden.<sup>1050</sup> Bei unilateralen APAs entstehen hinsichtlich der gerechten Verteilung des weltweiten Steueraufkommens Probleme. Ein unilaterales APA schafft zugunsten eines Staates einen überproportionalen Steueranspruch, den das MNU wegen geringerer Abwicklungskosten in Kauf nimmt. Für den anderen Staat droht bei Kontrolllücken eine unterproportionale Besteuerung. Daher rät die OECD den Steuerbehörden, Drittstaaten vor oder bei Abschluss eines unilateralen APAs zu informieren und gegebenenfalls eine gemeinsame Lösung anzustreben.<sup>1051</sup> Durch eine regelmäßige gegenseitige Information über unilaterale APAs würde der betroffene Drittstaat gewarnt. Vermutlich führt dies zumindest mittelfristig auch zu verstärkten steuerlichen Überprüfungen der Steuerpflichtigen durch die gewarnten Drittstaaten. Dies wiederum dürfte ihre Attraktivität über die aufgezeigten Probleme hinaus beeinträchtigen.

Unilaterale APAs vermeiden weder die Doppelbesteuerung noch gewähren sie umfangreiche Rechtssicherheit. Daher ist weder den Finanzbehörden noch den Steuerpflichtigen zu unilateralen APAs zu raten.

*b) Joint APA*

Bei einem Joint APA<sup>1052</sup> verhandelt der Steuerpflichtige mit mehreren Steuerbehörden verschiedener Vertragsstaaten.<sup>1053</sup> Das Joint APA umfasst

---

<sup>1048</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 82 f.

<sup>1049</sup> Blessing 1996, S. 23-28.

<sup>1050</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 280 m. w. N. Sieker stellt a. a. O. diese Praxis näher dar.

<sup>1051</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 122.

<sup>1052</sup> Umfasst sowohl bilaterales APA als auch multilaterales APA.

<sup>1053</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 122.

damit Verhandlungen zwischen mindestens zwei Staaten und einem MNU. Neben den oben erwähnten unilateralen APAs bietet der IRS der USA auch multilaterale APAs an. Die Entwicklung der APAs durch die IRS zielte ursprünglich auf multilaterale Anwendungsgebiete ab.<sup>1054</sup> Eines der ersten Joint APAs wurde zwischen der Steuerbehörde von Australien und dem amerikanischen IRS ausgehandelt, um für die Apple Computer Company eine abgestimmte Preisfestsetzungsmethodologie zu schaffen.<sup>1055</sup> In den letzten Jahren haben sich multilaterale APAs auch in anderen Ländern durchgesetzt.<sup>1056</sup> Vorreiter dieser Entwicklung waren insbesondere die USA, Kanada, Japan und die Niederlande<sup>1057</sup>, während Deutschland in der Vergangenheit eher zurückhaltend reagierte. Die deutsche Zurückhaltung ist seit dem erfolgreichen Abschluss eines joint APA für Airbus zwischen Deutschland, Frankreich, Großbritannien und Spanien nicht mehr festzustellen.<sup>1058</sup>

Die OECD empfiehlt die gleichzeitige Information aller beteiligten Steuerbehörden durch den Steuerpflichtigen sowie die Zugrundelegung einer dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechenden Methodologie.

## 2. Das Konfliktlösungspotential von Vorabvereinbarungen

APAs können dann hilfreich sein, wenn die übrigen Konfliktvermeidungs- oder Konfliktlösungsstrategien hinsichtlich der Doppelbesteuerung in der Anwendung zu schwierig sind.<sup>1059</sup> Joint APAs haben gegenüber unilateralen APAs den Vorzug, dass das Risiko einer Doppelbesteuerung deutlich gesenkt wird.<sup>1060</sup> Sie eröffnen dem Steuerpflichtigen sehr früh mehr Rechtssicherheit und ermöglichen den Steuerbehörden eine Kosten sparende Einschränkung ihres Prüfungskataloges im Rahmen der Außenprüfung.<sup>1061</sup> Sie dienen damit auch der Schaffung eines

<sup>1054</sup> Blessing 1996, S. 23-28.

<sup>1055</sup> Arnold/ McIntyre, S. 133.

<sup>1056</sup> Blessing 1996, S. 23-28.

<sup>1057</sup> Meussen/ Velthuizen, S. 4ff., beschreiben ausführlich die gesetzlichen Neuregelungen in den Niederlanden aus dem Jahr 2001, die sich mit internationalen Transferpreisen beschäftigen. Sie unterscheiden insbesondere die zum 1. April 2001 eingeführten Advance Pricing Agreements (APAs) sowie Advance Tax Rulings (ATRs). Unter einem ATR versteht man „an advanced opinion (within the scope of the law, case law and regulations) from the tax authorities that is binding on the tax authorities and which describes the tax consequences for multinationals on cross border situations“, Meussen/ Velthuizen, S. 5f.

<sup>1058</sup> Looks/ Waldens/ Kerick, S. 21.

<sup>1059</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 121.

<sup>1060</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 122; vorsichtiger Emmanuel/ Mehafdi, S. 83: „APAs may only be acceptable when other fiscal authorities are involved.“

<sup>1061</sup> Looks/ Waldens/ Kerick, S. 24.

freundlichen Investitionsklimas.<sup>1062</sup> Ein weiterer Vorteil ist der zeitsparende Umgang mit den leicht beschaffbaren aktuellen Daten anstatt mit den vielfach nur mit mehr Aufwand erreichbaren und oft lückenhaften Daten aus Vorjahren bei Verständigungsverfahren.<sup>1063</sup> Diese aktuellen Daten können bei entsprechender Auswertung durch die Steuerbehörden auch der Überprüfung künftiger Verrechnungspreisfälle dienen und diese beschleunigen.<sup>1064</sup> Das sollte jedoch nicht dazu führen, dass Steuerbehörden für APAs mehr Informationen fordern als bei sonstigen Prüfungen ex post üblich und damit Missbrauch zu Lasten des Steuerpflichtigen treiben.<sup>1065</sup>

Probleme beim Abschluss von APAs ergeben sich häufig aufgrund unterschiedlicher Einschätzungen der Prognosesicherheiten bezüglich der getroffenen Annahmen. Außerdem sind prognostizierbare sachgerechte Annahmen einem APA zugrunde zu legen, wie beispielsweise Zinssätze relativ konstant zum LIBOR oder feste Gewinnteilungsquoten unter der Voraussetzung einer gegebenen Funktionsaufteilung.<sup>1066</sup> Sind verlässliche Annahmen und Prognosen nicht zu erreichen, ist vom Abschluss eines APA abzuraten.<sup>1067</sup>

Die Erstverhandlung eines APA bindet erhebliche Ressourcen bei Steuerpflichtigem und Steuerbehörden.<sup>1068</sup> Jedoch kann dieser Aufwand durch erleichterte Folgeverhandlungen bei Verlängerungen oder Anpassungen eine gute Investition darstellen. Es bleibt jedoch für Steuerbehörden und Steuerpflichtige das Einstiegsproblem, neben dem Tagesgeschäft mit vergangenheitsbezogenen Prüfungen und Rechtsbehelfen auch zukunftsbezogene APAs zu betreuen. Die OECD weist ausdrücklich auf die Gefahr hin, dass mehrere APAs innerhalb eines MNU präjudiziell für künftige Anträge wirken können, obwohl noch nicht erfasste verbundene Unternehmen keine Vergleichbarkeit mit den bisherigen

---

<sup>1062</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 125 f.

<sup>1063</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 126; Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 158 stellt die Bedeutung des Rückgriffs auf Informationen aus mehreren Jahren für die Bestimmung von Verrechnungspreisen nach dem Fremdvergleich dar.

<sup>1064</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 126 f.; Emmanuel/ Mehafdi, S. 83, erwarten insgesamt eine Verbesserung des Wissensstandes der Steuerbehörden durch APAs.

<sup>1065</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 129. Kuckhoff/ Schreiber, S. 135 m. w. N., weisen darauf hin, dass in den USA in den ersten vier Jahren nur 35 APAs abgeschlossen wurden; dies begründen sie mit dem sehr intensiven Einblick, den die Steuerbehörden in die betroffenen Unternehmen gewährt werde.

<sup>1066</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 121, 127.

<sup>1067</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 131, rät zu besonderer Sorgfalt im Umgang mit der Zuverlässigkeit von Prognosen.

<sup>1068</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 127; Emmanuel/ Mehafdi, S. 83, zählen Anfang 1992 erst 40 abgeschlossene APAs in den USA und sehen die Ursachen dafür in den hohen Anforderungen.

aufweisen.<sup>1069</sup> Auch auf die Geheimhaltung von Geschäftsgeheimnissen ist bei APA-Verfahren besonders zu achten, da zukunftsbezogene Geschäftsdaten wertvoller für die Konkurrenz sind als vergangenheitsbezogene Daten. Schließlich besteht die Gefahr, dass APAs nur für Großunternehmen praktisch umsetzbar sind und damit eine Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen einhergeht. Diesbezüglich fordert die OECD einen nach dem Umfang der Geschäftstätigkeit abgestuften Ermittlungsumfang.<sup>1070</sup> Die Praxis hat ebenfalls Vorbehalte ggü. APAs, da sie als zeitraubend angesehen werden und deren Verhandlungen als zu früh – sozusagen als zur Unzeit – angesehen werden.<sup>1071</sup>

Ein Sonderfall multilateraler APAs sind hybride APAs. Der Begriff „hybrid APA“ findet sich bei Andresen unter Verweis auf Katsushima. „Hybrid APA“ bezeichnet ein APA, „in dem zwei Finanzverwaltungen mit unterschiedlichen Methoden den gleichen Konzernverrechnungspreis ermitteln“. Andresen folgert aus dem Auftreten der hybriden APAs, dass „die Methoden offensichtlich eine reine Alibifunktion haben“ und dass die hybriden APAs die „Absurdität der Methodendiskussion“ unterstrichen.<sup>1072</sup> Die OECD ist optimistisch bei der Beurteilung von APAs, wartet jedoch für eine Empfehlung noch auf eine Vertiefung der Erfahrungen mit ihnen.<sup>1073</sup> Dagegen befürchten Elliott/ Emmanuel, dass APAs zu einem ungeahnten Ansteigen der Befolgungskosten führen,<sup>1074</sup> und beobachten eine verstärkte Nutzung von APAs.<sup>1075</sup> Joint APAs sind in vielen Bereichen ein Erfolg versprechendes Instrument zur Vermeidung langwieriger Verrechnungspreiskonflikte. Ihr Einsatzbereich ist jedoch aufgrund vielfältiger Probleme nicht auf alle Steuerpflichtigen zu erweitern. Probleme sind einerseits in der Sphäre des Steuerpflichtigen – insbesondere in seiner Größe und der Art seiner Geschäftsvorfälle – aber auch in der der Finanzbehörden zu finden, zumal dort die Ressourcen für APA-Verhandlungen begrenzt sind. Es bleibt festzuhalten, dass auch der verstärkte Einsatz von APAs die Notwendigkeit für effiziente Verständigungsverfahren nicht beseitigen kann. Dies gilt sowohl für unilaterale als auch für multilaterale APAs.

---

<sup>1069</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 127 f.

<sup>1070</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 130 f.

<sup>1071</sup> Elliott/ Emmanuel, S. 59, berichten von einem Interviewpartner mit entsprechenden Ansichten.

<sup>1072</sup> Andresen, S. 274 f. m. w. N.

<sup>1073</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 130; Auch Emmanuel/ Mehafdi, S. 84, schätzen die Einstellung der OECD ggü. APAs als vorsichtig ein, weil ihr die Transaktionsbezogenheit des Preises sehr wichtig ist.

<sup>1074</sup> Elliott/ Emmanuel, S. 49, sehen diese Mehrkosten v. a. in externen Wirtschafts- und Rechtsberatungskosten.

<sup>1075</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 83.

### **III. Der nützliche aber beschränkte Beitrag der Konfliktprävention**

Sowohl die Vorabvereinbarungen (APAs) als auch die Safe-Harbour-Regelungen gefährden eine gerechte Verteilung des Steueraufkommens, sobald nicht alle potentiell betroffenen Staaten an ihrer Festlegung beteiligt sind. Überdies wird die Gegenreaktion nichtbeteiligter Staaten i. d. R. die Chancen des Steuerpflichtigen auf Vermeidung einer Doppelbesteuerung beträchtlich senken, weil pauschale Gegenreaktionen drohen und auch zu erwarten sind. Dies deutet insgesamt darauf hin, dass obige Methoden in Einzelfällen für die Beteiligten lukrativ sein können, jedoch nicht pauschal gegenüber der breiten Masse der Steuerpflichtigen zur Lösung der verbleibenden Probleme der Ermittlungsmethoden führen werden.

Möglicherweise bieten modifizierte Wahlrechte der Steuerpflichtigen für Safe-Harbour-Regelungen eine Vereinfachung ohne die augenfälligen Nachteile der uneinheitlichen und ungerechten Besteuerung. Die Modifikation könnte in einer zeitlichen Bindung des Steuerpflichtigen über mindestens fünf Jahre an einen einmal gewählten Safe-Harbour bestehen. Damit ließe sich der Anreiz auf die Vereinfachung konzentrieren. Für den Steuerpflichtigen würde die konkrete steuerliche Auswirkung im Einzelfall weniger vorhersehbar, da der längere Zeithorizont Planungsunsicherheiten verstärkt.

Eine weitere Möglichkeit zur Modifikation besteht darin, die Wahl eines Safe-Harbours im einen Staat an die Wahl eines Safe-Harbours im Drittstaat zu koppeln. Dies ermöglichte dem Steuerpflichtigen eine Abschätzung der Dimension der Doppelbesteuerung ex ante, soweit sich die vereinfachten Bemessungsgrundlagen überschneiden. Außerdem wären damit Verständigungsverfahren von vornherein unnötig und sinnvollerweise auszuschließen.

Die Konfliktprävention in ihrer derzeitigen Erscheinungsform ist keineswegs geeignet, jegliche Konflikte vorab auszuschließen. Sie dient jedoch offensichtlich erfolgreich dazu, internationale Steuerkonflikte in einzelnen Branchen und einzelnen großen MNU durch Safe-Harbour-Regelungen oder Vorabvereinbarungen zu minimieren. Dass diese positiven Effekte durch eine frühzeitige vertrauensvolle Zusammenarbeit zwischen Finanzbehörden und Unternehmen erreicht werden, sollte vor dem Übergang in das nächste Kapitel als Zwischenergebnis festgehalten werden. Auf derartige Kooperationen wird auch beim Verständigungsverfahren zurückzukommen sein. Insbesondere ist deren Übertragbarkeit auf das Verständigungsverfahren zu hinterfragen. Sind die Erfahrungen aus der Konfliktprävention auf die Konfliktlösung übertragbar?

Der Makel der Ermittlungsmethoden, keine allseits akzeptierte Lösung von Verrechnungspreisfragen bereitstellen zu können, ist auf die präventiven Konfliktvermeidungsmodelle übertragbar, weil diesen ebenfalls ein unwidersprochener Maßstab für eine gerechte Verteilung der Steuerlasten fehlt. Sie können nicht mehr als einen punktuellen Ausgleich zwischen den divergierenden Interessen leisten und sind mit den oben eingehend dargestellten negativen externen Effekten auf Drittstaaten belastet. Deshalb sind auch die präventiven Konfliktvermeidungsmodelle keine sachgerechten allseits anerkannten Instrumente zur Gewinnabgrenzung.

Nachdem die Ermittlungsmethoden und die präventiven Konfliktvermeidungsmodelle keine sachdienlichen Ergebnisse gewährleisten können, die allseits akzeptiert werden, wird im Folgenden das Verständigungsverfahren eingehend betrachtet.



## 4. Kapitel: Verständigungsverfahren

Die im Kapitel über die Bestimmung internationaler Transferpreise dargestellte Methodenvielfalt sowie die zahlreichen Argumente, die im Einzelfall für und gegen jede einzelne Ermittlungsmethode ins Feld geführt werden können, lassen das Auftreten von Verrechnungspreiskonflikten als geradezu unumgänglich erscheinen. Selbst die OECD geht davon aus, dass Streitfälle über die Festsetzung von Verrechnungspreisen selbst dann auftreten können, „wenn die [...] Richtlinien für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes gewissenhaft befolgt werden.“ Unterschiedliche Beurteilungen ergäben sich „wegen der Komplexität gewisser Verrechnungspreisfragen und wegen der Schwierigkeiten bei der Interpretation und Einschätzung der einzelnen Fälle“.<sup>1076</sup> Entspricht ein von einem MNU erklärter internationaler Verrechnungspreis nach Auffassung einer Steuerbehörde nicht den oben dargestellten Grundsätzen, korrigiert sie ihn zu einem für sie akzeptablen Verrechnungspreis, sog. Primärberichtigung gem. Art. 9 I MA-OECD. Die OECD mahnt die Steuerbehörden jedoch zur Zurückhaltung bei geringfügigen oder marginalen Abweichungen.<sup>1077</sup> Insbesondere solle den Steuerpflich-

---

<sup>1076</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 85.

<sup>1077</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 44.

tigen keine unrealistische Präzision abverlangt werden.<sup>1078</sup> Vielmehr solle bei der Prüfung der Verrechnungspreisfestsetzung immer von den Methoden ausgegangen werden, die der Steuerpflichtige selbst zur Festsetzung seiner Preise gewählt habe.<sup>1079</sup> Kommt dennoch eine Einigung zwischen den beteiligten Finanzbehörden und dem MNU nicht sofort zu Stande, drohen je nach DBA ein Verständigungsverfahren oder sonstige Konfliktlösungsinstrumente, wie z. B. das Schiedsverfahren.

Ein rudimentäres Verständigungsverfahren findet erstmals in Art. 14 eines Abkommensentwurfes des Völkerbundes aus dem Jahr 1927 Erwähnung.<sup>1080</sup> Das heutige Verständigungsverfahren findet sich seit 1977 inhaltlich unverändert in Art. 25 MA-OECD.<sup>1081</sup> Regelungen zum Verständigungsverfahren<sup>1082</sup> finden sich in Art. 25 MA-OECD. Diese Regelungen werden jedoch nur bei Übernahme in das jeweilige bilaterale DBA auch im Verhältnis zwischen den Finanzbehörden der beteiligten Staaten angewendet. Bei den Verhandlungen zwischen den Vertragsstaaten sind diese frei, Art. 25 MA-OECD wörtlich oder in modifizierter Form in ihre bilaterale DBA zu übernehmen. Die Rechtsnatur des Verständigungsverfahrens gem. Art. 25 MA-OECD wird als besonderes diplomatisches Streitlerledigungsmittel eigener Art und nicht als Rechtsbehelfsverfahren verstanden.<sup>1083</sup> Es handelt sich beim Verständigungsverfahren danach nicht um ein Streitiges sondern um ein diplomatisches Verfahren.<sup>1084</sup> Dies wird damit begründet, dass Verfahrensvorschriften,

---

<sup>1078</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 87; Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 155, weist darauf hin, dass sich Verrechnungspreise nicht mit mathematischer Präzision bestimmen lassen.

<sup>1079</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 87.

<sup>1080</sup> Lehner, S. 9 m. w. N.

<sup>1081</sup> Bei Koch, Karl, S. 49f., ist die Fassung von 1977 abgedruckt, die lediglich in Absatz IV von der aktuellen Fassung redaktionell abweicht, in dem der letzte Halbsatz der aktuellen Fassung in einem längeren allein stehenden Satz 2 inhaltlich übereinstimmend gefasst war; Art. 25 MA-OECD 1977 findet sich auch bei Lehner, S. 8f.; Eilers in Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, Rn. 13, sieht seit 1963 keine wesentlichen Änderungen des Art. 25 MA-OECD.

<sup>1082</sup> Das Verständigungsverfahren wird im Englischen meist als Mutual Agreement Procedure (MAP) bezeichnet, teilweise auch als specific case procedure oder grievance procedure, Blessing 1996, S. 23-2; weitere englische und französische Bezeichnungen finden sich bei Tittel, S. 50: friendly procedure, friendly negotiation, procédure amiable, consultation administrative. Auch der Begriff competent authority process findet in der Literatur Verwendung, Blessing 1996, S. 23-20. Teilweise werden auch Kombinationen verwendet wie specific case mutual agreement procedure, Blessing 1996, S. 23-4.

<sup>1083</sup> Strobl, S. 171.

<sup>1084</sup> Kerath, S. 204f., 224, gibt einen Überblick auch über abweichende Auffassungen und verweist auf S. 203, 229f. m. w. N. darauf, dass das Verständigungsverfahren auch als Ausprägung des allgemeinen Grundsatzes der internationalen Rücksichtnahme begriffen wird; dieser löse jedoch keine konkreten Verhaltensgebote aus, sondern verpflichte

Einigungszwang und eine neutrale Entscheidungsinstanz fehlen.<sup>1085</sup> Im Gegensatz zu den im 2. Kapitel dargestellten Ermittlungsmethoden enthält das Verständigungsverfahren<sup>1086</sup> selbst keine materiellen Regelungen, sondern zielt lediglich darauf ab, „bestehendes materielles Recht zur Anwendung zu bringen“.<sup>1087</sup> Das Verständigungsverfahren bezeichnet „Kontaktmöglichkeiten, die auf die Erzielung einer Vereinbarung zwischen den beteiligten Finanzbehörden gerichtet sind“.<sup>1088</sup> Der Musterkommentar nennt auch die Fallgestaltungen, in denen Verständigungsverfahren am häufigsten zum Einsatz kommen:<sup>1089</sup> Zu nennen sind Betriebsstättenfälle und Art. 9 MA-OECD in Kombination mit verschiedenen anderen DBA-Regelungen.<sup>1090</sup> Gegenberichtigungen gem. Art. 9 II MA-OECD<sup>1091</sup> bei der Korrektur von Verrechnungspreisen nach Grund und Höhe liegen ebenfalls im Anwendungsbereich von Verständigungsverfahren.<sup>1092</sup> Die Verständigungsverfahren betreffen thematisch häufig:<sup>1093</sup>

---

nur zu sorgfältiger Interessenabwägung und zurückhaltender Durchsetzung von Besteuerungsansprüchen nicht jedoch zum Verzicht auf diese.

<sup>1085</sup> Kerath, S. 225 m. w. N. fasst diese Argumente zusammen; Gloria, S. 162 Rn. 189 m. w. N., grenzt das Verständigungsverfahren als diplomatisches Streiterledigungsmittel (Art. 33 UN-Charta) gegen ein politisches Streiterledigungsmittel ab, das nur eine billige und zwanglose Einigung zwischen Völkerrechtssubjekten verfolge; dem schließt sich Kerath, S. 225, an.

<sup>1086</sup> Die erstmalige Verwendung des Begriffes Verständigung im Kontext mit der Beseitigung der Doppelbesteuerung im Einzelfall schreibt Tittel dem Preußischen Oberverwaltungsgericht zu, Tittel, S. 2 m. w. N, die frühe Verwendung in grenzüberschreitenden DBA weist Tittel auf S. 43f. nach, auf S. 50 englische und französische Begriffe für Verständigung: agreement, mutual agreement, settled by negotiation, accord, commun accord.

<sup>1087</sup> Lehner, S. 16f.

<sup>1088</sup> Tittel, S. 46f.; a. a. O. grenzt er es gegen die Amtshilfe (bloße Auskünfte), Amts- und Rechtshilfe (Beitreibungshilfe) sowie die Konsultation (nicht auf Vereinbarung gerichtet) und auf S. 48 gegen die Mitteilung (Veränderung der betroffenen Steuern) ab.

<sup>1089</sup> Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 8. Koch, Karl, S. 18, weist darauf hin, dass das Verständigungsverfahren mehreren Zwecken dient, wozu die Schlichtung zwischen den beiden Vertragsstaaten, die Verbesserung und Fortentwicklung des jeweiligen DBA sowie die Schaffung von Rechtssicherheit für Investoren gehören.

<sup>1090</sup> Hintzen/ Hintzen, S. 1908, 1911, halten Konzernverrechnungsfälle ebenfalls für die häufigsten Gegenstände internationaler Verständigungsverfahren; OECD, Commentary Vol. I, S. C(25)-2f.

<sup>1091</sup> Zur Anwendbarkeit des Verständigungsverfahrens bei Fehlen von Art. 9 II MA-OECD später.

<sup>1092</sup> Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 9.

<sup>1093</sup> Koch, Karl, S. 28f., nennt die vier wichtigsten Fallgruppen; ähnlich Hintzen/ Hintzen, S. 1910, die zwischen DBA-Lücken, unterschiedlicher Auslegung, abweichender Rechts- und Verwaltungspraxis, unterschiedliche Sachverhaltsermittlungen und unterschiedlichen Handelsgewohnheiten (Usancen) unterscheiden.

- Sachverhaltsermittlung<sup>1094</sup>
- Auslegung von Begriffen des DBA<sup>1095</sup>
- Lückenausfüllung in DBA
- Unterschiedliche Rechts- und Verwaltungspraxis
- Unterschiedliche Handelsgewohnheiten (Usancen)<sup>1096</sup>

Der wichtigste Anwendungsbereich für Verständigungsverfahren ist die Beseitigung von Doppelbesteuerungen durch Verrechnungspreisberichtigungen,<sup>1097</sup> auf den sich diese Arbeit konzentriert. Das Verständigungsverfahren ist sowohl auf die juristische<sup>1098</sup> als auch auf die wirtschaftliche Doppelbesteuerung anwendbar.<sup>1099</sup> In Deutschland wurden in den Jahren Anfang 1975 – Mitte 1980 154 Verständigungsverfahren gezählt, davon 138 mit Industrie- und 16 mit Entwicklungsländern.<sup>1100</sup> Das ergibt durchschnittlich 28 Verständigungsverfahren im Jahr.<sup>1101</sup> Verständigungsverfahren werden zahlenmäßig am häufigsten zur Beseitigung von Doppelbesteuerung verwendet.<sup>1102</sup> Im Jahr 1979 galt jeder dritte Fall der Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung.<sup>1103</sup>

## I. Das Verständigungsverfahren: Grundlagen und Struktur

Die OECD beschreibt das Verständigungsverfahren gem. Art. 25 MA-OECD als „ein bewährtes Instrumentarium, mit dessen Hilfe die Steuerverwaltungen über die Beilegung von Streitfällen bei der Anwendung

<sup>1094</sup> Arnold/ McIntyre, S. 133: „facts on which a taxpayer’s tax liability is based“.

<sup>1095</sup> Arnold/ McIntyre, S. 133: „proper interpretation of treaty language“.

<sup>1096</sup> Ein Beispiel findet sich bei Hintzen/ Hintzen, S. 1953.

<sup>1097</sup> Hintzen/ Hintzen, S. 1908; OECD, Improving, S. 10, dort wird Art. 9 II MA-OECD als „central issue“ der Verständigungsverfahren gem. Art. 25 MA-OECD bezeichnet; Verrechnungspreisberichtigungen als ein wichtiger Anwendungsbereich: OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 93; OECD, Commentary Vol. I, S. C(25)-2 und -3; OECD-Kommentar in Baker 2003, S. 25-4 Rn. 25C.09; Blessing 1996, S. 23-12, nennt transfer pricing auf seiner Liste an erster Stelle.

<sup>1098</sup> Die juristische Doppelbesteuerung wird auch als rechtliche Doppelbesteuerung bezeichnet.

<sup>1099</sup> OECD, Commentary Vol. I, S. C(25)-3; Blessing 1996, S. 23-12f., definiert beide Begriffe und nennt Transfer Pricing als typisches Beispiel für wirtschaftliche Doppelbesteuerung.

<sup>1100</sup> Strobl, S. 172.

<sup>1101</sup> Daten über Verständigungsverfahren in den USA von 1990 – 1994 finden sich bei Blessing, 1996, S. 23-19.

<sup>1102</sup> OECD, Commentary Vol. I, S. C(25)-2.

<sup>1103</sup> Strobl, S. 172.

von Doppelbesteuerungsabkommen beraten.<sup>1104</sup> Als Vorzüge des Verständigungsverfahrens benennt sie das in der Praxis beobachtete redliche Bemühen der Vertragsstaaten um die Herbeiführung einer Einigung sowie eine Problemerkörterung in einem nicht als Streitverfahren gestalteten Rahmen.<sup>1105</sup> Außerdem wird den sonst üblichen diplomatischen Kanälen die direkte und informelle Verhandlung im Verständigungsverfahren gem. Art. 25 IV MA-OECD vorgezogen,<sup>1106</sup> weil direkter und häufiger Kommunikation zwischen den Beteiligten eine Beschleunigung des Verfahrens zugeschrieben wird.<sup>1107</sup> Auch im Rahmen der jüngsten Bemühungen der OECD um eine Verbesserung ihrer Streitlösungsverfahren setzt diese auf das Verständigungsverfahren als grundlegenden Mechanismus zur Lösung internationaler Steuerrechtskonflikte.<sup>1108</sup> Dem Verfahren wird von der OECD bescheinigt, eine „generally effective and efficient method for dealing with these issues“ zu sein.<sup>1109</sup> Es wird sogleich zugestanden, das Verständigungsverfahren sei aus Sicht des Steuerpflichtigen „nicht ganz befriedigend“.<sup>1110</sup> Auf die zahlreichen einzelnen Aspekte, die für eine derartige Gesamteinschätzung berücksichtigt werden müssen, soll nun ausgehend von der derzeitigen Kodifizierung des Verständigungsverfahrens im MA-OECD näher eingegangen werden.

---

<sup>1104</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 93; Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 45, urteilen ähnlich über das Verständigungsverfahren, das sich „im wesentlichen bewährt“ habe; auch Koch, Karl, S. 48, betrachtet Verständigungsverfahren grundsätzlich als „geeignetes Mittel“.

<sup>1105</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 95; OECD-Kommentar in Baker 2003, S. 25-3 Rn. 25C.06, beschreibt dies als „amicable basis“; Baker 1991, S. 321 Rn. 29-02, zitiert die Charakterisierung des Verständigungsverfahrens durch das Committee on Fiscal Affairs als „The mutual agreement procedure [...] is not, however, a process of litigation between the taxpayer and the competent authorities [...]. The mutual agreement procedure is [...] simply a process of discussion between the competent authorities [...]“.

<sup>1106</sup> Doernberg/ Raad, S. 222, schreiben der ausdrücklichen Öffnung für direkte Kommunikation im MA-OECD und im US 1996 MA lediglich eine klarstellende Funktion zu, halten sie überdies für „probably unnecessary“, die „joint commission“ im MA-OECD halten sie lediglich für eine Ausprägung direkter Kommunikation, weshalb sie eine diesbezügliche Regelung für bedeutungslos halten.

<sup>1107</sup> OECD, Improving, S. 12.

<sup>1108</sup> OECD, Improving, S. 3.

<sup>1109</sup> OECD, Improving, S. 3; eine ähnliche Formulierung findet sich bei OECD, Improving, S. 28; ähnlich Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 45.

<sup>1110</sup> Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 45.

## 1. Die derzeitige Kodifizierung des Verständigungsverfahrens in Art. 25 MA-OECD

Das Verständigungsverfahren ist derzeit in Art. 25 MA-OECD wie folgt geregelt.

### „Art. 25 Verständigungsverfahren

(1) Ist eine Person der Auffassung, dass Maßnahmen eines Vertragsstaats oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die diesem Abkommen nicht entspricht, so kann sie unbeschadet der nach dem innerstaatlichen Recht dieser Staaten vorgesehenen Rechtsmittel ihren Fall der zuständigen Behörde des Vertragsstaats, in dem sie ansässig ist, oder, sofern ihr Fall von Artikel 24 Absatz 1 erfasst wird, der zuständigen Behörde des Vertragsstaats unterbreiten, dessen Staatsangehöriger sie ist. Der Fall muss innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme unterbreitet werden, die zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt.

(2) Hält die zuständige Behörde die Einwendung für begründet und ist sie selbst nicht in der Lage, eine befriedigende Lösung herbeizuführen, so wird sie sich bemühen, den Fall durch Verständigung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats so zu regeln, dass eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung vermieden wird. Die Verständigungsregelung ist ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten durchzuführen.

(3) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten werden sich bemühen, Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen, in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen. Sie können auch gemeinsam darüber beraten, wie eine Doppelbesteuerung in Fällen vermieden werden kann, die im Abkommen nicht behandelt sind.

(4) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten können zur Herbeiführung einer Einigung im Sinne der vorstehenden Absätze unmittelbar miteinander verkehren, gegebenenfalls auch durch eine aus ihnen oder ihren Vertretern bestehende gemeinsame Kommission.<sup>1111</sup>

---

<sup>1111</sup> Das MA-OECD ist mit weiteren Auszügen in Anlage 1 abgedruckt.

Innerhalb des Verständigungsverfahrens i. w. S. gem. Art. 25 MA-OECD<sup>1112</sup> unterscheidet man drei verschiedene Verfahrensarten. Vom Verständigungsverfahren i. e. S.<sup>1113</sup> gem. Art. 25 I + II MA-OECD spricht man bei Fällen einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung. Dagegen spricht man bei den beiden Verfahren nach Art. 25 III 1 und 2 MA-OECD von sog. Konsultationsverfahren.<sup>1114</sup> Diese unterscheidet man in das hermeneutische Konsultationsverfahren gem. Art. 25 III 1 MA-OECD, das „Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen“, betrifft, sowie in das ergänzendes Konsultationsverfahren<sup>1115</sup> gem. Art. 25 III 2 MA-OECD, das im DBA nicht behandelte Fälle von Doppelbesteuerung<sup>1116</sup> behandelt.<sup>1117</sup> Bei Konsultationsverfahren nach Art. 25 III 2 MA-OECD, die nur auf einen Einzelfall angewendet werden sollen, kann es zu Abgrenzungsproblemen zum Verständigungsverfahren i. e. S. kommen.<sup>1118</sup> Man unterscheidet dann nach der Reichweite der Entscheidung zwischen Verständigungsverfahren i. e. S. für Einzelfälle und Konsultationsverfahren gem. Art. 25 III 1, 2 MA-OECD für allgemeine Wirkung.<sup>1119</sup> Aber auch darüber hinaus wird die Grenze zwischen Verständigungsverfahren i. e. S. und den Konsultationsverfahren als fließend wahrgenommen.<sup>1120</sup>

Vielfach wird Art. 9 II MA-OECD für unentbehrlich gehalten, damit das Verständigungsverfahren auf Gewinnberichtigungen durch Verrech-

---

<sup>1112</sup> Kerath, S. 206, bezeichnet die Verfahren nach Art. 25 III MA-OECD als Verständigungsverfahren i. w. S.; Gloria, S. 150f. fasst dagegen überzeugend alle Verfahren gem. Art. 25 MA-OECD als Verständigungsverfahren i. w. S. auf. Dem schließt sich der Verfasser an.

<sup>1113</sup> Gloria, S. 150 m. w. N.; Koch, Karl, S. 19; Eilers in Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, Rn. 1; Tittel, S. 6f., nennt Vorläufer des Verständigungsverfahrens i. e. S. aus dem Deutschen Reich und deren unterschiedliche Reichweiten.

<sup>1114</sup> Eine allgemeine Abgrenzung zwischen Verständigung und Konsultation bietet Tittel, S. 46f., an.

<sup>1115</sup> Kerath, S. 216, spricht bei Art. 25 III 2 MA-OECD von einem „ergänzenden Konsultationsverfahren“; Gloria, S. 159 – 161, verwendet die Bezeichnung „abstraktes Konsultationsverfahren“.

<sup>1116</sup> Blessing 1996, S. 23-30, berichtet von widersprüchlichen Stellungnahmen des IRS zur Auslegung des Art. 25 III 2 MA-OECD, die sich auch in den DBA USA-Deutschland 1991 und 1996 wieder finden; Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 37, nennen ein wichtiges Beispiel für Art. 25 III 2 MA-OECD, ein Stammhaus in einem Drittstaat mit Betriebsstätten in beiden Vertragsstaaten.

<sup>1117</sup> Eilers in Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, Rn. 5.

<sup>1118</sup> Koch, Karl, S. 19.

<sup>1119</sup> Koch, Karl, S. 29.

<sup>1120</sup> Strobl, S. 178; Koch, Karl, S. 19, 43; Lehner, S. 13, urteilt: „Überschneidungen möglich und auch beabsichtigt“, ähnlich auf S. 14; Tittel, S. 48.

nungspreise bei wirtschaftlicher Doppelbesteuerung anwendbar ist.<sup>1121</sup> Dies lässt sich jedoch in einer „zunehmend streitigen internationalen Steuerpraxis“ immer schlechter vertreten.<sup>1122</sup> Die OECD schlägt eine Klarstellung des Verhältnisses von Art. 9 II MA-OECD (entsprechende Änderung) und Art. 25 MA-OECD (Verständigungsverfahren) im Kommentar vor.<sup>1123</sup> Dies wäre zu begrüßen, wengleich dadurch Abweichungen einzelner Staaten auch in Zukunft nicht gänzlich zu vermeiden sind. Art. 9 II MA-OECD lautet wie folgt:

**„Art. 9 Verbundene Unternehmen**

[...] (2) Werden in einem Vertragsstaat den Gewinnen eines Unternehmens dieses Staates Gewinne zugerechnet - und entsprechend besteuert -, mit denen ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats in diesem Staat besteuert worden ist, und handelt es sich bei den zugerechneten Gewinnen um solche, die das Unternehmen des erstgenannten Staates erzielt hätte, wenn die zwischen den beiden Unternehmen vereinbarten Bedingungen die gleichen gewesen wären, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so nimmt der andere Staat eine entsprechende Änderung der dort von diesen Gewinnen erhobenen Steuer vor. Bei dieser Änderung sind die übrigen Bestimmungen dieses Abkommens zu berücksichtigen; erforderlichenfalls werden die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einander konsultieren.“

Verständigungsverfahren finden sich heutzutage in vielen bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen.<sup>1124</sup> Bei der Kodifizierung fällt auf, dass trotz zahlreicher Variationen des Wortlautes regelmäßig eine nähere Formalisierung des Verfahrensablaufes fehlt,<sup>1125</sup> abgesehen vielleicht von dem DBA USA-Deutschland aus den 90er Jahren, auf das später noch näher eingegangen wird. Das Musterabkommen der Vereinten Nationen (UN) (kurz: MA-UN) wurde auf der Grundlage des MA-OECD abge-

<sup>1121</sup> OECD, *Improving*, S. 10; eingehender OECD, *Commentary Vol. I*, S. C(25)-2 bis C(25)-4; a. A.: OECD-Kommentar in Baker 2003, S. 25-4 Rn. 25C.10, zeigt auf, weshalb die wirtschaftliche Doppelbesteuerung auch ohne Art. 9 II MA-OECD unter das Verständigungsverfahren fällt, und weist auf Gegenauffassungen unter den Staaten hin, die meist trotzdem zu praktischen Lösungen für „bona fide companies“ finden; ähnlich Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 10.

<sup>1122</sup> Eilers in Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, Rn. 16.

<sup>1123</sup> OECD, *Improving*, S. 10 f.

<sup>1124</sup> Cooke, S. 253, zählt 1985 von 75 DBA des UK immerhin 45 DBA mit Verständigungsverfahren, die er auf S. 259 auflistet.

<sup>1125</sup> Debatin, S. 948 m. w. N., sieht dies als Nachteil des derzeitigen Verständigungsverfahrens.



fasst.<sup>1126</sup> Das Verständigungsverfahren nach Art. 25 MA-UN<sup>1127</sup> unterscheidet sich vom MA-OECD lediglich in Absatz 4 Sätze 2 und 3.<sup>1128</sup> Diese Erweiterung wird in der Literatur für entbehrlich aber auch unschädlich gehalten, weil sie freiwillig durch die Vertragsstaaten erfolgen kann.<sup>1129</sup>

Die Regelung des Verständigungsverfahrens in Art. 25 MA-OECD dient den meisten bilateralen DBA als Vorlage. Um die Umsetzung der Regelungen zum Verständigungsverfahren aus dem MA-OECD in die bilateralen DBA zu veranschaulichen, sollen die Regelungen zum Verständigungsverfahren im DBA UK – Deutschland sowie im DBA USA – Deutschland kurz vorgestellt werden. Die drei betroffenen Staaten sind als führende Industrienationen auf effizient gestaltete Regelungen zum Verständigungsverfahren angewiesen und unterhalten jeweils ein recht umfangreiches Netz bilateraler DBA mit vielen Staaten der Erde.<sup>1130</sup>

Das Verständigungsverfahren findet sich in Art. 28 A Paragraph 4 Satz 3 des DBA UK-Deutschland<sup>1131</sup> und ist insoweit ggü. dem Art. 25 MA-OECD auffällig, als nicht der Antrag auf Durchführung eines Verständigungsverfahrens sondern die Erstattung eines Saldos zu Gunsten des Steuerpflichtigen im Rahmen der Anrechnungsmethode an eine Drei-Jahresfrist gebunden wird, die ihrerseits wieder durch nationale Fristen verlängert werden kann. Die Bezugnahme auf die nationalen Fristen verwundert vor dem Hintergrund der UK-Auffassung nicht, Art. 25 II 2 MA-OECD sei nicht wünschenswert sondern eine Bindung an nationale Fristen sei beizubehalten.<sup>1132</sup> DBA mit dem UK enthalten als Art. 27 ein vereinfachtes Verständigungsverfahren unter dem Titel: „Mutual Agreement Procedures“. Die dort getroffenen Regelungen lehnen sich weitgehend an die Musterabkommen von OECD und UN an.<sup>1133</sup>

Fast alle DBA<sup>1134</sup> der USA enthalten seit den 30er Jahren des 20. Jahrhunderts Regelungen über ein Verständigungsverfahren.<sup>1135</sup> Aufgrund der Anrechnungsmethode, hoher Steuersätze in den USA und

---

<sup>1126</sup> OECD-Kommentar in Baker 2003, S. Int-4 Rn. Int.14.

<sup>1127</sup> Abgedruckt in der Anlage 2.

<sup>1128</sup> Dies war bereits beim MA-UN Anfang der 80er Jahre des 20. Jahrhunderts zu beobachten, das bei Koch, Karl, S. 50f., abgedruckt ist.

<sup>1129</sup> Rajaratnam/ Venkatramaiah, S. 1.320f.

<sup>1130</sup> Vgl. dazu das 1. Kapitel.

<sup>1131</sup> Abgedruckt in der Anlage 3.

<sup>1132</sup> Diese UK-Auffassung findet sich bei OECD-Kommentar in Baker 2003, S. 25-13 Rn. 25C.53.

<sup>1133</sup> Rajaratnam/ Venkatramaiah, S. 1.323.

<sup>1134</sup> Ausnahmen sind die DBA mit Irland und den Bermudas, Blessing 1996, S. 23-7.

<sup>1135</sup> Blessing 1996, S. 23-3 m. w. N.; eine Übersicht über Regelungen zum Verständigungsverfahren in DBA der USA findet sich bei Blessing 1996, S. 23-5 Table 23-1 sowie S. 23-7 Table 23-2.

der geringen resultierenden Anreize für Konflikte wurde dem Verständigungsverfahren bis in die 70er Jahre des 20. Jahrhunderts nur eine geringe praktische Bedeutung beigemessen. Für die MNU war es lukrativer, hohe Steuervorteile in den USA wahrzunehmen. Diese Situation änderte sich mit niedrigeren Steuersätzen in den USA und einer veränderten Politik des IRS, Steuerbefreiungen nur dann zu gewähren, wenn vom Steuerpflichtigen vorher im Ausland eine Steuersenkung angestrebt worden ist.<sup>1136</sup> Das Verständigungsverfahren im DBA USA-Deutschland von 1991<sup>1137</sup> unterscheidet sich in einigen Punkten sehr deutlich von dem im US Model Convention 1996<sup>1138</sup> (kurz: US Model 1996). Das US Model 1996 führt explizit APAs ein. Außerdem erstreckt sich das Antragsrecht des Steuerpflichtigen im US Model 1996 auf beide Vertragsstaaten. Bezüglich des weiten Antragsrechts weicht das US Model 1996 damit sowohl von dem OECD-Modell ab als auch von fast allen anderen USA-DBA.<sup>1139</sup> Diese Abweichung entspricht einer im OECD-Kommentar ausdrücklich dargestellten Option zum Verständigungsverfahren.<sup>1140</sup> Für die sonst übliche Einschränkung auf den Herkunfts- oder Ansässigkeitsstaat gibt es keinen überzeugenden Grund.<sup>1141</sup> Die Öffnung im US Model 1996 ist auch in den nationalen Ausführungsbestimmungen der USA zu Verständigungsverfahren nicht angelegt, vgl. Code Section 7710(a)(30), die bei DBA im Zweifel ebenfalls die enge Auslegung – Antragsrecht beschränkt auf in den USA mit Welteinkommen unbeschränkt Steuerpflichtige – vorschreiben.<sup>1142</sup> Das US Model 1996 erlaubt es dem MNU außerdem, seinen Fall beiden Steuerbehörden unabhängig vorzustellen. Insbesondere sind Eingaben des betroffenen MNU bei beiden Steuerbehörden zu berücksichtigen.<sup>1143</sup>

Das DBA USA – Deutschland 1991 war aus amerikanischer Sicht das erste mit einer Schiedsklausel.<sup>1144</sup> Auf diese Klausel wurde später auch im DBA USA – Niederlande Bezug genommen mit der Begründung: Die Klausel „has proven to be satisfactory to the competent authorities

---

<sup>1136</sup> Blessing 1996, S. 23-3 f.

<sup>1137</sup> Abgedruckt in der Anlage 4.

<sup>1138</sup> Abgedruckt in der Anlage 6.

<sup>1139</sup> Rajaratnam/ Venkatramaiah, S. 2.146; Doernberg/ Raad, S. 352.

<sup>1140</sup> OECD, Commentary, Art. 25 Rn. 16; Rajaratnam/ Venkatramaiah, S. 2.146, sprechen etwas missverständlich von einem Vorschlag im OECD-Kommentar „Paragraph 16 of the OECD Commentary [...] suggests [...]“.

<sup>1141</sup> Rajaratnam/ Venkatramaiah, S. 2.146.

<sup>1142</sup> Blessing 1996, S. 23-21.

<sup>1143</sup> Blessing 1996, S. 23-35 f.

<sup>1144</sup> Blessing 1996, S. 23-7, 23-49 (Erste Klausel weltweit? Hier ist die Aussage jedenfalls nicht auf Amerika beschränkt formuliert).

of both States.<sup>1145</sup> Der sachliche Anwendungsbereich dieser Schiedsklauseln ist eingeschränkt, insbesondere durch Steuerpolitik und nationales Recht.<sup>1146</sup> Dieses optionale Schiedsverfahren wurde in das US Model 1996 nicht aufgenommen ebenso wie eine im DBA USA – Deutschland 1991 enthaltene Antragsfrist für das Verständigungsverfahren von 4 Jahren. Schiedsklauseln bestehen jedoch bis heute in einer Reihe von DBA der USA.<sup>1147</sup> Das DBA USA – Deutschland 1991 hat bislang keine dem US Model 1996 entsprechenden Änderungen erfahren.<sup>1148</sup> Es wurde jedoch Stand 1.6.2006 durch die neuen Absätze 5 und 6 mit einem nicht ganz verbindlichen Schiedsverfahren modifiziert.<sup>1149</sup> Die Regelung zum Schiedsverfahren wurde detaillierter als in der Fassung von 1991, veränderte den Charakter des Schiedsverfahrens vom generell optionalen Verfahren hin zu einem Regelverfahren für ausgewählte Fallgruppen mit Ausnahmen und wird im 5. Kapitel kurz behandelt.

Der in der Anlage abgedruckte Notenwechsel DBA USA-Deutschland 1991 entwertet die zugrunde liegende Schiedsklausel.<sup>1150</sup> Der Verzicht auf eine Antragsfrist im US Model 1996<sup>1151</sup> entgegen dem MA-OECD ist bereits aus früheren DBA der USA bekannt<sup>1152</sup>. Das US Model 1996 enthält ein Verständigungsverfahren ähnlich dem MA-UN.<sup>1153</sup> Die Regelungen in Art 25 II 3 sowie Art. 25 III DBA USA-Deutschland 1991 entsprechen denen im US Model 1996.<sup>1154</sup>

Die dargestellten DBA-Regelungen zeigen, wie der Grundcharakter des Art. 25 MA-OECD von den Vertragsstaaten vielfach in bilaterale DBA übernommen wird und dennoch im Einzelfall zahlreiche Modifikationen ggü. der Kodifizierung der OECD in die Gestaltung bilateraler DBA einfließen. Es ist jedoch auch möglich, dass das Verständigungsverfahren in einem bilateralen DBA gar nicht aufgenommen wird. Dann bleiben für die Lösung evtl. bilateraler Konflikte lediglich die üblichen diplomatischen Kanäle.

---

<sup>1145</sup> Blessing 1996, S. 23-10 m. w. N., der auch auf eine zwischen den USA und den Niederlanden sowie Mexiko geltende Regelung hinweist, nach der ein Schiedsverfahren erst 2 Jahre nach der ersten Unterbreitung des Falles zum Verständigungsverfahren möglich ist, wenn dieses keine Einigung erbracht hat, S. 23-10f., 23-49, ähnliche Regelungen auch mit Frankreich und Kanada angestrebt, S. 23-49.

<sup>1146</sup> Blessing 1996, S. 23-49 m. w. N.

<sup>1147</sup> Dazu übersichtlich Blessing/ Dunahoo, S. S23-4.

<sup>1148</sup> Eine Übersicht über DBA Deutschland (Stand 1.1.2006) findet sich in Anlage 9.

<sup>1149</sup> Abgedruckt in Anlage 5.

<sup>1150</sup> Kritik an diesem „Manko“ findet sich auch bei Kerath, S. 221 m. w. N.

<sup>1151</sup> Doernberg/ Raad, S. 218, 353.

<sup>1152</sup> Rajaratnam/ Venkatramaiah, S. 2.146.

<sup>1153</sup> Rajaratnam/ Venkatramaiah, S. 1.323.

<sup>1154</sup> Abgedruckt bei Doernberg/ Raad, S. 218; 25 II 3 US 1996 MA ist ggü. US 1981 MA neu eingefügt worden, letzteres ist abgedruckt bei Doernberg/ Raad, S. 213.

## 2. Abgrenzung des Verständigungsverfahrens vom diplomatischen Weg

Angelegenheiten, die einen Staatsvertrag wie ein DBA betreffen, werden grundsätzlich auf diplomatischem Wege geregelt.<sup>1155</sup> Dafür ist grundsätzlich das Außenministerium zuständig,<sup>1156</sup> wenn es von der Regierung zur Vertretung berufen wurde.<sup>1157</sup> Eine diplomatische Kontaktaufnahme ist an die Förmlichkeiten des diplomatischen Protokolls gebunden<sup>1158</sup> und notgedrungen kompliziert.<sup>1159</sup> Die Vertragsstaaten sind grundsätzlich in der Ausgestaltung der diplomatischen Konsultationen frei.<sup>1160</sup> Ohne eine DBA-Regelung über ein Verständigungsverfahren können die Vertragsstaaten einander bei Schwierigkeiten oder Unklarheiten diplomatisch wechselseitig konsultieren, um Informationen zu gewinnen, auszutauschen oder eine Einigung herbeizuführen.<sup>1161</sup> Auf die Einleitung einer diplomatischen Konsultation besteht jedoch für den Steuerpflichtigen regelmäßig kein Anspruch.<sup>1162</sup> Die besonderen Rechte für Diplomaten und Konsularbeamte der allgemeinen Regeln des internationalen Rechts werden durch die DBA nicht angetastet, vgl. Art. 27 MA-OECD sowie MA-UN.<sup>1163</sup> Über die diplomatische Konsultation hinaus, ermöglicht das Verständigungsverfahren gem. Art. 25 MA-OECD eine direkte und flexiblere<sup>1164</sup> Kontaktaufnahme zwischen den zuständigen Steuerbehörden ohne den Umweg über diplomatische Kanäle, Protokolle und Zuständigkeiten des jeweiligen Außenministeriums.<sup>1165</sup> Dies erleichtert eine Lösung der teilweise sehr komplizierten Steuerfragen und vermeidet Missverständnisse durch Übermittlungsfehler.<sup>1166</sup>

Diplomatische Konsultationen, die insbesondere den Förmlichkeiten des diplomatischen Protokolls unterliegen, neigen dazu, Konflikte vielfach unter erheblichem Zeiteinsatz zu lösen. Das Verständigungsverfahren bietet für grenzüberschreitende Besteuerungskonflikte eine Alterna-

<sup>1155</sup> Studer, S. 88.

<sup>1156</sup> Koch, Karl, S. 26; in Deutschland wird das Außenministerium als Auswärtiges Amt bezeichnet.

<sup>1157</sup> Studer, S. 88.

<sup>1158</sup> Argumentum e contrario, Schaumburg, S. 804.

<sup>1159</sup> Studer, S. 88.

<sup>1160</sup> Wassermeyer in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 388.

<sup>1161</sup> Rajaratnam/ Venkatramaiah, S. 1.47; Wassermeyer in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 388.

<sup>1162</sup> Wassermeyer in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 388 m. w. N.; BFH v. 26.5.82 I R 16/78, BStBl II 1982, 583; a. A. Gloria, S. 208 ff.

<sup>1163</sup> Darauf weisen Rajaratnam/ Venkatramaiah, S. 1.48, ausdrücklich hin.

<sup>1164</sup> Schaumburg, S. 804 m. w. N.

<sup>1165</sup> Art. 25 IV MA-OECD sieht dies für alle drei Ausprägungen des Verständigungsverfahrens i. w. S. vor, Lehner, S. 14.

<sup>1166</sup> Ähnlich Studer, S. 88.

tive, die die direkte Kontaktaufnahme zwischen den nationalen Finanzbehörden ermöglicht und eine Beschleunigung verspricht.

### 3. Entscheidungsmaßstäbe: Nationale Steuergesetze, DBA und Billigkeit

Bei einem Verständigungsverfahren stellt sich regelmäßig die Frage, auf welcher Grundlage eine Konfliktlösung angestrebt wird. Grundsätzlich stehen bei internationalen Besteuerungskonflikten die nationalen Steuergesetze der beteiligten Staaten, die einschlägigen bilateralen DBA sowie die Billigkeit<sup>1167</sup> zur Auswahl. Die Billigkeit kommt nur in Betracht, soweit es an bindenden Rechtssätzen oder Grundsätzen für eine Konfliktlösung fehlt,<sup>1168</sup> d. h. eine Auslegung der nationalen Steuersysteme und des DBA im Einzelfall keine Lösung erbringt.

In Verständigungsverfahren mit Ausnahme von Italien kann eine Entscheidung „nach Billigkeits- und Praktikabilitätsabwägungen getroffen“ werden.<sup>1169</sup> Das Verständigungsverfahren von vornherein als (bloßes) Billigkeitsverfahren zu betrachten, stößt auf heftige Ablehnung, weil die Billigkeit beim Verständigungsverfahren nicht neben oder über das Recht gestellt wird, sondern lediglich als innerrechtliche Auslegungshilfe dient.<sup>1170</sup> Selbst wenn Billigkeit<sup>1171</sup> in einem DBA als Entscheidungsgrundlage ausdrücklich genannt ist, kann lediglich von einer Billigkeit *praeter legem* ausgegangen werden, solange eine Billigkeit *contra legem* nicht ausdrücklich vereinbart wird.<sup>1172</sup> In Art. 25 I, II MA-OECD findet sich keine ausdrückliche Billigkeitsregelung. Trotzdem können im Verständigungsverfahren i. e. S. auch Billigkeitsvereinbarungen rechtmäßig sein.<sup>1173</sup> Für Deutschland ergibt sich dies aus Art. 59 I 1 GG, Art. 3 I f) MA-OECD sowie § 131 I 1 AO, weil die grundsätzlich dem Bun-

---

<sup>1167</sup> Vgl. zu den verschiedenen international gebräuchlichen Ausprägungen der Billigkeit die Bestandsaufnahme im 2. Kapitel.

<sup>1168</sup> Ein entsprechendes Beispiel findet sich bei Hintzen/ Hintzen, S. 1910.

<sup>1169</sup> Koch, Karl, S. 26, ähnlich S. 40; Tittel, S. 5f. m. w. N., berichtet von Billigkeitsentscheidungen bereits bei Verständigungen über Doppelbesteuerungen innerhalb des Deutschen Reiches und sah diese Möglichkeit auch für den Reichsfinanzhof eröffnet, S. 31; auf S. 99f. sieht er bei Billigkeitsentscheidungen in der Bundesrepublik Deutschland eine Hemmung vor der Veröffentlichung und bestätigt damit implizit ihr Vorkommen. Schaumburg sieht die Möglichkeit von Billigkeitsentscheidungen sogar „durchweg“ verwirklicht, Schaumburg, S. 804 m. w. N.; Tipke, S. 591, sieht „meist auf Billigkeit verweisende Vorschriften“.

<sup>1170</sup> Mülhausen, S. 165; Gloria, S. 170ff, 173.

<sup>1171</sup> Engl. equity.

<sup>1172</sup> Mülhausen, S. 168.

<sup>1173</sup> Zu diesem Ergebnis kommt Mülhausen, S. 172, für Deutschland; Tittel, S. 72 – 74, ordnet ein Verfahren in der Abgrenzung zwischen rechtlichem und politischem Verfahren letzterem zu, wenn politische Beweggründe bei der Entscheidungsfindung mangels Unabhängigkeit der Beteiligten nicht ausgeschlossen sind.

despräsidenten obliegende völkerrechtliche Vertretung im jeweiligen DBA auf das Bundesfinanzministerium übertragen wird, das wiederum nach nationalem Recht für Billigkeitsregelungen kompetent ist.<sup>1174</sup>

Gloria schließt aus Art. 25 III 2 MA-OECD mit seiner Ergänzungsfunktion und aus dem regelmäßigen Vorliegen einer unbilligen Härte bei Bestehen bleiben der Doppelbesteuerung auf die prinzipielle Möglichkeit, auch in Verständigungsverfahren i. e. S. Entscheidungen nach der Billigkeit praeter legem treffen zu können. Er schränkt dieses Ergebnis auf das Vorhandensein einer Art. 25 III 2 MA-OECD entsprechenden Regelung in einem DBA ein, weil das Konsultationsverfahren keine weitergehenden Kompetenzen gewähren könne, als das Verständigungsverfahren i. e. S.<sup>1175</sup> Diesen Kompetenzschluss lehnt Kerath ab, da das Konsultationsverfahren ein reines Billigkeitsverfahren sei.<sup>1176</sup>

#### 4. Die üblichen Stationen eines Verständigungsverfahrens in der Praxis

Der OECD-Kommentar unterteilt das Verständigungsverfahren in eine erste Phase, sog. Abhilfeverfahren, gem. Art. 25 I MA-OECD, die sich lediglich zwischen dem Steuerpflichtigen und seiner nationalen Finanzbehörde abspielt<sup>1177</sup> und der Beurteilung eines Steuerkonfliktes durch die erste nationale Steuerbehörde dient, sowie eine zweite Phase gem. Art. 25 II MA-OECD, die eine Beilegung des erkannten Steuerkonfliktes zum Inhalt hat und gegebenenfalls bilateral durch Vergleich oder Einigung erfolgt.<sup>1178</sup> Eilers wählt dagegen eine Dreiteilung des Verständigungsverfahrens in Abhilfeverfahren, Verständigungsverfahren i. e. S. und Umsetzung der Verständigungsvereinbarung.<sup>1179</sup> Unabhängig von der groben systematischen Einteilung des Verständigungsverfahrens lassen sich regelmäßig folgende Stationen beobachten, die ein Verständigungsverfahren bis zur Lösung des Steuerkonfliktes durchläuft.

---

<sup>1174</sup> Mülhausen, S. 172.

<sup>1175</sup> Gloria, S. 176.

<sup>1176</sup> Kerath, S. 232 – 234.

<sup>1177</sup> Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 20.

<sup>1178</sup> OECD-Kommentar in Baker 2003, S. 25-1 Rn. 25C.06; S. 25-6 Rn. 25C.19ff.; Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 6.

<sup>1179</sup> Eilers in Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, Rn. 45 – 48; Schaumburg, S. 809f, schließt sich an.

*a) Der Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens durch den Steuerpflichtigen*

Der Antrag ist üblicherweise nicht an eine besondere Form gebunden.<sup>1180</sup> Die Antragstellung<sup>1181</sup> durch den Steuerpflichtigen bei der zuständigen Steuerbehörde dient der Darlegung des Konfliktes und der Einleitung einer Prüfung des Falles durch die jeweilige Steuerbehörde. Die OECD hat die typischerweise abgefragten Informationen zusammengetragen, die in einzelnen Ländern vom Steuerpflichtigen bereitgestellt werden müssen.<sup>1182</sup> Sie weist ausdrücklich darauf hin, dass die Informationsanforderungen von der Komplexität des Falles und der Fragestellung abhängen und die nachfolgende Liste keine Minimumanforderungen aufstellt.<sup>1183</sup>

*„Basic information on the taxpayer and the related foreign taxpayer(s): Such as the name, address, the identification number, telephone number, the name of representative, etc.*

*Relationship with the related foreign taxpayer(s): The control and business relationship between the applicant taxpayer and any related foreign taxpayer(s).*

*Functions of the taxpayer and the related foreign taxpayer(s): Description of the activities and functions of each party for transfer pricing cases.*

*The taxation years or periods involved*

*Reasons for the request: Outline of the reasons why the actions of the tax authorities have led to taxation not in accordance with the tax treaty.*

*Information on the relevant taxation issues: A description of the issues arising under the MAP request, including a description of the transactions between the taxpayer and the related foreign taxpayer(s), amounts and calculations of the taxation/adjustment.*

*Copies of documents exchanged with the tax authorities: A copy of the CA request and other documents filed, or to be filed, with the foreign CA, documents submitted in response to the action proposed or taken by the tax authority (e.g. appeal, lawsuit), the letter of as-*

<sup>1180</sup> Hintzen/ Hintzen, S. 1954; Koch, Karl, S. 35, nennt als Ausnahmen Belgien, Dänemark, Großbritannien, Japan und die USA.

<sup>1181</sup> Blessing 1996, S. 23-35, nennt die Antragstellung/ „request for assistance from the competent authority“ als ersten Schritt des Verständigungsverfahrens in den USA.

<sup>1182</sup> OECD, Improving, S. 19.

<sup>1183</sup> OECD, Improving, S. 19; die Aufzählungszeichen hat der Verfasser hinzugefügt.

*assessment, other documents that substantiate the tax issues, and any correspondence with the tax authorities.*

*Taxpayer's views on the issues: The taxpayer's views on the issues and how the taxpayer would like to have the problem resolved under domestic law or under the applicable tax treaty.*<sup>1184</sup>

Vielfach können diese Anforderungen seitens des Steuerpflichtigen bereits durch die Übergabe des Betriebsprüfungsberichts erfüllt werden.<sup>1185</sup> Grundsätzlich sollte die Bereitstellung aller erheblichen Informationen durch den Steuerpflichtigen an die Steuerbehörde bereits während der Betriebsprüfung erfolgen.<sup>1186</sup> Die OECD fordert überdies einen Hinweis an den Steuerpflichtigen bereits zu diesem frühen Zeitpunkt, dass das Nachlegen von Informationen zu einem späteren Zeitpunkt ein eventuelles Verständigungsverfahren verzögern oder zu Ungunsten des Steuerpflichtigen beeinflussen kann.<sup>1187</sup> Außer bei konkreten Anfragen einer Steuerbehörde sollen neue Informationen durch den Steuerpflichtigen nur nach Ermessen der Steuerbehörden beigebracht werden dürfen. Bei Einleitung eines Verständigungsverfahrens sollte der Steuerpflichtige außerdem darauf hingewiesen werden, dass während des gesamten Prozesses seine volle Unterstützung und Zusammenarbeit mit den kompetenten Steuerbehörden erforderlich ist.<sup>1188</sup>

In den USA gibt es auch eine „Small case procedure“, die dem Steuerpflichtigen innerhalb gewisser Korrekturrahmen geringere Informationspflichten auferlegt.<sup>1189</sup> Eine Übernahme derart reduzierter Informationspflichten hat sicherlich begrenzte Anwendungsbereiche. Trotzdem sollte nichts unversucht bleiben, was das Verfahren im Einzelfall verbessern kann. Daher sollten auch andere Staaten derartige Prozesse untersuchen und deren Einführung erwägen.

#### *b) Prüfung des Steuerfalles durch die zuständige Steuerbehörde*

Die zuständige Steuerbehörde ist durch den Antrag des Steuerpflichtigen verpflichtet, den Steuerfall zu prüfen, um die Begründetheit des Ein-

<sup>1184</sup> Blessing 1996, S. 23-37-39, weist eine ähnliche etwas ausführlichere Liste für die USA nach.

<sup>1185</sup> OECD, Improving, S. 19.

<sup>1186</sup> Hintzen/ Hintzen, S. 1954, empfehlen insbesondere, dem Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens aussagekräftige Unterlagen über die ausländische Besteuerung als Anlage beizufügen, Übersetzungen würden dem Antragsteller in Deutschland nur selten abverlangt.

<sup>1187</sup> OECD, Improving, S. 20.

<sup>1188</sup> OECD, Improving, S. 20 f.

<sup>1189</sup> Zu Voraussetzungen und Auswirkungen eingehend Blessing 1996, S. 23-39.



spruches beurteilen zu können.<sup>1190</sup> Die Entscheidung der Steuerbehörde ist nicht anfechtbar und unterliegt insbesondere keiner gerichtlichen Überprüfung.<sup>1191</sup> Das gleiche gilt für das spätere Verhandlungsergebnis des Verständigungsverfahrens.<sup>1192</sup> Für den Fall, dass die Steuerbehörde zu dem Ergebnis kommt, dass der Antrag des Steuerpflichtigen vollständig oder teilweise begründet ist, stehen ihr gem. Art. 25 II MA-OECD zwei Wege zur Wahl, um ein sachgerechtes Ergebnis zu erreichen. Sie muss entweder die eigene steuerliche Beurteilung oder die der nachgeordneten Steuerbehörde revidieren und der DBA-widrigen Belastung des Steuerpflichtigen abhelfen<sup>1193</sup> (Abhilfeverfahren<sup>1194</sup>) oder eine einverständliche Regelung mit dem Vertragsstaat anstreben (Verständigungsverfahren i. e. S.<sup>1195</sup>).

Ohne die DBA-Regelung gem. Art. 25 II MA-OECD sind die örtlichen Steuerbehörden in einigen Staaten an unilateralen Abhilfemaßnahmen gehindert.<sup>1196</sup> Dies darf in einer globalisierten Wirtschaft grenzüberschreitende Geschäfte nicht belasten. Andernfalls drohen aus rein formalen Gründen Verständigungsverfahren mit Zeitverlusten und absehbarem weitgehenden Anerkenntnis der an der unilateralen Abhilfe gehinderten Steuerbehörde. Noch verheerender sind derart gestaltete nationale Beschränkungen dann, wenn gar kein einschlägiges DBA abgeschlossen wurde und somit der Ausweg über ein Verständigungsverfahren abgeschnitten ist.

### *c) Zwischenstaatliche Verständigung*

Lässt sich die Doppelbesteuerung nicht bereits durch unilaterale Abhilfe vermeiden, folgt die zwischenstaatliche Verständigung, also das Verständigungsverfahren i. e. S.. Dann schließen sich die folgenden Schritte an.

---

<sup>1190</sup> OECD-Kommentar in Baker 2003, S. 25-6 Rn. 25C.20; Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 20.

<sup>1191</sup> Für die USA schildert dies Blessing 1996, S. 23-30f., und verweist auf das Beispiel Yamaha Motor Corp.; ebenfalls für die USA: Blessing/ Dunahoo, S. S23-10f., unter Berufung auf Revenue Procedure 96-13.

<sup>1192</sup> Blessing 1996, S. 23-31, über die Verhältnisse in den USA mit dem Beispiel Filler v. Commissioner.

<sup>1193</sup> Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 21 f.

<sup>1194</sup> Eilers in Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, Rn. 51.

<sup>1195</sup> Eilers in Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, Rn. 54.

<sup>1196</sup> Koch, Karl, S. 27, nennt im Jahr 1981 Griechenland, Großbritannien, Portugal, Finnland und Schweden.

## (1) Eröffnungsschreiben

Mit dem Eröffnungsschreiben<sup>1197</sup> wird das Verständigungsverfahren durch die kompetente Behörde des Staates eingeleitet, in dem eine Primärberichtigung vorgenommen wurde.<sup>1198</sup> Der OECD-Kommentar weist ausdrücklich auf die Dringlichkeit der Eröffnung des Verständigungsverfahrens bei Verrechnungspreisanpassungen hin, die verbundene Unternehmen gem. Art. 9 MA-OECD betreffen.<sup>1199</sup> Üblicherweise beginnt die Steuerbehörde, die eine Primärberichtigung vorgenommen hat oder bei der der Steuerpflichtige ein Verständigungsverfahren beantragt hat, die Verhandlungen mit einem Positionspapier, in dem sie ihren Standpunkt, insbesondere die Gründe für die Primärberichtigung, ausführlich darlegt.<sup>1200</sup> Das entspricht der Annahme, der erste Staat unterstütze den Steuerpflichtigen in seinem Anliegen.<sup>1201</sup> Manchmal ergibt sich die Reihenfolge auch aus der Beweislast dieser Steuerbehörde für die Richtigkeit ihrer Primärberichtigung nach Grund und Höhe.<sup>1202</sup>

Bedeutsam für den Zeitbedarf eines Verständigungsverfahrens ist die Qualität des Positionspapiers.<sup>1203</sup> Es muss möglichst umgehend nach Einleitung des Verständigungsverfahrens dem anderen Staat vorliegen und sollte ohne weitere Klarstellungen eine Beurteilung des Falles erlauben.<sup>1204</sup> Um die Erstellung eines hochwertigen Positionspapiers zu fördern, bieten manche Finanzverwaltungen so genannte Pre-filing conferences mit dem Steuerpflichtigen an.<sup>1205</sup> Dies alles muss rechtzeitig erfolgen, damit der anderen Steuerbehörde zeitnah Gelegenheit zu einer ausführlichen Prüfung und ggf. Anpassung ihrer bisherigen Position gegeben wird.<sup>1206</sup>

## (2) Replik auf das Eröffnungsschreiben

Hat die Steuerbehörde des anderen Staates das Positionspapier erhalten, sollte sie der Prüfung und Bewertung des Positionspapiers höchste Prio-

<sup>1197</sup> Das Eröffnungsschreiben wird teilweise auch als Positionspapier bezeichnet, engl. position paper oder opening letter.

<sup>1198</sup> OECD, Improving, S. 13.

<sup>1199</sup> OECD-Kommentar in Baker 2003, S. 25-7 Rn. 25C.22.

<sup>1200</sup> OECD, Improving, S. 13, 20, auf S. 38 f. finden sich die wesentlichen Bestandteile eines Positionspapiers; Eilers in Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, Rn. 54, spricht untechnisch von Sachverhaltsdarstellung.

<sup>1201</sup> Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 25.

<sup>1202</sup> OECD, Improving, S. 19 f.

<sup>1203</sup> Blessing 1996, S. 23-35, berichtet über die Zuständigkeiten innerhalb des IRS.

<sup>1204</sup> OECD, Improving, S. 13.

<sup>1205</sup> Der IRS bietet seinen Steuerpflichtigen zur Vorbereitung des Positionspapiers und der resultierenden Verhandlungen auf Antrag eine pre-filing conference an, Blessing 1996, S. 23-35.

<sup>1206</sup> OECD, Improving, S. 13.

rität einräumen und eine Replik<sup>1207</sup> schnellstmöglich verfassen und absetzen.<sup>1208</sup> Dies kann die Beschaffung zusätzlicher Informationen erforderlich machen.<sup>1209</sup> Üblicherweise wird die zweite Steuerbehörde von dem in ihrem Staat ansässigen Steuerpflichtigen bei Verständigungsverfahren gem. Art. 25 II MA-OECD regelmäßig und bei solchen gem. Art. 25 III MA-OECD möglicherweise eine schriftliche Aufforderung zur Unterstützung durch sie verlangen.<sup>1210</sup>

### (3) Verhandlungen zwischen den kompetenten Steuerbehörden

Die Verhandlungen können persönlich, telefonisch, per Videokonferenz oder auch schriftlich erfolgen. Persönliche Treffen,<sup>1211</sup> Telefon, Fax und Email gelten als recht effiziente Medien für derartige Verhandlungen.<sup>1212</sup> Trotzdem scheint bis heute die schriftliche Form die Regel zu sein, die Schaffung einer gemeinsamen Kommission<sup>1213</sup> als persönlichste Kommunikationsform dagegen die Ausnahme.<sup>1214</sup> Der Schriftlichkeit wird jedoch eher eine Verhinderung des gegenseitigen Nachgebens zugeschrieben.<sup>1215</sup> Dies entspricht auch den Erfahrungen der deutschen Justiz, die nach Klageerhebung im schriftlichen Vorverfahren bei weitem nicht so viele Vergleiche zu verzeichnen hat wie in der mündlichen Güteverhandlung. Bei den Verhandlungen im Zuge des Verständigungsverfahrens wird vorzugsweise auf der Grundlage der nationalen Steuervorschriften und der DBA-Bestimmungen nach einvernehmlichen Lösungen gesucht.<sup>1216</sup> Scheitern die Verhandlungen auf dieser Basis, so wird üblicherweise der Verhandlungsmaßstab von obigen Regelungen subsidiär auf allgemeine Gerechtigkeits- oder Billigkeitsüberlegungen umgestellt.<sup>1217</sup> Insgesamt wird bei den Verhandlungen die Praktikabilität der

---

<sup>1207</sup> Die Replik wird engl. ebenso wie das Eröffnungsschreiben als position paper bezeichnet.

<sup>1208</sup> OECD, Improving, S. 13.

<sup>1209</sup> Blessing 1996, S. 23-35.

<sup>1210</sup> Blessing 1996, S. 23-21, berichtet von einer entsprechenden Praxis in den USA.

<sup>1211</sup> Persönliche Treffen im Rahmen einer gemeinsamen Kommission hält Studer, S. 91, für „unerlässlich“; Hillenbrand, S. 336ff., setzt sich mit der Ortswahl für Verhandlungen i. R. d. „tatsächlichen Verständigungen“ auseinander, also gerade nicht i. R. d. Verständigungsverfahrens sondern für direkte Verhandlungen zwischen dem Steuerpflichtigen und einer Steuerverwaltung.

<sup>1212</sup> OECD, Improving, S. 13; OECD-Kommentar in Baker 2003, S. 25-8 Rn. 25C.29, referiert entsprechende Empfehlungen des Committee on Fiscal Affairs und macht sie sich auf S. 25-10 Rn. 25C.40 zu Eigen.

<sup>1213</sup> Gemischte Kommissionen werden in einzelnen DBA schon seit 1951 eingerichtet, Tittel, S. 57 m. w. N.

<sup>1214</sup> Zu dieser Einschätzung gelangt Gloria, S. 180.

<sup>1215</sup> Studer, S. 91.

<sup>1216</sup> Blessing 1996, S. 23-34 m. w. N.

<sup>1217</sup> Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 27; Blessing 1996, S. 23-34f. m. w. N.

gefundenen Lösungen deren technischer Eleganz vorgezogen.<sup>1218</sup> Ein solcher Wechsel von einer DBA-basierten Verhandlung hin zu einem Billigkeitsverfahren sollte nicht ohne Stellungnahme des Steuerpflichtigen erfolgen. Vielmehr setzt die allseitige Akzeptanz der Ergebnisse des Verständigungsverfahrens voraus, dass auch die Regeln, die zu ihm führen, für den Steuerpflichtigen nachvollziehbar sind. Diesbezüglich macht es einen erheblichen Unterschied, ob man das Ergebnis auf der Grundlage des DBA sucht oder sich vom DBA auf Grund konkreter Schwierigkeiten löst und das Verfahren nach Billigkeitsgrundsätzen zu Ende führt. Aus diesem Grund sollte man den Steuerpflichtigen über den beabsichtigten Wechsel des Lösungsweges sowie über dessen Hintergründe informieren und ihm die Entscheidung darüber letztlich überlassen. Bei Schiedsverfahren ist es international üblich, dass die Parteien das Schiedsgericht im geeigneten Einzelfall ermächtigen, das Verfahrensergebnis ex aequo et bono abzuleiten. Es kann auch beim Verständigungsverfahren nicht allein den Finanzbehörden überlassen werden, nach welchen Maßstäben es gelöst wird, wenn davon auch der Steuerpflichtige betroffen ist. Andernfalls wird diesem weiterhin ein sachgerechtes Ergebnis sowie ein effektiver Rechtsschutz versagt.

#### (4) Einigungsmemorandum

Das Einigungsmemorandum<sup>1219</sup> beendet das Verständigungsverfahren.<sup>1220</sup> Anschließend müssen dann noch die einvernehmlich vereinbarten steuerlichen Einzelfallentscheidungen oder allgemeinen Regelungen umgesetzt werden.<sup>1221</sup> Es ist jedoch festzuhalten, dass eine Verständigungsvereinbarung grundsätzlich weder Rechtskraft ggü. den nationalen Gerichten hat, noch Bestandskraft ggü. den nationalen Verwaltungsbehörden.<sup>1222</sup> Die Obersten Finanzbehörden sind also nicht daran gehindert, ihre Meinung später wieder zu ändern.<sup>1223</sup> Jedoch dienen die Verständigungsvereinbarungen dazu, den Willen der Vertragsparteien klarzustellen und zu erläutern, und können daher von den Gerichten später als Auslegungshilfe verwendet werden.<sup>1224</sup> Bei Konsultationsverfahren wäre

---

<sup>1218</sup> Blessing 1996, S. 23-35.

<sup>1219</sup> Das Einigungsmemorandum wird auch als Abschlusschreiben bezeichnet, engl. memorandum of understanding oder closing letter.

<sup>1220</sup> OECD, *Improving*, S. 13; Strobl, S. 178, nennt Schlussprotokolle bzw. parallele Verwaltungsanweisungen als Erlasse der Finanzverwaltungen.

<sup>1221</sup> Hintzen/ Hintzen, S. 1955, lehnen einen wechselseitigen Anspruch der Vertragsstaaten auf Umsetzung ab.

<sup>1222</sup> Hintzen/ Hintzen, S. 1955; hinsichtlich der Rechtskraft auch Strobl, S. 178.

<sup>1223</sup> Hintzen/ Hintzen, S. 1955; a. A. Strobl, S. 178, der eine Bindung der beiden Finanzverwaltungen bejaht.

<sup>1224</sup> Strobl, S. 178.

eine Verbindlichkeit im Wege der Durchführung eines Gesetzgebungsverfahrens erreichbar.<sup>1225</sup> teilweise wird empfohlen, eine dem Art. 80 GG genügende Verordnungsermächtigung in alle deutschen DBA-Vertragsgesetze aufzunehmen.<sup>1226</sup>

#### *d) Annahme durch den Steuerpflichtigen*

Der Steuerpflichtige wird von seiner Steuerbehörde nach Abschluss des Verständigungsverfahrens über dessen Ausgang informiert.<sup>1227</sup> Nach Abschluss der Verhandlungen zwischen den beiden kompetenten Steuerbehörden kann sich ein Steuerpflichtiger beispielsweise in den USA vom IRS in einer closing conference über die Verhandlungsergebnisse ausführlich informieren.<sup>1228</sup> In den USA ist eine Annahme des Verhandlungsergebnisses durch den Steuerpflichtigen nicht erforderlich.<sup>1229</sup> Jedoch hat er die Möglichkeit, seinen Antrag auf Durchführung eines Verständigungsverfahrens zurückzuziehen.<sup>1230</sup> Nimmt der Steuerpflichtige dagegen das Verfahrensergebnis an, so unterliegt dieses in den USA nicht mehr einer verwaltungsmäßigen oder gerichtlichen Überprüfung.<sup>1231</sup> Er kann gem. Revenue Procedure 68-16 aufgefordert werden, in die Vereinbarung zwischen den betroffenen Steuerbehörden ausdrücklich einzutreten, d. h. diese anzunehmen.<sup>1232</sup> Das Verhalten des Steuerpflichtigen hat trotz fehlender rechtlicher Möglichkeiten, auf das Verständigungsverfahren direkt einzuwirken, durchaus praktischen Einfluss auf seinen Ablauf. So wird in der Praxis beobachtet, dass sowohl Einleitung als auch Fortführung des Verfahrens in der Regel nur zugunsten des Steuerpflichtigen erfolgen.<sup>1233</sup> Zieht dieser also seinen Antrag zurück oder lehnt er das Verständigungsergebnis ab, so wird das Verfahren üblicherweise eingestellt. Damit ist allerdings eine Beseitigung der ursprünglichen Doppelbesteuerung gescheitert.

In der Praxis wird die Umsetzung der Verständigungsvereinbarung dadurch sichergestellt, dass diese von einem Verzicht gem. § 354 Ia AO, § 50 Ia FGO oder einer Rücknahme gem. § 362 Ia AO, § 72 Ia

<sup>1225</sup> Hintzen/ Hintzen, S. 1955, m. w. N.

<sup>1226</sup> Hintzen/ Hintzen, S. 1956 f.; ähnlich Studer, S. 92f., für die Schweiz.

<sup>1227</sup> Blessing 1996, S. 23-46, schildert diese Praxis aus den USA.

<sup>1228</sup> Blessing 1996, S. 23-35.

<sup>1229</sup> Blessing 1996, S. 23-13.

<sup>1230</sup> Blessing 1996, S. 23-46.

<sup>1231</sup> Blessing 1996, S. 23-46, 23-49, für die USA gilt dies gem. Announcement 95-9 nicht für Schiedsverfahren aufgrund von DBA; mittlerweile umgesetzt durch Revenue Procedure 96-13, die Revenue Procedure 91-23 ersetzt, Blessing/ Dunahoo, S. S23-1.

<sup>1232</sup> Blessing 1996, S. 23-46.

<sup>1233</sup> Strobl, S. 176, aus deutscher Sicht; Cooke, S. 254, berichtet, dass eine Ablehnung der Verhandlungsergebnisse aus dem Verständigungsverfahren im UK zu einem Abbruch der Verhandlungen durch Inland Revenue führt.

FGO hinsichtlich der Rechtsbehelfe des Steuerpflichtigen abhängig gemacht wird.<sup>1234</sup> In Deutschland ist die Annahme der Ergebnisse des Verständigungsverfahrens durch den Steuerpflichtigen eine Voraussetzung für die Umsetzung der Ergebnisse des Verständigungsverfahrens.<sup>1235</sup> Der Steuerpflichtige hat die Wahl, die Ergebnisse zu akzeptieren oder die ursprüngliche Doppelbesteuerung hinzunehmen.<sup>1236</sup>

#### *e) Optionen bei Scheitern des Verständigungsverfahrens*

Dem Steuerpflichtigen steht kein selbständiger Rechtsbehelf gegen die Ergebnisse des Verständigungsverfahrens zu.<sup>1237</sup> Sollte das Verständigungsverfahren endgültig nicht zur Vermeidung der Doppelbesteuerung führen, so bleiben den Finanzbehörden abhängig von der jeweiligen nationalen Rechtslage als einseitige Maßnahmen ein Steuererlass aus Billigkeitsgründen oder eine Steueranrechnung als ultima ratio.<sup>1238</sup> Allzu großer Optimismus in dieser Hinsicht muss jedoch deshalb gedämpft werden, weil ein Erlass nach deutscher Rechtslage eine Existenzgefährdung oder eine unzumutbare Härte erfordert.<sup>1239</sup> Folgerichtig wird teilweise die gerichtliche Nachprüfbarkeit von Verständigungsergebnissen durch die Gerichte des Anwenderstaates gefordert.<sup>1240</sup>

## **II. Analyse der einzelnen Elemente des Verständigungsverfahrens**

Nachdem die Grundlagen und die Struktur des Verständigungsverfahrens (Abschnitt I.) dargestellt worden sind, sollen nun die einzelnen Elemente des Verständigungsverfahrens näher analysiert werden.

Das Ziel des Verständigungsverfahrens muss es sein, „die Besteuerung nach nationalem Recht sachgerecht durchzuführen“. Dabei müsse

<sup>1234</sup> Schaumburg, S. 814 m. w. N.; Tipke, S. 592, der auch von Zustimmung spricht.

<sup>1235</sup> Schaumburg, S. 816, bezeichnet die Annahme eines Verständigungsergebnisses durch den Steuerpflichtigen als Umsetzungsvoraussetzung der deutschen Finanzbehörden; ebenso mit Begründung (Billigkeitsmaßnahme ersetzt widerstreitende Rechtsstandpunkte der Vertragsstaaten) Tipke, S. 592, der die Annahme mit einem Verzicht auf Rechtsbehelf und Rechtsmittel gleichsetzt; Ritter, Vertragspolitik S. 357, schreibt von einem Ablehnungsrecht des Steuerpflichtigen, ohne daraus jedoch einen Anspruch auf eine Lösung des Konfliktes abzuleiten.

<sup>1236</sup> Vgl. dazu im 4. Kapitel den Abschnitt Analyse der einzelnen Elemente des Verständigungsverfahrens, Umsetzung der Ergebnisse, Gegenberichtigungen.

<sup>1237</sup> Cooke, S. 254.

<sup>1238</sup> Schaumburg, S. 810, 812 m. w. N., 815.

<sup>1239</sup> Strobl, S. 177.

<sup>1240</sup> Kraft, S. 129; Strobl, S. 177, berichtet, dass die Gerichte in Deutschland nicht an Verständigungsvereinbarungen gebunden sind.

Willkür vermieden werden und den allgemeinen Grundsätzen der nationalen Rechtsordnungen Rechnung getragen werden.<sup>1241</sup> Eine sachgerechte Verfahrensführung sollte idealerweise die Akzeptanz aller Beteiligten finden. Dies ist nur dann möglich, wenn die Interessen der Beteiligten in das Verfahren erkennbar einfließen und bei der Entscheidungsfindung nachvollziehbar Berücksichtigung finden.

Für die Staaten wird ein perverser Anreiz geschaffen, wenn sie durch Nichteinigung bzw. Doppelbesteuerung eine Besserstellung erreichen können. Ein sachgerechtes Verständigungsverfahren hat derartige Fehlanreize zu unterbinden und sollte von den Finanzbehörden auch praktisch umsetzbar sein. Überdies erscheint es dringend erforderlich, dass das Verständigungsverfahren in einer globalisierten Wirtschaft auch in Zukunft funktioniert. Aufgrund der künftigen wirtschaftlichen Entwicklung ist ein globalisierungstaugliches Verfahren auf seine Eignung als potentiell Massenverfahren einzurichten. Für ein Massenverfahren tauglich ist ein Verständigungsverfahren dann, wenn es einfach gestaltet ist, alle Abläufe eindeutig definiert sind und sein Abschluss in einem zeitlich überschaubaren Horizont sichergestellt ist. Das Verständigungsverfahren hat aufbauend auf den Ermittlungsmethoden ein geeignetes und logisch schlüssiges Instrumentarium zur Lösung von auftretenden Konflikten bereitzuhalten. Dabei sollten die Ermittlung des steuerlichen Sachverhaltes, ein den Gesetzen der Logik folgender Verfahrensgang und die Aussonderung sachwidriger Erwägungen prozessual abgesichert werden. Dazu kann auf die Prüfungsergebnisse der beteiligten Steuerbehörden und die Dokumentationen der Steuerpflichtigen zurückgegriffen werden. Insbesondere sind klare Beweisregeln und ein geordneter Verfahrensgang zu implementieren.

Das Verständigungsverfahren wird in den nächsten Abschnitten in seinen verschiedenen Phasen betrachtet, nämlich bei der Einleitung des Verfahrens, bei der Durchführung des Verfahrens, hinsichtlich der Ergebnisse des Verfahrens sowie hinsichtlich deren Umsetzung.

### 1. Die Einleitung des Verfahrens

Im ersten Teil werden diejenigen Themenkomplexe näher behandelt, die die Einleitung des Verständigungsverfahrens betreffen.

#### *a) Sachlicher Anwendungsbereich*

Grundsätzlich ist das Verständigungsverfahren gem. Art. 25 I 1 MA-OECD bei Verletzung eines DBA durch Maßnahmen der Vertragsstaaten

---

<sup>1241</sup> Koch, Karl, S. 26.

anwendbar.<sup>1242</sup> Ist lediglich das innerstaatliche Recht verletzt, wird die Einleitung eines Verständigungsverfahrens in der Regel abgelehnt. Unter gewissen Umständen lassen jedoch Deutschland, Japan, USA, Portugal und Schweiz Ausnahmen von diesem Grundsatz zu.<sup>1243</sup> Im Gegensatz zu den nationalen Rechtsmitteln des Steuerpflichtigen, die Verstöße gegen das gesamte innerstaatliche Recht umfassen, zu dem auch ratifizierte DBA gehören, ist der sachliche Anwendungsbereich des Verständigungsverfahrens also auf Verstöße gegen das jeweilige DBA beschränkt. Im Gegensatz zu früheren Regelungen wird heute nicht mehr auf eine Doppelbesteuerung abgestellt, sondern auf eine abkommenswidrige Besteuerung.<sup>1244</sup> Es genügt also nicht das Vorliegen einer internationalen Doppelbesteuerung allein.<sup>1245</sup> Vielmehr ist eine Antragsbefugnis auch bei einer Steuerfestsetzung, die in sonstiger Weise abkommenswidrig erfolgt, denkbar.<sup>1246</sup> Jedes Verständigungsverfahren ist sachlich auf den Gegenstand des zugrunde liegenden DBA beschränkt. Daher ist in der Regel die einkommensteuerliche Seite,<sup>1247</sup> nicht jedoch die umsatzsteuerliche Seite einem Verständigungsverfahren zugänglich.<sup>1248</sup>

#### *b) Antrags- oder Initiativrecht*

Das erste Verständigungsverfahren auf Antrag des Steuerpflichtigen findet sich im DBA Deutsches Reich – Italien vom 31.10.1925.<sup>1249</sup> Allen Verständigungsverfahren i. w. S. ist gemein, dass die Initiative grundsätzlich sowohl vom Steuerpflichtigen als auch von der Steuerbehörde ausgehen kann.

Soweit es sich um Fälle einer „dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung“ gem. Art. 25 I + II MA-OECD handelt, regt der Steuerpflichtige die Aufnahme eines Verständigungsverfahrens bei dem Vertragsstaat an, in dem er Sitz oder Wohnsitz hat.<sup>1250</sup> Dies erfolgt üblicherweise durch einen schriftlichen Antrag.<sup>1251</sup> Die kompetenten Steuerbe-

<sup>1242</sup> Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 7; OECD, Commentary Vol. I, S. C(25)-2.

<sup>1243</sup> Koch, Karl, S. 30.

<sup>1244</sup> Tittel, S. 52 m. w. N.

<sup>1245</sup> Koch, Karl, S. 33.

<sup>1246</sup> Ein Beispiel stellen Hintzen/ Hintzen, S. 1953f., dar; bei DBA die Art. 21 MA-OECD enthalten, „verstößt jede tatsächliche Doppelbesteuerung gegen den Sinn und Geist des Abkommens“, Studer, S. 81f., weil solche (vollständigen) DBA keinen Raum für eine Lückenfüllung lassen, Studer S. 86 m. w. N.

<sup>1247</sup> Tittel, S. 44.

<sup>1248</sup> Hintzen/ Hintzen, S. 1953, die auch auf Ausnahmen im damaligen Ostblock hinweisen.

<sup>1249</sup> Tittel, S. 50f. m. w. N. mit wörtlicher Wiedergabe des dortigen Art. 15.

<sup>1250</sup> Koch, Karl, S. 19, 33; Cooke, S. 253, beschreibt diese Notwendigkeit im UK; Blessing 1996, S. 23-21, ähnlich für die USA.

<sup>1251</sup> Strobl, S. 176.



hörden benötigen diesen in der Regel, weil der Steuerpflichtige gegen abkommenswidrige Besteuerung geschützt werden soll.<sup>1252</sup> Sie können jedoch auch von Amts wegen ein Verständigungsverfahren einleiten.<sup>1253</sup> Vielfach wird in solchen Fällen dem Steuerpflichtigen Gelegenheit zu einer unverbindlichen Stellungnahme gegeben.<sup>1254</sup> Art. 25 I MA-OECD setzt für Verständigungsverfahren eine Doppelbesteuerung ebenso wenig<sup>1255</sup> voraus wie Subjektidentität. Damit kommen in einem MNU grundsätzlich die betroffenen verbundenen Unternehmen als Antragsteller in Betracht. Neben den betroffenen verbundenen Unternehmen selbst ist auch ein Antragsrecht der Muttergesellschaft denkbar.<sup>1256</sup>

Betrifft ein Verständigungsverfahren gem. Art. 25 III 1 MA-OECD „Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen“,<sup>1257</sup> kann die Initiative sowohl von einem Steuerpflichtigen ausgehen als auch von einem Vertragsstaat sua sponte.<sup>1258</sup> Bei dieser Fallgruppe<sup>1259</sup>, deren Verständigungsverfahren auch als Konsultationsverfahren<sup>1260</sup> bezeichnet wird,<sup>1261</sup> sind keinesfalls immer

---

<sup>1252</sup> Eilers in Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, Rn. 25; in Norwegen, Österreich und Schweden das Verfahren auch von Dritten oder von Amts wegen eingeleitet werden, Koch, Karl, S. 33, 39.

<sup>1253</sup> Hintzen/ Hintzen, S. 1953; Studer, S. 90f., differenziert aus schweizerischer Sicht hinsichtlich des Antragsrechts zwischen Steuerpflichtigem, Steuerbehörden und zuständigen Verwaltungsbehörden (gemeint sind wohl oberste Steuerbehörden).

<sup>1254</sup> Studer, S. 90, bejaht dies für die Schweiz.

<sup>1255</sup> Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 11; eine Ausweitung dieser Auffassung auf alle DBA kritisiert Gloria, S. 153 Rn. 141 mit Verweis auf das bis 1990 gültige DBA Italien 1925 als zu pauschal; Kerath, S. 208f, kritisiert wiederum Glorias Aussage, S. 153 m. w. N., in der kontinental-europäischen Abkommensgruppe sei die Doppelbesteuerung für die Einleitung eines Verständigungsverfahrens erforderlich, als zu pauschal, da es abweichende DBA dieser Gruppe gebe.

<sup>1256</sup> Koch, Karl, S. 33 f.

<sup>1257</sup> Den Anwendungsbereich von Art. 25 MA-OECD umreißen Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 32-34.

<sup>1258</sup> Blessing 1996, S. 23-22, nennt Beispiele; ebenso finden sich Beispiele bei Kerath, S. 215; Tittel, S. 6f., verweist auf Vorläufer des Konsultationsverfahrens im Deutschen Reich als „Befugnis zum Abschluss allgemeiner Vereinbarungen und zum Erlass entsprechender abstrakter innerstaatlicher Regelungen“, für die „die Staats- bzw. Finanzminister gesetzlich ermächtigt wurden“, sowie auf Vorläufer im United Kingdom, S. 47.

<sup>1259</sup> Mit der Auslegung von DBA und der Rangfolge ihrer Kriterien Wortlaut, Zusammenhang, Parteiwille sowie Ziel und Zweck setzt sich Gloria, S. 61ff. m. w. N., eingehend auseinander, der seit der Wiener Vertragsrechtskonvention (WVK, insbesondere Art. 31ff. WVK) die objektive Theorie in Literatur und Rechtsprechung für herrschend hält.

<sup>1260</sup> Kerath, S. 215f., nennt es aufgrund seiner interpretativen Ausrichtung „hermeneutisches Konsultationsverfahren“.

<sup>1261</sup> Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 32; Koch, Karl, S. 19; Eilers in Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, Rn. 5, Rn. 1 mit Tippfehler „Art. 25 Abs. 2“ aber eindeutigen Verweis auf dortige Rn. 60 zu Art. 25 III.

einzelne Steuerpflichtige betroffen.<sup>1262</sup> Vielmehr geht es meistens um die „Klärung von Rechtsfragen ohne Bezug auf einen konkreten Einzelfall“. Ziel und Zweck des Konsultationsverfahrens ist die gleichmäßige Anwendung und Auslegung des DBA.<sup>1263</sup> Eine Rückwirkung von derartigen Verständigungsvereinbarungen auf bereits ergangene Bescheide wird nur bei insoweit ausdrücklichen Vereinbarungen möglich sein.<sup>1264</sup> Aus der Formulierung „in gegenseitigem Einvernehmen“ wird auch geschlossen, dass eine verbindliche Anpassung der vom DBA erfassten Steuerarten gem. Art. 2 III MA-OECD über die bloße Konsultation hinaus möglich ist.<sup>1265</sup>

Art. 25 III 2 MA-OECD betrifft im DBA nicht behandelte Fälle von Doppelbesteuerung<sup>1266</sup> und wird ebenfalls als Konsultationsverfahren<sup>1267</sup> bezeichnet.<sup>1268</sup> Die Interpretation des Art. 25 III 2 MA-OECD ist in der Literatur sehr uneinheitlich.<sup>1269</sup> Auch hier kann die Initiative vom Steuerpflichtigen oder von einer Finanzbehörde *sua sponte* ausgehen.<sup>1270</sup> Da Art. 25 III 2 MA-OECD von einigen Staaten nicht in DBA übernommen wird,<sup>1271</sup> beabsichtigt die JWG eine Untersuchung seines Geltungsbereiches.<sup>1272</sup> Das ergänzende Konsultationsverfahren trifft teilweise auf Vorbehalte, weil mit ihm auf oberste Finanzbehörden „eigentlich eine gesetzgebende Tätigkeit delegiert“ wird.<sup>1273</sup> Es wird diskutiert, ob ein Anspruch des Steuerpflichtigen auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens besteht.

<sup>1262</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 93; OECD-Kommentar in Baker 2003, S. 25-9f. Rn. 25C.34, nennt die wichtigsten Anwendungsbereiche für Art. 25 III MA-OECD.

<sup>1263</sup> Schaumburg, S. 814 m. w. N.

<sup>1264</sup> Studer, S. 93.

<sup>1265</sup> Tittel, S. 49.

<sup>1266</sup> Blessing 1996, S. 23-30, berichtet von widersprüchlichen Stellungnahmen des IRS zur Auslegung des Art. 25 III 2 MA-OECD, die sich auch in den DBA USA-Deutschland 1991 und 1996 wieder finden; Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 37, nennen ein wichtiges Beispiel für Art. 25 III 2 MA-OECD, ein Stammhaus in einem Drittstaat mit Betriebsstätten in beiden Vertragsstaaten.

<sup>1267</sup> Kerath, S. 216, spricht bei Art. 25 III 2 MA-OECD von einem „ergänzenden Konsultationsverfahren“; Gloria, S. 159 – 161, verwendet die Bezeichnung „abstraktes Konsultationsverfahren“.

<sup>1268</sup> Eilers in Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, Rn. 5.

<sup>1269</sup> Bei Kerath, S. 216 f., findet sich ein Überblick.

<sup>1270</sup> Baker 1991, S. 320f. Rn. 29-02.

<sup>1271</sup> Bei Gloria, S. 159 - 161, finden sich Beispiele sowie auf S. 161 m. w. N. der Grund für die Nichtanwendung: Viele Staaten sehen diese Form der Rechtsetzung von Völkerrecht durch Verwaltungsbehörden als unvereinbar mit ihrem nationalen Recht an.

<sup>1272</sup> OECD, Improving, S. 27 f.; OECD-Kommentar in Baker 2003, S. 25-10 Rn. 25C.37, nennt insbesondere die steuerliche Behandlung von Staatsangehörigen aus Drittstaaten mit Betriebsstätten in beiden Vertragsstaaten als Einsatzfeld für Art. 25 III 2 MA-OECD.

<sup>1273</sup> Studer, S. 84.

Hinsichtlich der Rechte des Steuerpflichtigen auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens gegen seinen Heimatstaat wird nach den Formulierungen der jeweilig einschlägigen DBA differenziert.<sup>1274</sup> Man unterscheidet DBA mit zwingendem Charakter (muss), DBA mit Soll-Bestimmungen (soll) und DBA mit Ermessensregelungen (kann).<sup>1275</sup> Bei zwingenden DBA wird von einem subjektiv-öffentlichen Recht des Steuerpflichtigen auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens ausgegangen,<sup>1276</sup> sonst von einem Recht auf fehlerfreie Ermessensbetätigung durch die Steuerbehörden.<sup>1277</sup> Hinsichtlich der fehlerfreien Ermessensbetätigung sowohl beim Auswahlermessen als auch beim Entschließungsermessen<sup>1278</sup> nimmt man regelmäßig eine Ermessensreduktion auf Null an.<sup>1279</sup> Dies ergibt sich auch im Falle von § 131 I 1 AO, in dessen Rahmen eine Ermessensausübung durch die Finanzbehörden ohne vorge-schaltetes Verständigungsverfahren, wenn beantragt, nicht denkbar ist.<sup>1280</sup> Im Ergebnis wird gefolgert, dass der Steuerpflichtige bei Vorliegen der Voraussetzungen regelmäßig einen Anspruch auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens besitzt.<sup>1281</sup> Diesen leitet man für Deutschland auch aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip gem. Art. 3 GG ab.<sup>1282</sup>

Manche Stimmen halten die Frage nach einem Einleitungsanspruch zumindest in Deutschland für praktisch irrelevant, da die Steuerverwaltungen die Einleitung von Verständigungsverfahren nur ausnahmsweise

---

<sup>1274</sup> Gloria, S. 266f.; Tittel, S. 53 m. w. N., spricht noch von Unsicherheit über einen Anspruch.

<sup>1275</sup> Gloria, S. 266f., muss: angloamerikanische DBA, Niederlande, soll: kontinental-europäische DBA, kann: Italien.

<sup>1276</sup> Ein solches sieht Koch, Karl, S. 30, lediglich in Belgien.

<sup>1277</sup> Gloria, S. 267; ähnlich Schaumburg, S. 811 m. w. N.; Studer, S. 84f.; Strobl, S. 174; Koch, Karl, S. 30, 38, mit Beispielen Dänemark, Schweiz, Belgien, Australien, den USA und Deutschland; Kerath, S. 210, stellt den zugrunde liegenden Streit dar, ob ein Steuerpflichtiger einen Anspruch auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens besitzt oder nur einen Anspruch auf fehlerfreie Ermessensausübung durch die Steuerbehörden; Tipke, S. 592, gibt Beispiele für ermessensfehlerhafte Verweigerungen von Verständigungsverfahren.

<sup>1278</sup> Gloria, S. 268ff.

<sup>1279</sup> Gloria, S. 275, Kraft, S. 123, geht lediglich von der gerichtlichen Überprüfbarkeit der Ermessensausübung aus.

<sup>1280</sup> Mülhausen, S. 172f., der noch auf der Grundlage des § 131 I 1 AO a. F. argumentiert. Die Neuregelung im Sinne der vorherigen BFH-Rechtsprechung ändert an diesem Ergebnis nichts.

<sup>1281</sup> Gloria, S. 275; Kerath, S. 205f., verneint einen Rechtsanspruch auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens i. e. S., weil dem Heimatstaat auch die Abhilfe offen stehe; Mülhausen, S. 173, verweist hinsichtlich der gerichtlichen Kontrolle des Ermessensgebrauchs auf §§ 101, 102 FGO.

<sup>1282</sup> Schaumburg, S. 812 m. w. N.

ablehnten.<sup>1283</sup> Gerade die zugestandenen Ausnahmen bestätigen jedoch die Berechtigung und Relevanz der behandelten Frage, da sich genau in diesen Fällen die Frage stellt, ob ein Steuerpflichtiger ein Verständigungsverfahren erzwingen kann. Ob ein erzwungenes Verständigungsverfahren darüber hinaus eine realistische Chance auf eine erfolgreiche Lösung i. S. d. Steuerpflichtigen eröffnet, kann lediglich eine Folgefrage sein.<sup>1284</sup> Im Ergebnis herrscht Einigkeit, dass die Verständigungsklausel zwischen Steuerpflichtigem und Heimatland eine „Rechts- und Pflichtenbeziehung“ schafft. Man begründet dies mit dem Effektivitätsprinzip in Anlehnung an den EuGH.<sup>1285</sup> Ein solches Ergebnis entspricht de facto den Wünschen der Praxis nach einem Anspruch der Steuerpflichtigen auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens.<sup>1286</sup>

### *c) Zuständige Steuerbehörde*

Die für das Verständigungsverfahren zuständige Behörde ergibt sich gem. Art. 25 I 1 MA-OECD grundsätzlich aus der Ansässigkeit des Steuerpflichtigen gem. Art. 4, 3 I a) MA-OECD.<sup>1287</sup> Bei Anwendbarkeit des Art. 24 I MA-OECD ist die Zuständigkeit ausnahmsweise an die Staatsangehörigkeit des Steuerpflichtigen gem. Art. 3 I g) MA-OECD geknüpft.<sup>1288</sup> Die zuständige Behörde innerhalb des Staates, dessen Staatsangehöriger er ist, findet sich in Art. 3 I f) MA-OECD. Bei einer Doppelansässigkeit hat der Steuerpflichtige die Wahl.<sup>1289</sup> Bei Ansässigkeit<sup>1290</sup> in einem Drittstaat steht grundsätzlich kein Verständigungsverfahren i. e.

<sup>1283</sup> Kerath, S. 211 m. w. N.; Koch, Karl, S. 30, berichtet generell von seltenen Ablehnungen.

<sup>1284</sup> Koch, Karl, S. 44, prognostiziert die Einigungsaussichten bei erzwungenen Verfahren sehr gering.

<sup>1285</sup> Kerath, S. 324 m. w. N.; Gloria, S. 247ff.

<sup>1286</sup> Koch, Karl, S. 43, fasst diese Wünsche zusammen.

<sup>1287</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 93, 101; OECD-Kommentar in Baker 2003, S. 25-5 Rn. 25C.14, erläutert, dass zwischenzeitliche Sitzverlegungen außer Betracht bleiben, und gibt auf S. 25-6 Rn. 25C.16 ein Formulierungsbeispiel für ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen hinsichtlich des Antragsgegners; ein entsprechender Formulierungsvorschlag findet sich bei Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 16; Blessing 1996 entsprechend für die USA, S. 23-33; Rajaratnam/ Venkatramaiah, S. 1.321, kritisieren die Beschränkung des Antragsrechts auf den Ansässigkeitsstaat als Empfänger, insbesondere rechtfertige die sonstige Behandlung der Steuerpflichtigen aus dem In- und Ausland diese unterschiedliche Behandlung nicht; Koch, Karl, S. 33, nennt Argentinien und Dänemark als Ausnahmen zur wohnsitzabhängigen Zuständigkeit, es genügt eine abkommenwidrige Besteuerung, in Belgien und den USA genügt grundsätzlich die Staatsangehörigkeit; Tittel, S. 51f. betrachtet die historische Entwicklung von der Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit zur Anknüpfung an die Ansässigkeit.

<sup>1288</sup> Diese Regelung findet sich in keinem DBA Spanien, Koch, Karl, S. 33.

<sup>1289</sup> Eilers in Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, Rn. 25.

<sup>1290</sup> Eine Betriebsstätte genügt für eine Ansässigkeit nicht.

S. zur Verfügung, weil keine Behörde der Vertragsstaaten des einschlägigen DBA zuständig ist.<sup>1291</sup> In Dänemark und Schweden kann der Antrag bei ihnen Ansässiger auch beim anderen Vertragsstaat eingereicht werden.<sup>1292</sup> Für verbundene Unternehmen sind grundsätzlich Zuständigkeiten in beiden Vertragsstaaten, im Sitzstaat der Muttergesellschaft, in allen Sitzstaaten der betroffenen verbundenen Unternehmen, im berichtigenden Staat oder in demjenigen Vertragsstaat denkbar, der die Auffassung der verbundenen Unternehmen teilt.<sup>1293</sup> Im Einzelfall kann ein MNU also mit Blick auf Zuständigkeitsfragen entscheiden, welches verbundene Unternehmen einen Antrag auf ein Verständigungsverfahren stellt.<sup>1294</sup> Damit sind strategische oder taktische Überlegungen möglich, wie die Doppelbesteuerung am einfachsten abgewendet werden kann.

In Deutschland ist ein Verständigungsantrag beim örtlichen Finanzamt abzugeben und mit dessen Stellungnahme erfolgt auf dem Dienstweg<sup>1295</sup> die Weiterleitung an das BMF,<sup>1296</sup> wegen Delegation derzeit an das Bundesamt für Finanzen.<sup>1297</sup> Praktische Fälle aus der Steuerberatung zeigen jedoch, dass die letzte Entscheidung vielfach wieder an die jeweilige OFD delegiert wird.

#### *d) Antragsfrist*

In Art. 25 I 2 MA-OECD ist zum Schutz der Steuerverwaltung vor verspäteten Eingaben der Steuerpflichtigen eine Drei-Jahres-Frist festgelegt.<sup>1298</sup> Diese beginnt mit der ersten Mitteilung der Maßnahme der

---

<sup>1291</sup> Diesem unbefriedigenden Ergebnis widersetzen sich die Schweiz mit dem Angebot eines Konsultationsverfahrens, Großbritannien, Österreich und Schweden mit der Zulassung eines Verständigungsverfahrens i. e. S. sowie Deutschland und USA mit einem multilateralen Verständigungsverfahren unter Einbeziehung des Ansässigkeitsstaates, Koch, Karl, S. 34.

<sup>1292</sup> Koch, Karl, S. 34.

<sup>1293</sup> Koch, Karl, S. 34f.

<sup>1294</sup> Schaumburg, S. 809 m. w. N.

<sup>1295</sup> Dieser führt über die Oberfinanzdirektion und das Landesfinanzministerium, Schaumburg, S. 809 m. w. N.; der Dienstweg soll hier nicht als „Übergang einer Einbahnstraße in eine Sackgasse“ verstanden werden, derartige Bedenken finden sich bei Hillenbrand, S. 340.

<sup>1296</sup> BMF, Verwaltungsgrundsätze – Verfahren, 3.2.; Schaumburg, S. 809 m. w. N.; a. A. Hintzen/ Hintzen, S. 1954, die lediglich eine Information des Veranlagungsfinanzamtes durch den Steuerpflichtigen empfehlen; Strobl, S. 176, berichtet von der Zusammenarbeit der örtlichen Finanzämter mit dem BMF unter dem Gesichtspunkt, dass das BMF Hinweise und Anregungen gibt; ein ähnliches Vorgehen über das örtliche Finanzamt ist in der Schweiz möglich, Studer, S. 91.

<sup>1297</sup> Hillenbrand, Brosig, S. 449.

<sup>1298</sup> Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 17; das UK hat diese Frist nicht akzeptiert, sondern wendet eine national übliche Sechs-Jahres-Frist an, Cooke, S. 253; OECD-Kommentar in Baker 2003, S. 25-13 Rn. 25C.52; die USA haben auch schon Zwei-Jahres-Fristen akzeptiert, Blessing 1996, S. 23-23; nach Koch, Karl, S. 35 schwanken die Fristen

Steuerbehörden, die zu einer dem jeweiligen DBA nicht entsprechenden Besteuerung führt.<sup>1299</sup> Nach ihrem Verstreichen ist die Einleitung eines Verständigungsverfahrens grundsätzlich nicht mehr möglich.<sup>1300</sup> Die OECD nennt ausdrücklich die Option, in bilateralen Verträgen die Drei-Jahres-Frist zu verlängern.<sup>1301</sup> In vielen DBA wird bereits heute statt der Drei-Jahres-Frist auf längere nationale Fristen zur Änderung von Steuerbescheiden Bezug genommen.<sup>1302</sup>

Problematisch ist bis heute die unzureichende gegenseitige Hemmung der Verjährungs- oder Einleitungsfristen bei nationalen Rechtsbehelfsverfahren und dem Verständigungsverfahren. Es widerspricht einer good faith implementation des Verständigungsverfahrens, wenn zum Zeitpunkt der Entscheidung des einen Rechtsbehelfs regelmäßig der andere Rechtsbehelf unerreichbar geworden ist. Die OECD hält eine ausdrückliche Warnung beim Fristbeginn oder während eines Rechtsbehelfsverfahrens für wünschenswert, wenn eine derartige Konstellationen ausschließende Fristgestaltung nicht gelingt. Dies soll mittels entsprechender Hinweise im Kommentar zu Art. 25 MA-OECD sowie durch Tipps im Manual on Effective Mutual Agreement Procedure (MEMAP) gefördert werden.<sup>1303</sup> Außerdem sei es wichtig, als Fristbeginn nur solche Ereignisse festzulegen, die für den Steuerpflichtigen eine hinreichende Warnfunktion besitzen und von ihm nicht nur als Zwischenentscheidung aufgefasst werden.<sup>1304</sup> Die Festlegung einer strikten Frist im DBA generell wird vielfach für unnötig gehalten, da das internationale Recht in geeigneten Fällen trotzdem eine Aufweichung ermögliche.<sup>1305</sup>

---

zwischen 6 Monaten, drei Jahren und keiner Frist; Studer, S. 93, wünschte sich bereits im Jahr 1971 mehr gegenseitige Rücksichtnahme auf eventuelle Rückzahlungspflichten des Vertragsstaates nach dem Vorbild der schweizer Kantone.

<sup>1299</sup> Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 18; OECD-Kommentar in Baker 2003, S. 25-6 Rn. 25C.18, empfiehlt eine Auslegung zu Gunsten des Steuerpflichtigen; in den USA wird der Steuerpflichtige mittels eines sog. „pattern letter“ über eine drohende Doppelbesteuerung informiert und hat dann innerhalb gewisser Fristen „protective claims“ zu erheben, Blessing 1996, S. 23-40f.

<sup>1300</sup> OECD-Kommentar in Baker 2003, S. 25-6 Rn. 15C.17, verdeutlicht jedoch, dass diese Regelung lediglich zum Schutz der Steuerbehörden vor späten Einsprüchen in DBA aufgenommen wird und daher eher als Fristminimum anzusehen ist, das seitens der Vertragsstaaten auch verlängert werden kann; Blessing 1996, S. 23-22, weist auch darauf hin, dass der IRS nach Ablauf dieser Frist vorher abgeschlossene Verständigungsverfahren auch nicht mehr zuungunsten eines Steuerzahlers wieder aufnimmt, jedoch sei dies in anderen Ländern vielfach nicht so klar geregelt.

<sup>1301</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 98 f.

<sup>1302</sup> OECD, Improving, S. 6; über die Möglichkeit der Festlegung anderer Fristen Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 28.

<sup>1303</sup> OECD, Improving, S. 6.

<sup>1304</sup> In diesem Sinne äußert sich Blessing 1996, S. 23-22 m. w. N.

<sup>1305</sup> Rajaratnam/ Venkatramiah, S. 1.322.

Es wird auch von wenigen Problemen mit festgelegten DBA-Fristen in der Praxis berichtet.<sup>1306</sup> Solche sind lediglich dann zu erwarten, wenn keine Frist im DBA festgelegt wurde und ein Antrag nach Ablauf einer ungeschriebenen Frist erfolgt. Diese liegt für die deutsche Finanzverwaltung bei vier Jahren.<sup>1307</sup>

Wünschenswerte politische Signale, die durch Festlegung einer konkreten Frist gesetzt werden, können für eine strikte Frist im DBA sprechen. Es bringt beispielsweise diejenigen, die zu einem späteren Zeitpunkt ihren Antrag stellen, in eine Erklärungssituation und lässt, außer bei eindeutig guten Gründen, auch die Erfolgsaussichten ihres Antrages schwinden. Da grundsätzlich allen Seiten an einer Beschleunigung des Verfahrens gelegen ist, insbesondere wegen der andernfalls vermehrten Probleme beim Auffinden hinreichender Beweismittel und erhöhten Durchführungskosten, lassen sich diese Argumente hören. Die fortbestehende Möglichkeit zur Einzelfallgerechtigkeit ist indes positiv zu sehen. Antragsfristen für Verständigungsverfahren sollten auch in Zukunft in DBA festgelegt werden und so bemessen sein, dass sie den Steuerpflichtigen ermöglichen, schrittweise vorzugehen. Ein Steuerpflichtiger sollte im Regelfall Gelegenheit erhalten, nationale Rechtsbehelfe ohne Zeitdruck in Anspruch zu nehmen und erst danach über die Einleitung eines Verständigungsverfahrens entscheiden zu müssen. Er müsste weiterhin auch parallel zu nationalen Rechtsbehelfsverfahren Verständigungsverfahren einleiten dürfen. Dazu sollte die Drei-Jahres-Frist für die Einleitung eines Verständigungsverfahrens bei Anhängigkeit eines nationalen finanzgerichtlichen Verfahrens frühestens einen Monat nach Rechtskraft der nationalen finanzgerichtlichen Entscheidung enden.

### *e) Antragsbefugnis*

Im nationalen Recht ist die Einlegung von Rechtsbehelfen üblicherweise erst nach Wirksamwerden<sup>1308</sup> einer rechtswidrigen Besteuerung möglich.<sup>1309</sup> Das Verständigungsverfahren stellt diesbezüglich geringere Anforderungen.<sup>1310</sup> Früher wurden vereinzelt erstinstanzliche Entscheidungen als Voraussetzungen für die Einleitung eines Verständigungsverfahrens

---

<sup>1306</sup> Eilers in Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, Rn. 39.

<sup>1307</sup> Schaumburg, S. 809 m. w. N.

<sup>1308</sup> Dies erfolgt in Deutschland gem. §§ 124 I 1, 118, 155 I 1, 122 I 1, 157 I 1, 179 I AO i. d. R. durch einen schriftlichen Steuerbescheid oder einen schriftlichen Feststellungsbescheid.

<sup>1309</sup> Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 12.

<sup>1310</sup> Koch, Karl, S. 29 - 31, nennt Ausnahmen und Einschränkungen für Frankreich, Dänemark, Großbritannien, Griechenland, Japan und Kanada für den Fall, dass die Doppelbesteuerung noch nicht eingetreten ist oder nur droht.

rens betrachtet.<sup>1311</sup> Die Einleitung eines solchen Verfahrens ist heute bereits dann zulässig, wenn die Besteuerung nicht nur möglicherweise sondern wahrscheinlich dem DBA widerspricht,<sup>1312</sup> also eine abkommenswidrige Besteuerung droht.<sup>1313</sup> Die OECD beschreibt „wahrscheinlich“, indem sie nicht bloß die hypothetische Möglichkeit sondern die praktische Wahrscheinlichkeit verlangt.<sup>1314</sup> Sie stellt klar, dass darunter nicht mindestens 51 % Wahrscheinlichkeit zu verstehen ist.<sup>1315</sup> Der Musterkommentar von Debatin/ Wassermeyer beschreibt „wahrscheinlich“, indem er alle „Handlungen oder Entscheidungen gesetzgeberischer oder administrativer Art von allgemeiner oder nur bestimmte Fälle betreffender Bedeutung [...], deren unmittelbare oder notwendige Folge eine dem Abkommen widersprechende Besteuerung zu Lasten des Antragstellers“ ist, genügen lässt.<sup>1316</sup> Es ist also nicht erst der Steuerbescheid abzuwarten, sondern der Betriebsprüfungsbericht ausreichend.<sup>1317</sup> Insgesamt zielt das Verständigungsverfahren auf eine vorbeugende Abhilfe ab. Heute genügt teilweise die bloß subjektive Auffassung des Steuerpflichtigen, es stehe eine abkommenswidrige Besteuerung bevor.<sup>1318</sup>

Die JWG regt an, im MEMAP ausführlich den Begriff „wahrscheinlich“ zu erläutern und dessen praktische Anwendung darzustellen, ggf. mit Hilfe geeigneter Grenzfälle.<sup>1319</sup> Um den Interessen der Steuerpflichtigen gerecht zu werden, wird auch darüber nachgedacht, bereits bei bloß beabsichtigten Berichtigungen die Einleitung eines Verständigungsverfahrens zu ermöglichen. Dem stehen Bedenken der Steuerbehörden entgegen, unnötigerweise mit zeitaufwendigen Verfahren belastet zu werden, zumal die Berichtigungen noch nicht vorgenommen wurden.<sup>1320</sup>

Eine kumulative Einlegung von Rechtsbehelfen lediglich zur Fristwahrung belastet die Steuerzahler nicht nur mit unzumutbaren Kostenrisiken sondern eröffnet auch Probleme hinsichtlich eines zureichenden Feststellungsinteresses bzw. einer nicht vorliegenden Einleitungsbefug-

<sup>1311</sup> Tittel, S. 92 m. w. N.

<sup>1312</sup> OECD, Commentary Vol. I, S. C(25)-4; OECD-Kommentar in Baker 2003, S. 25-5 Rn. 25C.12, übernimmt diese Abgrenzung ohne nähere Konkretisierung.

<sup>1313</sup> Hintzen/ Hintzen, S. 1953, 1954.

<sup>1314</sup> OECD, Improving, S. 7; Blessing 1996, S. 23-21 m. w. N.

<sup>1315</sup> OECD, Improving, S. 7.

<sup>1316</sup> Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 12; ähnlich Strobl, S. 175, „Bei neueren DBA reicht eine aus Entscheidungen oder Handlungen der Steuerbehörden deutlich erkennbare Gefahr aus“.

<sup>1317</sup> Dieses Beispiel bringen Eilers in Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, Rn. 28.

<sup>1318</sup> Kerath, S. 206 - 208 m. w. N., der auch Gegenauffassungen und die historische Entwicklung beleuchtet; Eilers in Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, Rn. 31 m. w. N.

<sup>1319</sup> OECD, Improving, S. 7.

<sup>1320</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 99.



nis. Schließlich liegt während der Anhängigkeit eines nationalen Rechtsbehelfs noch nicht zwingend eine Doppelbesteuerung vor. Jedoch sollte es jedem Steuerzahler freistehen, ein Verständigungsverfahren auch schon in einem frühen Stadium anzustrengen. Aufgrund der zu erwartenden Kosten ist eine missbräuchlich frühe Inanspruchnahme des Verständigungsverfahrens sehr unwahrscheinlich, ebenso wegen der absehbar erfolglosen Prüfung gem. Art. 25 I, II 1 MA-OECD durch die kompetente Steuerbehörde, wenn noch gar kein Anhaltspunkt für eine Doppelbesteuerung vorliegt. Aus den Vereinigten Staaten wird berichtet, dass die IRS zu einem sehr frühen Zeitpunkt auch bereits vor einer definitiven Doppelbesteuerung Anträge auf Durchführung eines Verständigungsverfahrens annimmt.<sup>1321</sup> Der Anreiz für den Steuerpflichtigen zu voreiligen Verfahrensanstößen ist wegen der Kosten sehr gering. Lediglich durch zu kurze Antragsfristen könnte er gezwungen sein, parallele Verfahren anzustrengen. Dann ist jedoch nicht bei der Antragsbefugnis sondern bei der Festlegung der Antragsfristen ein regelungspolitischer Handlungsbedarf auszumachen.

#### *f) Nationale Rechtsweg- bzw. Rechtsmittlerschöpfung*

Grundsätzlich hat der Steuerpflichtige auf nationaler Ebene die Möglichkeit, gegen ergangene Entscheidungen der nationalen Steuerbehörden bei diesen<sup>1322</sup> Einspruch<sup>1323</sup> einzulegen. Nach dessen Abweisung oder bei Untätigkeit der Behörden steht i. d. R. der Weg zu den Steuer- oder Finanzgerichten<sup>1324</sup> frei,<sup>1325</sup> wie es sich für Deutschland aus § 44 I FGO ergibt.<sup>1326</sup> Das Verständigungsverfahren ist weder an eine vorherige Durchführung eines solchen Einspruchsverfahrens gebunden noch an eine vorab erfolgende gerichtliche Prüfung.<sup>1327</sup> Letzteres ergibt sich be-

<sup>1321</sup> Blessing 1996, S. 23-21.

<sup>1322</sup> Blessing 1996, S. 23-41-44, berichtet von den nationalen Einspruchsmöglichkeiten in den USA beim Appeals Office.

<sup>1323</sup> In Deutschland finden sich die steuerrechtlichen Regelungen über den Einspruch in den §§ 347 ff. AO. Diese gebräuchlichen englischen und französischen Begriffe für Einsprüche trägt Tittel, S. 53, zusammen: appeal, claim, réclamation, demande.

<sup>1324</sup> In Deutschland sind die Finanzgerichte gem. §§ 35, 2 FGO in der 1. Instanz und der Bundesfinanzhof gem. §§ 36, 2 FGO in der 2. Instanz und bei Beschwerden gegen Entscheidungen der Finanzgerichte zuständig.

<sup>1325</sup> Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 6, sprechen auch von einer teilweise möglichen direkten Anrufung der Steuergerichte; dies ist für Deutschland in §§ 45f. FGO geregelt.

<sup>1326</sup> Über die Notwendigkeit der Durchführung eines Widerspruchs- oder Einspruchsverfahrens vor dem Gang zum Reichsfinanzhof im Deutschen Reich berichtet Tittel, S. 30, für die Überprüfung einer Verständigung genügte damals die Behauptung, durch sie nicht ausreichend entlastet zu sein, S. 31.

<sup>1327</sup> Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 20, Eilers in Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, Rn. 34; Kuckhoff/ Schreiber, S. 131; Doernberg/ Raad, S. 218, für das US 1996

reits aus dem Wortlaut von Art. 25 I 1 MA-OECD „unbeschadet der nach dem innerstaatlichen Recht dieser Staaten vorgesehenen Rechtsmittel“. <sup>1328</sup> Der OECD-Kommentar attestiert dem nationalen Rechtsweg bei abkommenswidriger Besteuerung erhebliche „disadvantages and uncertainties“. <sup>1329</sup> Überdies wäre es für den Steuerpflichtigen unbillig, wenn er trotz offensichtlich national nicht zu beanstandender Steuerfestsetzungen vor einem Verständigungsverfahren einen aussichtslosen Einspruch einlegen müsste. Um den Finanzbehörden trotzdem eine interne Überprüfung zu ermöglichen, sieht Art. 25 II 1 MA-OECD ein Abhilfeverfahren vor, das der zwischenstaatlichen Verständigung im Verständigungsverfahren vorgeschaltet ist.

In den USA gibt es ein Verfahren namens Simultaneous Appeals Procedure (SAP), das ein nationales Einspruchsverfahren parallel zum Verständigungsverfahren ermöglicht. <sup>1330</sup> Diese Parallelität kann u. U. eine Schwächung der Argumente in jedem einzelnen Verfahren zur Folge haben, weil viele Argumente des Steuerpflichtigen gegen die amerikanischen Steuerbehörden auch vom Drittstaat verwendbar sind. Dies gilt auch für einige Argumente gegen den Drittstaat und zugunsten der amerikanischen Steuerbehörden. <sup>1331</sup> Dann ist die Lösung eines integrierten Abhilfeverfahrens gem. Art. 25 II 1 MA-OECD, das vorab und wenig formell erfolgt, dem SAP mangels entsprechender Probleme vorzuziehen.

#### *g) Effektive Einleitungshindernisse*

Den meisten Steuerverwaltungen weltweit wird attestiert, dass sie bei der Einleitung von Verständigungsverfahren ggü. den Steuerpflichtigen neutral und unabhängig auftreten. <sup>1332</sup> Der Zugang zum Verständigungsverfahren wird jedoch immer wieder systematisch erschwert oder sogar vereitelt <sup>1333</sup> und es entsteht der Eindruck von einer mutwilligen Verhinderung konstruktiver Lösungen durch die Finanzbehörden. Derartige Blockaden eines Verständigungsverfahrens motivieren Steuerpflichtige

---

MA; die Durchführung des Verständigungsverfahrens beraubt den Steuerpflichtigen umgekehrt auch nicht dieser Rechtsmittel, Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 6; Ausnahmen und Einschränkungen für Argentinien, Norwegen, Großbritannien und die Schweiz nennt Koch, Karl, S. 32.

<sup>1328</sup> Kerath, S. 322, nennt in Rn. 634 diverse einschlägige BFH-Urteile und betont auf S. 322f. m. w. N., dass entgegen anders lautender Literaturstimmen die „local remedies rule“ auf die Sachverhalte des Art. 25 I 1 MA-OECD mangels Schadensersatzforderung nicht anwendbar ist und deshalb auch nicht abbedungen wird.

<sup>1329</sup> OECD, Commentary Vol. I, S. C(25)-2.

<sup>1330</sup> Dazu ausführlich Blessing 1996, S. 23-41-44.

<sup>1331</sup> Blessing 1996, S. 23-44.

<sup>1332</sup> Koch, Karl, S. 24.

<sup>1333</sup> OECD, Improving, S. 8, dort finden sich auch einige Beispiele.

nicht selten zur Selbsthilfe. Die JWG beabsichtigt, die dargestellten Fallgruppen zu untersuchen, die Ergebnisse zu analysieren und zusammenzutragen sowie im MEMAP ausführlich darzustellen.<sup>1334</sup> Besonders frustrierend wirkt auf die Steuerpflichtigen, dass die Ablehnungsgründe in unterschiedlichen Ländern uneinheitlich beurteilt werden.<sup>1335</sup> Auf einzelne Punkte soll nun näher eingegangen werden.

(1) Verweigerung eines Verständigungsverfahrens bei Inanspruchnahme eines safe harbour

Teilweise ist die Inanspruchnahme eines safe harbour entscheidend für die Verweigerung eines späteren Verständigungsverfahrens. Verrechnungspreiskonflikte, die durch die Anwendung von Safe-Harbour-Regelungen ausgelöst werden, gehören nach Auffassung der OECD nur dann in ein Verständigungsverfahren, „wenn der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass die Ergebnisse aus der Einhaltung der Safe-Harbour-Regelung dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.“<sup>1336</sup>

Diese Grenzziehung erscheint jedoch etwas vorschnell. Schließlich könnte ein außerhalb des Fremdvergleichsgrundsatzes liegender Safe-Haven in einem Land mit einem keineswegs fremdvergleichskonformen Transferpreis in einem anderen Land zusammentreffen. Sollte dem MNU dann die Möglichkeit versagt sein, den nicht fremdvergleichskonformen Verrechnungspreis im Wege des Verständigungsverfahrens korrigieren zu lassen? Richtig wäre vielmehr, die Interessen aller Beteiligten zu berücksichtigen. Das erste Land ist mit dem Safe-Haven Verrechnungspreis einverstanden, sonst hätte es keine entsprechende Regelung getroffen. Das zweite Land hat eine Korrektur vorgenommen und mit dem Safe-Harbour im ersten Land nichts zu tun. Das MNU hat den Safe-Haven in der Erwartung akzeptiert, im zweiten Land fremdvergleichskonform behandelt zu werden. Die einzige berechtigte Interessenabweichung von der Normalkonstellation findet sich beim ersten Land. Kann ihm zugemutet werden, ein Verständigungsverfahren für das MNU durchzuführen, obwohl es einen Safe-Haven akzeptiert hat? Da das MNU dadurch wohl kaum auf diplomatischen Schutz verzichten wollte und ihm diese Folgen auch nicht vorher mitgeteilt wurden, ist der erste Staat nach wie vor verpflichtet, eine Doppelbesteuerung mit der Durchführung eines Verständigungsverfahrens zu verhindern. Hierbei ist das MNU jedoch so zu behandeln, als hätte es im ersten Staat Steuern nach dem Fremdvergleichsgrundsatz gezahlt. Die Differenz zum Safe-Haven ist für das MNU von vornherein verloren. Diese Differenz ist sozusagen

---

<sup>1334</sup> OECD, *Improving*, S. 8.

<sup>1335</sup> Koch, Karl, 47f., bemerkt die Uneinigkeit hinsichtlich der Ablehnungsgründe.

<sup>1336</sup> OECD, *Verrechnungspreisgrundsätze 2000*, S. 117.

die Überrendite des ersten Staates, die das MNU für eine Einigung mit ihm gezahlt hat. Ein Verständigungsverfahren scheidet somit nur dann aus, wenn mit dem Safe-Harbour ein expliziter Verzicht auf Verständigungsverfahren vereinbart wurde.

(2) Verweigerung eines Verständigungsverfahrens bei Abschluss eines APAs oder eines unilateralen Kompromisses

Es wird immer wieder davon berichtet, dass dem Steuerpflichtigen nach dem Abschluss eines unilateralen APAs die Durchführung eines Verständigungsverfahrens verweigert wird.<sup>1337</sup> Wie bereits beim Safe Haven entsprechend dargestellt, gibt es jedoch für eine solche Alles-oder-Nichts-Sicht keine überzeugenden Gründe. So bietet der IRS einem Steuerpflichtigen auch nach unilateralen Vereinbarungen<sup>1338</sup> die Durchführung eines Verfahrens mit den deutschen Steuerbehörden an.<sup>1339</sup> Jedoch schränkt der IRS das Ziel des Verfahrens auf die Erreichung einer zur obigen Vereinbarung korrelierenden Anpassung durch den Vertragsstaat ein.<sup>1340</sup> Diese Lösung überzeugt und erlaubt dem IRS eine offene und nachvollziehbare Argumentation gegenüber den Steuerbehörden des Vertragsstaates. In den USA wird die Einleitung eines Verständigungsverfahrens gem. Revenue Procedure 91-23<sup>1341</sup> jedoch dann verweigert, wenn Anpassungen vorher exklusiv zwischen MNU und Vertragsstaat ohne Beteiligung des amerikanischen IRS vorgenommen wurden.<sup>1342</sup> Hat ein Steuerpflichtiger hinsichtlich eines Steuertatbestandes das Abhilfeangebot der IRS abgelehnt, kann er in der gleichen Sache später kein Verständigungsverfahren erwirken, vgl. Announcement 95-9,<sup>1343</sup> mittlerweile umgesetzt durch Revenue Procedure 96-13.<sup>1344</sup>

Liegt eine unilaterale Kompromissvereinbarung zwischen der Steuerverwaltung und dem Steuerpflichtigen vor, genügt dies Deutschland, Griechenland, Großbritannien und Japan als Ablehnungsgrund für ein Verständigungsverfahren.<sup>1345</sup> In Deutschland weist das BMF darauf hin,

<sup>1337</sup> OECD, *Improving*, S. 8; Blessing 1996, S. 23-24, hält dies dagegen für unwahrscheinlich.

<sup>1338</sup> „closing agreement (or other written settlement) with the United States“, Rajaratnam/ Venkatramaiah, S. 2.147.

<sup>1339</sup> Blessing 1996, S. 23-21; Rajaratnam/ Venkatramaiah, S. 2.147.

<sup>1340</sup> Rajaratnam/ Venkatramaiah, S. 2.147 m. w. N.

<sup>1341</sup> Die Revenue Procedure 91-23 wurde durch Revenue Procedure 96-13 ersetzt, inhaltlich entsprechend Announcement 95-9, Blessing/ Dunahoo, S. S23-1.

<sup>1342</sup> Blessing 1996, S. 23-29.

<sup>1343</sup> Blessing 1996, S. 23-29; Announcement 95-9 ist abgedruckt bei Blessing 1996, S. 23-36; mittlerweile umgesetzt durch Revenue Procedure 96-13, die Revenue Procedure 91-23 ersetzt, Blessing/ Dunahoo, S. S23-1.

<sup>1344</sup> Blessing/ Dunahoo, S. S23-1.

<sup>1345</sup> Koch, Karl, S. 31.

dass der „Abschluß einer Außenprüfung im gegenseitigen Einvernehmen [...] zur Ablehnung eines später beantragten Verständigungsverfahrens führen“ kann, wenn dies zu einer Kurzdarstellung des Steuersachverhalts geführt hat oder ein unterstellter Sachverhalt bzw. Schätzungen der Einigung zugrunde gelegt wurden.<sup>1346</sup> Wird die Einleitung eines Verständigungsverfahrens durch Vorgänge im Inland oder im Ausland während der Außenprüfung wahrscheinlich, hat der Steuerpflichtige seine gesamten Unterlagen dem Betriebsprüfer offen zu legen.<sup>1347</sup> Eine Kurzdarstellung des Steuersachverhaltes sollte dann im allseitigen Interesse an sachgerechten Lösungen unterbleiben.

### (3) Verweigerung eines Verständigungsverfahrens bei Verletzung der Förderpflichten durch den Steuerzahler

Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen ergeben sich in Deutschland aus §§ 150 und 90 AO. § 90 I AO legt insbesondere fest, dass die steuerliche Sachverhaltsermittlung<sup>1348</sup> unterstützt werden muss (S. 1), bekannte Beweismittel angegeben werden müssen (S. 2) und der konkrete Umfang dieser Pflichten einzelfallabhängig ist (S. 3). Gem. § 90 II AO erweitert sich bei Steuerfällen mit Auslandsbezug diese Pflicht auf die Aufklärung des Sachverhaltes und die Beschaffung von Beweismitteln mit allen tatsächlichen und rechtlichen Möglichkeiten im Rahmen seiner Gestaltungsspielräume.<sup>1349</sup> Diese Anforderungen werden durch § 138 II, III AO i. V. m. § 379 II Nr. 1 AO v. a. zeitlich verschärft.<sup>1350</sup> § 90 III AO konkretisiert für alle Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2002 beginnen, den Umfang der Mitwirkungspflichten bei Fällen mit Auslandsbezug, vgl. Art 97 § 22 S. 1 EGAO und zur Sonderregelung für außergewöhnliche Dauerschuldverhältnisse Art 97 § 22 S. 3 EGAO. Zeitnah (insbesondere bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen (S. 3)) aufzuzeichnen sind gem. § 90 III AO Art und Inhalt der Geschäftsbeziehungen (S. 1) mit nahe stehenden Personen (Art. 1 II Außensteuergesetz) sowie die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen für den Fremdvergleich (S. 2). Gem. § 90 III 8 AO hat die Vorlage der entsprechenden Unterlagen auf Anforderung der Finanzbehörden grundsätzlich innerhalb von 60 Tagen zu erfolgen.

<sup>1346</sup> BMF, Verwaltungsgrundsätze – Verfahren, 2.4.2. Ziffer 1.

<sup>1347</sup> BMF, Verwaltungsgrundsätze – Verfahren, 2.4.4.

<sup>1348</sup> Diese erfolgt gem. § 88 I 1 AO durch die Finanzbehörden von Amts wegen, sog. Untersuchungsgrundsatz.

<sup>1349</sup> Den Folgen der Verletzung dieser Pflichten und der Rechtsprechung des BGH widmet sich Kraft, S. 125f. m. w. N., insbesondere unter Berücksichtigung von Bestimmtheitsanforderungen.

<sup>1350</sup> In § 138 III AO findet sich hinsichtlich der Fälle aus § 138 II AO eine Ein-Monatsfrist für die Mitteilungen.

Aus dem Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens wird eine eigenständige Mitwirkungspflicht des Antragstellers gefolgert.<sup>1351</sup> Ferner ergibt sich aus §§ 16, 17 AStG eine Konkretisierung der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen, sobald er Abzüge geltend macht. Gem. § 20 I AStG gilt dies auch bei einschlägigen DBA. Auf praktische Notwendigkeiten für eine genaue und vollständige Darstellung des Steuersachverhaltes durch den Steuerpflichtigen ist hinzuweisen, insbesondere auf unerfreuliche Folgen asymmetrischer Information der verhandelnden Steuerverwaltungen.<sup>1352</sup> Sollten die vorgenannten Pflichten seitens des Steuerpflichtigen nicht erfüllt werden, droht die Ablehnung des Gesuchs auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens durch die Finanzbehörden.<sup>1353</sup> Die konkrete Ablehnung eines Verständigungsverfahrens droht besonders in Deutschland, Griechenland, den Niederlanden und Österreich.<sup>1354</sup> Auch in den USA wird die Einleitung eines Verständigungsverfahrens gem. Revenue Procedure 91-23<sup>1355</sup> dann verweigert, wenn der Steuerpflichtige seinen Förderpflichten nicht ordnungsgemäß nachkommt, den IRS mit den für die Verhandlungen erforderlichen Informationen zu versorgen.<sup>1356</sup>

#### (4) Verweigerung eines Verständigungsverfahrens bei Verzicht

Hat der Steuerpflichtige ggü. der Finanzverwaltung auf die Einleitung eines Verständigungsverfahrens ausdrücklich verzichtet, wird ein später trotzdem gestellter Antrag auf Einleitung in Deutschland als Rechtsmissbrauch oder Verstoß gegen Treu und Glauben gewertet. Eine Ausnahme macht die Steuerverwaltung nur dann, wenn der Verzicht auf einer gemeinsamen Einschätzung mit dem Steuerpflichtigen über die Haltung der Steuerbehörde eines Vertragsstaates beruhte und sich diese geändert hat.<sup>1357</sup>

#### (5) Verweigerung eines Verständigungsverfahrens bei Täuschung der Steuerbehörden

Manche Staaten schließen ihre Teilnahme an einem Verständigungsverfahren pauschal aus, wenn sie von betrügerischen Arten der Steuerum-

<sup>1351</sup> Strobl, S. 174, auf S. 177 leitet er eine Mitwirkungspflicht aus dem Grundsatz von Treu und Glauben ab.

<sup>1352</sup> Studer, S. 89.

<sup>1353</sup> BMF, Verwaltungsgrundsätze – Verfahren, 2.4.1 Ziffer 3; Studer, S. 87.

<sup>1354</sup> Koch, Karl, S. 30.

<sup>1355</sup> Die Revenue Procedure 91-23 wurde durch Revenue Procedure 96-13 ersetzt, inhaltlich entsprechend Announcement 95-9, Blessing/ Dunahoo, S. S23-1.

<sup>1356</sup> Blessing 1996, S. 23-29.

<sup>1357</sup> Strobl, S. 175.

gehung durch den betroffenen Steuerzahler ausgehen.<sup>1358</sup> Wann davon auszugehen ist, wird jedoch bedauerlicherweise keineswegs an einem einheitlichen Maßstab gemessen.<sup>1359</sup> Sollte der Steuerpflichtige in Steuerhinterziehungs- oder Steuerumgehungsabsicht gehandelt und durch das Scheitern seiner Pläne die Doppelbesteuerung verursacht haben, wird die Einleitung eines Verständigungsverfahrens in Deutschland, Dänemark, Japan, Schweiz und Kanada von vornherein abgelehnt.<sup>1360</sup> Dieses Ergebnis stützte auch der BFH in einer Entscheidung 1982, in der er ein Abstellen auf eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung nicht für ermesensfehlerhaft hält.<sup>1361</sup> Dasselbe gilt, wenn das Verständigungsverfahren selbst diesen Motiven dient.<sup>1362</sup> Ein derartiges Verhalten von Steuerbehörden ist als 'Handeln als Richter in eigener Sache' zu sehen. Vielmehr ist eine gemeinsame Beurteilung der Vorwürfe innerhalb eines Verständigungsverfahrens mit dem anderen Vertragsstaat zu fordern.<sup>1363</sup> Im Rest der Welt werden Missbrauchsfälle folgerichtig im Verständigungsverfahren selbst untersucht und im Ergebnis berücksichtigt, weshalb viele Steuerpflichtige in solchen Fällen von Anträgen absehen.<sup>1364</sup> Missbrauch sollte nur bei der Frage nach der Begründetheit der Ansprüche des Steuerzahlers berücksichtigt werden. Eine Ergänzung der Sanktionen der nationalen Rechtsordnungen ist nicht angezeigt. Für diese Auffassung spricht auch das Fehlen einer allgemeinen Regel, dass Missbrauchsfälle nicht im Verständigungsverfahren behandelt werden dürfen. Die JWG schlägt eine eingehende Analyse der unterschiedlichen Auffassungen und Praktiken, der unterschiedlichen nationalen rechtlichen Rahmenbedingungen sowie der widerstreitenden Interessen vor. Die gesammelten Erkenntnisse sollen dann im MEMAP und ggf. im Kommentar dargestellt werden, um den Staaten eine fundierte Reflexion zu

---

<sup>1358</sup> OECD, *Improving*, S. 7; Hillenbrand/ Brosig, S. 445, grenzen zwischen der legalen Vermeidung (§ 38 AO) und der illegalen Umgehung (§ 42 AO) oder Verkürzung bzw. Hinterziehung (§§ 369ff. AO) ab; Hillenbrand/ Brosig, S. 445 m. w. N., schätzen eine erhebliche Dunkelziffer bei außensteuerrechtlichen Steuerumgehungen und führen diese auf das kalkulierbare Risiko wegen eingeschränkter Strafbarkeiten zurück.

<sup>1359</sup> OECD, *Improving*, S. 7.

<sup>1360</sup> Koch, Karl, S. 32; für Deutschland Mülhausen, S. 274f., der in diesem Zusammenhang auch auf § 42 AO verweist.

<sup>1361</sup> So die Zusammenfassung von Kraft, S. 120; BFH-Urteil v. 26.05.1982 – I R 16/78, BStBl II 1982, S. 583.

<sup>1362</sup> Mülhausen, S. 275.

<sup>1363</sup> Kraft, S. 121.

<sup>1364</sup> Koch, Karl, S. 32; ähnlich Kraft, S. 119ff. m. w. N.; das FG Nürnberg sah in einer missbräuchlichen Gestaltung keinen Grund, die Einleitung eines Verständigungsverfahrens abzulehnen, Kraft, S. 120 m. w. N.

ermöglichen. Die EU schließt in ihrer Schiedskonvention die Durchführung eines Verfahrens lediglich im Falle von „serious penalties“ aus.<sup>1365</sup>

Gegen die Verweigerung von Verständigungsverfahren ist einzuwenden, dass bisher keine klare internationale Grenzziehung hinsichtlich der Definition von Täuschungen mittels eines einheitlichen Maßstabes gelungen ist. Ohne einen solchen drohen jedoch Vorverurteilung und Willkür. Es ist für eine globalisierte Wirtschaft höchst schädlich, wenn einzelne Staaten sich mit unbewiesenen Missbrauchsvorwürfen einem Verständigungsverfahren entziehen und so eine Doppelbesteuerung zu ihren Gunsten manifestieren. Daher ist die eingehende Behandlung von Täuschungsvorwürfen im Verständigungsverfahren selbst vorzuziehen.

#### (6) Verweigerung eines Verständigungsverfahrens in diversen anderen Konstellationen

In Frankreich genügen für die Ablehnung eines Verständigungsverfahrens bereits Auslegungsdifferenzen zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung. Die Steuerbehörden lehnen in den meisten Ländern abgesehen von Belgien, Dänemark, Großbritannien und Schweden aus ihrer Sicht aussichtslose Verständigungsverfahren ab.<sup>1366</sup> Von einer Aussichtslosigkeit wird nicht lediglich wegen eines früheren erfolglosen Verständigungsverfahrens in einem vergleichbaren Fall auszugehen sein, sofern Änderungen der Auffassungen und sonstige Entwicklungen nicht ausgeschlossen sind.<sup>1367</sup> Jedoch drohen bei dieser Fallgruppe vielfältige und weit streuende Prognosen, die für den Steuerpflichtigen schwer abschätzbar sind und seine Rechtssicherheit beeinträchtigen.

Minimalbeträge hinsichtlich der beanstandeten Doppelbesteuerung rechtfertigen in Belgien, Dänemark, Frankreich, Großbritannien, Portugal und Schweden keine Ablehnung eines Verständigungsverfahrens. In Australien, Deutschland, Griechenland, Japan, den Niederlanden, Norwegen, Österreich und den USA können Minimalbeträge dagegen zu einer Ablehnung eines Verständigungsverfahrens führen und eine unilaterale Abhilfe auslösen.<sup>1368</sup> Wenn eine unilaterale Abhilfe in solchen Fällen auch tatsächlich erfolgt, dient die Vermeidung von Verständigungsverfahren dem Interesse des Steuerpflichtigen an einer gerechten Besteuerung sowie dem Interesse der Finanzbehörden an einem möglichst effizienten Einsatz ihrer personellen Kapazitäten.

---

<sup>1365</sup> OECD, *Improving*, S. 7f.

<sup>1366</sup> Koch, Karl, S. 30f.

<sup>1367</sup> Strobl, S. 175; Koch, Karl, S. 30f.

<sup>1368</sup> Koch, Karl, S. 32.



### (7) Eigene Stellungnahme

Insgesamt ist das Ablehnen der Einleitung eines Verständigungsverfahrens zumindest dann gerechtfertigt, wenn der Steuerpflichtige ein klares *venire contra factum proprium* begeht, sich also zu seinem vorangegangenen Verhalten hinsichtlich des Steuertatbestandes in Widerspruch setzt. Wenn er jedoch durch unklare Teilvereinbarungen komplett vom Verständigungsverfahren abgeschnitten wird, so stellt dies eine Überreaktion der kompetenten Behörden dar. Vielmehr sollte die Teilvereinbarung dann als Grenzwert in die Verhandlungen einfließen, damit Chancen und Risiken des Steuerpflichtigen aus solchen Teilvereinbarungen ausgeglichen bleiben. Insbesondere sind für den Steuerpflichtigen vorhersehbare und rechtssichere Regelungen geeignet, seine Kooperation bereits im Vorfeld zu fördern. Dazu sollte frühzeitig auf die Folgen nachhaltiger Nichtbefolgung hingewiesen werden. Bei Inanspruchnahme von Safe-Harbour-Regelungen ohne expliziten Verzicht des Steuerpflichtigen auf ein Verständigungsverfahren sollte ein Verständigungsverfahren eingeleitet werden. Gleiches gilt für Täuschungen, da ihr Vorliegen bisher weltweit nicht an einem einheitlichen Maßstab gemessen wird.

#### *b) Steuerzahlung vor Verfahrensbeginn*

In einigen Staaten wird die Zahlung der Steuerschuld durch den Steuerpflichtigen als Voraussetzung für den Beginn des Verständigungsverfahrens angesehen. In anderen ist die Zahlung zwar keine Voraussetzung, jedoch ist die Zahlungspflicht nicht bis zum Ende des Verständigungsverfahrens aufgeschoben.<sup>1369</sup> Bei Zahlungsverzug büren viele Rechtsordnungen dem Steuerpflichtigen erhebliche Verzugszinsen auf, die über den Marktsätzen für Sollzinsen rangieren.

Daher ist der Steuerzahler bei wirtschaftlich vernünftigem Handeln in beiden Fällen zu einer möglichst zügigen Zahlung seiner Steuerschulden gezwungen. Dies führt in Höhe der Doppelbesteuerung für den Steuerpflichtigen zu einer doppelten Belastung. Da die Pflicht zur Zahlung der Steuern auch ohne die Einleitung eines Verständigungsverfahrens bestünde, kann man diese Regelung nicht als Hindernis für die Einleitung eines Verständigungsverfahrens betrachten. Im Rahmen der Umsetzung der Ergebnisse wird bei den Gegenberichtigungen später noch einmal auf den Zahlungszeitpunkt für Steuern eingegangen.

In Deutschland wird die Vollziehung von Steuerbescheiden gem. §§ 361 AO, 69 FGO üblicherweise bis zum Ende des Verständigungsver-

---

<sup>1369</sup> OECD, *Improving*, S. 8.

fahrens ausgesetzt.<sup>1370</sup> Probleme ergeben sich lediglich hinsichtlich der Notwendigkeit einer Sicherheitsleistung gem. § 241 AO,<sup>1371</sup> auf die hier nicht näher eingegangen werden soll.

*i) Vorschlag: Gestaltung des Verständigungsverfahrens nach Art eines Prätendentenstreits*

Das derzeitige Verständigungsverfahren ist ohne nennenswerte Beteiligung des Steuerpflichtigen weitgehend als Prätendentenstreit zu sehen, sobald man es um eine Einigungspflicht ergänzt und Steuersatzdifferenzen vernachlässigt. Das Funktionieren eines solchen Kunstgriffes zum Prätendentenstreit setzt systematisch voraus, dass die Finanzbehörden sich auf eine Aufteilung ohne Doppelbesteuerung einigen müssen oder eine solche in einem Schiedsverfahren zwangsläufig erreicht wird. Zu durchdenken wäre dann eine zu schaffende Option für Unternehmen, den umstrittenen Anteil an der Bemessungsgrundlage zum höchsten in Frage kommenden oder zum durchschnittlichen Steuersatz zu hinterlegen – ggf. mit einem angemessenen Zuschlag – und sich aus dem Prätendentenstreit zwischen den Steuerbehörden weitgehend herauszuhalten.

Bereits die OECD charakterisiert die Funktion des MNU im Rahmen des Schiedsverfahrens als „Rolle des „Croupiers“, während es sich bei den wirklich betroffenen Parteien um die beteiligten Staaten handelt.“<sup>1372</sup> Dies wird vor allem dann der Fall sein, wenn mehrere Steuerverwaltungen um die Zuordnung der Gewinne eines MNU streiten und die fragliche Steuerbelastung in allen betroffenen Staaten für das MNU ähnlich hoch wäre. Dann wird man ihm nur schwer vorhalten können, es habe versucht seine Steuerlast künstlich zu reduzieren. Zumindest in solchen Fällen sollte dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt werden, seine voraussichtliche Steuerlast bei einer neutralen Stelle, z. B. einem clearing-house, zu hinterlegen, und sich ansonsten aus dem Verständigungsverfahren, abgesehen von der Erfüllung der gesetzlichen Informationspflichten, herauszuhalten. Während des nach Erbringung der Sicherheitsleistung stattfindenden Verständigungsverfahrens sollten die Finanzverwaltungen diesen Betrag für die im Streit befindlichen Bemessungsgrundlagen untereinander verteilen, ähnlich einem Prätendentenstreit. Eine solche Gestaltung hat den Vorteil, dass die MNU frühzeitig und nachhaltig von der Last der Doppelbesteuerung befreit werden.

---

<sup>1370</sup> Schaumburg, S. 813 m. w. N.; Eilers in Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, Rn. 35; Strobl, S. 179, befürwortet eine Stundung während eines laufenden Verständigungsverfahrens bei doppelter Erfassung und sieht entsprechende Ansätze in Deutschland.

<sup>1371</sup> Eilers in Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, Rn. 35.

<sup>1372</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 132.

Schwierigkeit bei diesem Ansatz ist die Ermittlung der richtigen Höhe der Sicherheitsleistung des Steuerpflichtigen. Hier muss u. U. einem überschlägigen pragmatischen Vorgehen gegenüber mathematischer Exaktheit der Vorzug eingeräumt werden. Dabei ist jedoch darauf zu achten, dass weder für die Steuerverwaltungen noch für den Steuerpflichtigen ein Anreiz zur übermäßigen Einleitung von Verständigungsverfahren entsteht. Dieser wäre dann zu befürchten, wenn eine erhebliche Über- bzw. Untersicherung der Steuerlasten erfolgte. Der Steuerpflichtige wäre bei einem Ausschluss von Nachleistungen bereits mit Erbringung der Sicherheitsleistung von der Doppelbesteuerung befreit, unabhängig vom Ausgang des Verständigungsverfahrens.

## 2. Die Durchführung des Verfahrens

Nicht nur die Einleitung eines Verständigungsverfahrens birgt zahlreiche Probleme in sich, die dem Steuerpflichtigen die Verfolgung einer korrekten Besteuerung im internationalen Kontext erschweren. Ist erst einmal die Eröffnung eines Verständigungsverfahrens erreicht, hält die Durchführung des Verfahrens weitere Hindernisse bereit, bevor die Doppelbesteuerung beseitigt werden kann.

### *a) Nationale Bestimmungen, die den Steuerbehörden keine Verhandlungen erlauben*

In Einzelfällen sind die Steuerbehörden nicht befugt, ergebnisoffene Verhandlungen mit anderen Steuerbehörden zu führen.<sup>1373</sup> In Deutschland gelten für tatsächliche Verständigungen zwischen der Steuerverwaltung und dem Steuerpflichtigen einige Einschränkungen. Diese resultieren aus der gesetzlichen Verpflichtung der Steuerbehörden zu einer gleichmäßigen Besteuerung. Daher darf die Finanzverwaltung nicht willkürlich Vereinbarungen mit dem Steuerpflichtigen treffen.<sup>1374</sup> Insbesondere sind Verständigungen über Rechtsfragen nicht zulässig. Dagegen können Vereinbarungen durchaus zur Überwindung strittiger tatsächlicher, schwer zu ermittelnder Umstände erfolgen, also einen einvernehmlichen Sachverhalt festlegen.<sup>1375</sup>

Der Umfang der Verhandlungsmacht ist in Deutschland bereits hinsichtlich der tatsächlichen Verständigung zwischen der Steuerverwaltung und dem Steuerpflichtigen umstritten.<sup>1376</sup> Der BFH hat entschieden, dass

---

<sup>1373</sup> OECD, Improving, S. 10.

<sup>1374</sup> Auf die Grenzen strafprozessualer Verständigungen verweist Hillenbrand, S. 338, unter Verweis auf die Rechtssprechung des BGH, dazu eingehend Meyer-Goßner, Einleitung Rn. 119ff.

<sup>1375</sup> Hillenbrand, S. 338.

<sup>1376</sup> Wiese, S. 333.

tatsächliche Verständigungen lediglich über unklare Sachverhaltsfragen nicht jedoch über zweifelhafte Rechtsfragen zulässig sind.<sup>1377</sup> Dagegen ist Vogel der Auffassung, dass Rechtsvergleiche dem steuerlichen Legitimitätsprinzip nicht widersprechen sondern lediglich Mehrdeutigkeiten bei der Anwendung der Gesetze überwinden. Eine Grenze ist mit dem BVerwG dort zu ziehen, wo Steuervereinbarungen gegen Gesetze verstoßen oder von Gesetzen abweichen.<sup>1378</sup>

Die OECD stellt klar: „the CA is not there to protect the revenue of their home country regardless of the correct interpretation of the treaty or, for example, to defend audit adjustments not soundly based on the applicable legal principles. Otherwise there is a risk that the State will not meet its treaty obligations.“ In solchen Fällen wäre das Verständigungsverfahren sonst von vornherein nur eingeschränkt wirksam. Um Transparenz für die Steuerpflichtigen zu gewährleisten, empfiehlt die OECD Verhandlungen über Einschränkungen des Verfahrens im Rahmen der DBA-Verhandlungen und Veröffentlichungen der Ergebnisse bereits in begleitenden Materialien oder Kommentierungen zu den DBA. Daraus sollte für jedermann ersichtlich sein, über welche Themen zwischen den jeweiligen DBA-Vertragsstaaten keine Verhandlungen geführt werden können. Die JWG beabsichtigt eine eingehende Analyse der aktuellen Kompetenzen der Steuerbehörden sowie die Darlegung der Ergebnisse im MEMAP. Außerdem sollen Empfehlungen erarbeitet werden, dass den Steuerbehörden diejenigen Kompetenzen gegeben werden, die das Verständigungsverfahren effizient ermöglichen.<sup>1379</sup>

Da Verständigungsverfahren den Steuerpflichtigen in ähnlicher Weise bevor- oder benachteiligen können wie tatsächliche Verständigungen, dürfte die BFH-Rechtsprechung grundsätzlich auch auf Verständigungsvereinbarungen hinsichtlich der Rechtsfragen anwendbar sein. In der Praxis finden sich jedoch in den meisten Fällen zahlreiche hinreichend ungewisse Sachverhaltsfragen, so dass eine Kollision mit der Rechtsprechung des BFH in der Regel ausscheiden dürfte. Eine abweichende Beurteilung könnte sich bei Verständigungsverfahren daraus ergeben, dass eine ausländische Finanzbehörde mitwirkt und somit der Einfluss der deutschen Finanzbehörde auf das Verständigungsergebnis sehr eingeschränkt ist. Möglicherweise läge es dann im Interesse des Steuerpflichtigen, sowohl bei Sach- als auch bei Rechtsfragen von einer drohenden Doppelbesteuerung befreit zu werden, auch wenn dies den Steuerbehörden sehr weite Handlungsspielräume eröffnet und eine gleichmäßige Besteuerung nicht mehr garantiert werden kann. Um sol-

---

<sup>1377</sup> BFH BB 1985, 1519.

<sup>1378</sup> Wiese, S. 333 m. w. N.

<sup>1379</sup> OECD, Improving, S. 10.

che Spielräume nicht willkürlich erscheinen zu lassen, wäre eine Integration des Steuerpflichtigen in das Verständigungsverfahren wünschenswert. Damit würden Transparenz und Akzeptanz des Verständigungsverfahrens erhöht. Außerdem könnte sich der Steuerpflichtige von einem ordnungsgemäßen Verfahrensgang überzeugen.

### *b) Beteiligung des Steuerpflichtigen*

Die unzureichende unmittelbare Beteiligung der Steuerpflichtigen bei einem Verständigungsverfahren wird vielfach kritisiert.<sup>1380</sup> Deutschland und die USA werden diesbezüglich vielfach als Ausnahme betrachtet, da sie den „Steuerpflichtigen informell weitgehende Anhörungs- und Mitwirkungsrechte“ einräumen.<sup>1381</sup> Eine effektive Verfahrensbeteiligung fehle jedoch auch dort mangels Akteneinsichtsrecht.<sup>1382</sup> Praktisch großzügiger verhält sich wohl Großbritannien.<sup>1383</sup> Seit einigen Jahren wird die generelle Berechtigung für MNU gefordert, den Fall bei den Steuerbehörden oder bei der gemeinsamen Kommission selbst oder durch Vertreter vortragen zu dürfen,<sup>1384</sup> über den Verlauf des Diskussionsprozesses informiert zu werden<sup>1385</sup> und an internen Besprechungen teilzunehmen, um Missverständnisse zu vermeiden.<sup>1386</sup> Teilweise würde es für vorteilhaft gehalten, „wenn auch der Steuerpflichtige im geeigneten Moment seine Meinung vortragen könnte.“<sup>1387</sup> Dies wurde von der OECD 1996 noch mit dem Argument abgelehnt, das Verständigungsverfahren sei kein Rechtsmittelverfahren und deshalb sei eine Teilnahme des Steuerpflichtigen ins freie Ermessen der zuständigen Behörden zu

---

<sup>1380</sup> Blessing 1996, S. 23-16; Eilers in Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, Rn. 9, 64 m. w. N.; Studer, S. 85, 91 m. w. N.; eine teilweise Ausnahme bildete das DBA USA – Deutschland 1991, das in Art. 25 IV die direkte Beteiligung der Steuerpflichtigen vorsah, Blessing 1996, S. 23-16; Koch, Karl, S. 43.

<sup>1381</sup> Eilers in Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, Rn. 9 und in Rn. 64 nennt er einen Auskunftsverkehr zwischen Steuerpflichtigem und Steuerbehörde gem. Art. 25 DBA USA-Deutschland zulässig; Tittel, S. 60 m. w. N., hebt die großzügige Praxis in Frankreich und Deutschland hervor.

<sup>1382</sup> Eilers in Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, Rn. 9 m. w. N.

<sup>1383</sup> Koch, Karl, S. 38, ohne dies näher zu erläutern.

<sup>1384</sup> Diese Empfehlung machte das Committee on Fiscal Affairs bereits 1984, Baker 1991, S. 330 Rn. 29-15 m. w. N.

<sup>1385</sup> OECD-Kommentar in Baker 2003, S. 25-11 Rn. 25C.43, lehnt eine Offenlegung von Unterlagen gegenüber den Steuerpflichtigen oder Vertretern aufgrund des besonderen Verfahrenscharakters ab.

<sup>1386</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 101; OECD-Kommentar in Baker 2003, S. 25-11 Rn. 25C.42, fordert insbesondere, dass Steuerpflichtige persönlich oder durch Vertreter vor der gemeinsamen Kommission der zuständigen Steuerbehörden schriftlich und mündlich vortragen dürfen.

<sup>1387</sup> Studer, S. 91.

stellen.<sup>1388</sup> Die JWG möchte im MEMAP die Diskussion über die Rolle des Steuerpflichtigen am Verständigungsverfahren ausführlich darstellen.<sup>1389</sup> Es wird auch vorgeschlagen, „interessierte Steuerpflichtige und repräsentative Vereinigungen“ auch im Zuge eines Konsultationsverfahrens anzuhören.<sup>1390</sup> Selbstverständlich hat der Steuerpflichtige seine Steuerbehörde mit allen erforderlichen Informationen zu versorgen.<sup>1391</sup> Überdies kann der Kontakt zum jeweiligen Sachbearbeiter der Steuerbehörde unterschiedlich eng ausfallen.<sup>1392</sup> Die einzelnen Informationspflichten des Steuerpflichtigen gegenüber der Steuerbehörde wurden bereits oben bei den Einleitungshindernissen für ein Verständigungsverfahren dargestellt.

#### (1) Information des Steuerpflichtigen über den Verfahrensstand durch die Steuerbehörde

Der Steuerpflichtige wird in vielen Staaten völlig unzureichend über die Verfahrensfortschritte informiert. Wünschenswert wäre eine Information über die verschiedenen Verfahrensschritte, wie die Annahme der Anfrage auf Durchführung eines Verständigungsverfahrens durch den zweiten Staat, den Beginn der Verhandlungen, das Abhalten persönlicher Zusammenkünfte und das Zustandekommen eines wechselseitigen Übereinkommens.<sup>1393</sup> Eine entsprechende Informationspolitik wird in einigen Staaten bereits heute praktiziert<sup>1394</sup> und ist in anderen sogar in der Verfassung oder in den Steuergesetzen rechtlich garantiert. Auch der Grad der ausgetauschten Informationen zwischen der kompetenten Steuerverwaltung und dem Steuerpflichtigen variiert erheblich. Die in der Praxis zu beobachtende Informationstiefe erstreckt sich von einer bloß allgemeinen Information über das Erreichen oben genannter Stadien bis hin zu einer offenen, gegenseitigen Diskussion aufgeworfener Steuerfragen. Die OECD fasst die praktischen Erfahrungen zusammen: „Country experience shows that frequent communication with taxpayers in the MAP can often be very helpful in ensuring a speedy and equitable resolution of MAP cases, especially by ensuring that both CAs have a common understanding of the facts of the case.“ Dieser Informationsaustausch muss selbstverständlich unter voller Wahrung der Vertraulichkeitsverpflichtungen aus den DBA und aus den nationalen Rechtsord-

<sup>1388</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 101.

<sup>1389</sup> OECD, Improving, S. 21.

<sup>1390</sup> Tittel, S. 61.

<sup>1391</sup> Koch, Karl, S. 38.

<sup>1392</sup> Blessing 1996, S. 23-35, stellt die Offenheit des amerikanischen IRS für jederzeitige Kontaktaufnahmen seitens des Steuerpflichtigen sehr positiv dar.

<sup>1393</sup> OECD, Improving, S. 17.

<sup>1394</sup> Koch, Karl, S. 38.

nungen erfolgen.<sup>1395</sup> Die hinreichende Information des Steuerpflichtigen über den Verfahrensstand ist auch faktische Voraussetzung dafür, dass er in die Lage versetzt wird, ggf. von einem permanenten Recht zur Beendigung des Verständigungsverfahrens Gebrauch machen zu können.<sup>1396</sup> Dieser Anspruch ergibt sich zumindest in einigen Staaten aus seinem Recht, das Verfahrensergebnis abzulehnen oder anzunehmen.<sup>1397</sup> Eine bessere Information des Steuerpflichtigen führt zu einer besseren Ressourcennutzung bei den Steuerbehörden, weil ein Steuerpflichtiger nicht erst am Verfahrensende das Ergebnis ablehnt sondern mit hoher Wahrscheinlichkeit schon zu einem früheren Zeitpunkt absehbar aussichtslose Verhandlungen beenden lässt.<sup>1398</sup> In den meisten Staaten besteht die Bereitschaft, auf Antragsrücknahme des Steuerpflichtigen das Verständigungsverfahren zu beenden.<sup>1399</sup> Ein Recht auf Akteneinsicht wird aufgrund des besonderen Charakters des Verständigungsverfahrens abgelehnt.<sup>1400</sup> Solange ein solches fehlt, ist jedoch eine effektive Verfahrensbeteiligung des Steuerpflichtigen kaum möglich.<sup>1401</sup>

## (2) Präsentation des Falles durch den Steuerpflichtigen vor den Steuerbehörden

Obwohl es dem MNU bzw. seinen verbundenen Unternehmen erlaubt ist, seinen Fall der eigenen Steuerbehörde an seinem Unternehmenssitz vorzustellen,<sup>1402</sup> darf es üblicherweise nicht an den Verhandlungen zwischen den Steuerbehörden der beiden Vertragsstaaten direkt teilnehmen.<sup>1403</sup> Soweit in DBA ein Schiedsverfahren vorgesehen ist, darf das MNU seinen Fall dem Schiedsgericht teilweise direkt präsentieren.<sup>1404</sup>

---

<sup>1395</sup> OECD, Improving, S. 17. Dort wird auch auf einen Änderungsvorschlag des CFA verwiesen, Art. 25 IV MA-OECD wie folgt zu ändern: „Article 26 applies to the exchange of information for the purposes of this Article. The confidentiality of information exchanged for the purposes of a mutual agreement is thus ensured.“

<sup>1396</sup> OECD, Improving, S. 17; Koch, Karl, S. 39, sieht dieses Recht nur in Belgien, Frankreich, Großbritannien, Japan und der Schweiz existierend; Schaumburg, S. 805, sieht ein derartiges Recht für Steuerpflichtige gar nicht, m. w. N.

<sup>1397</sup> OECD, Improving, S. 17; Koch, Karl, S. 40, nennt Deutschland, Schweiz und die USA, wo die Umsetzung der Verständigungslösung von der Zustimmung des Steuerpflichtigen abhängig ist.

<sup>1398</sup> OECD, Improving, S. 17.

<sup>1399</sup> Koch, Karl, S. 39.

<sup>1400</sup> Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 43.

<sup>1401</sup> Eilers in Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, Rn. 9.

<sup>1402</sup> Studer, S. 85, berichtet von üblichen Anhörungen zumeist „vor der Einleitung“ des Verständigungsverfahrens durch die jeweilige nationale Steuerbehörde, auf S. 85 + 90 von Augenscheinnahmen durch die Steuerbehörden.

<sup>1403</sup> Arnold/ McIntyre, S. 132; OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 101.

<sup>1404</sup> Arnold/ McIntyre, S. 132f.

Sollte ein Steuerpflichtiger seine Beteiligung fordern, genügt dies gem. Revenue Procedure 91-23<sup>1405</sup> in den USA sogar für die Zurückweisung eines Verlangens nach einem Verständigungsverfahren.<sup>1406</sup> Die Schweiz hat sehr gute Erfahrungen mit einem Vortragsrecht des Steuerpflichtigen vor der gemeinsamen Kommission gemacht.<sup>1407</sup> Vereinzelt DBA erlauben es dem MNU zumindest, den Fall beiden Steuerbehörden unabhängig vorzustellen.<sup>1408</sup> Die OECD hält dieses Recht generell für wünschenswert, da insbesondere die Verrechnungspreisfälle immer komplexer und umfangreicher werden.<sup>1409</sup> Bei einer formellen Gewährung rechtlichen Gehörs wird vereinzelt eine weitere Verzögerung des Verständigungsverfahrens befürchtet. Ferner werde dem Steuerpflichtigen de facto hinreichend Gelegenheit zu Stellungnahmen gegeben.<sup>1410</sup>

Diese Argumentation überzeugt nicht. Wenn die derzeitige Praxis rechtliches Gehör gewährt, kann ein Recht darauf das Verfahren nicht behindern. Es würde lediglich der status quo kodifiziert, also die derzeitige Übung. Anders sähe es aus, wenn die derzeitige Praxis das rechtliche Gehör nicht ausreichend gewährleistet. In einem solchen Fall wären aber Verzögerungen an anderer Stelle abzuschaffen und an dieser Stelle gerade rechtliches Gehör zu gewähren. Schließlich hätte es dann der Steuerpflichtige in der Hand, die Verzögerungen so gering wie möglich zu halten und seine Stellungnahmen so detailliert wie nötig umzusetzen. Entscheidet sich der Steuerpflichtige dagegen für taktische Spielchen, riskiert er durch sein Verhalten selbst ein zügiges Verfahren und ein sachgerechtes Ergebnis. Auch wenn man das Verständigungsverfahren weiterhin als diplomatisches reines Behördenverfahren und nicht als Streitiges Verfahren begreift, ist eine Beteiligung des Steuerpflichtigen aufgrund der sehr komplexen Fragestellungen bei der Gewinnabgrenzung zur Steigerung der Effizienz und der Akzeptanz des Verfahrens unumgänglich.

### (3) Die Einbeziehung von Beratern durch den Steuerpflichtigen

Steuerzahler werden in Verständigungsverfahren meistens durch Steuerfachabteilungen oder externe Berater vertreten, die für sie alle notwendigen Informationen weiterleiten und Anfragen der kompetenten Steuerbehörden beantworten.

---

<sup>1405</sup> Die Revenue Procedure 91-23 wurde durch Revenue Procedure 96-13 ersetzt, inhaltlich entsprechend Announcement 95-9, Blessing/ Dunahoo, S. S23-1.

<sup>1406</sup> Blessing 1996, S. 23-29.

<sup>1407</sup> Koch, Karl, S. 38.

<sup>1408</sup> Arnold/ McIntyre, S. 132; Blessing 1996, S. 23-35, unter Verweis auf das DBA USA-Deutschland 1996.

<sup>1409</sup> OECD, Improving, S. 17 f.

<sup>1410</sup> Koch, Karl, S. 44.



Dennoch rät die OECD dazu, zusätzlich direkte Kommunikation zwischen den Steuerbehörden und den Steuerpflichtigen zu pflegen. Dies begründet sie mit der Möglichkeit zu zeitnaher Information der Steuerbehörden durch den Steuerpflichtigen sowie der Vermeidung eines Blackbox -Eindrucks beim Steuerzahler trotz häufiger Kommunikation zwischen den Steuerbehörden und dem Steuerzahler.<sup>1411</sup> In einer Befragung einiger Entscheidungsträger von MNU wurde herausgefunden, dass diese vielfach enge, auf Gegenseitigkeit beruhende, Beziehungen zu den Steuerbehörden unterhalten. Viele Berater der MNU für Verrechnungspreise sind zusätzlich ehemalige Steuerbeamte der kompetenten Finanzbehörden für Verrechnungspreise.<sup>1412</sup>

Diese Erfahrungen können zur Lösung des Steuerkonfliktes positiv beitragen, jedoch sollte auch unabhängig von derartigen Personalaustauschen ein Verständigungsverfahren für einen Berater handhabbar sein. Die Argumentation der OECD für zusätzliche direkte Kommunikation zwischen Steuerpflichtigem und Finanzbehörden ist nicht eingängig. Die OECD unterstellt den Beratern wie Rechtsanwälten oder Steuerberatern mit ihrer Argumentation nämlich, dass diese ihre Mandanten nicht in den Ablauf des Verständigungsverfahrens einbeziehen und nicht zeitnah und ordentlich über dessen Fortschritte informieren. Ein guter Berater wird bei an ihn herangetragenem dringenden Informationsanfragen nicht auf dem Postweg eine Antwort seines Mandanten einfordern, sondern per Telefon, Email oder FAX umgehende Antwort durch den Mandanten ermöglichen oder sogar sicherstellen. Seine Aufgabe besteht v. a. in der Sichtung des Informationsflusses und der Prüfung, ob dieser auch der Förderung der Verhandlungsstrategie des Mandanten dient. Für diese Aufgaben ist ein Berater vielfach erforderlich, wenn die Unternehmen keine hinreichenden internen Spezialisten für Verständigungsverfahren haben.<sup>1413</sup> Hinsichtlich des Informationsflusses ist auch sicherzustellen, dass beiden kompetenten Steuerbehörden zeitgleich dieselben Informationen zur Verfügung gestellt werden.<sup>1414</sup> Gerade dazu ist der Einsatz von Beratern prädestiniert, da sie das Verfahren wegen ihrer Fachkenntnis und Spezialisierung besser überblicken können als der Steuerpflichtige selbst.

Fordert die OECD dagegen Kommunikation am Berater vorbei, so verkennt sie seine Funktionen und macht ihn weitgehend überflüssig, weil dieser die Strategie, die er mit dem Mandanten festgelegt hat,

---

<sup>1411</sup> OECD, *Improving*, S. 17 f.

<sup>1412</sup> Elliott/ Emmanuel, S. 48.

<sup>1413</sup> Auch die OECD gibt zu, dass es für den Einsatz von Beratern gute Gründe aus Sicht des Steuerzahlers geben mag, *Improving*, S. 18.

<sup>1414</sup> OECD, S. 20.

nicht mehr hinreichend zielgenau verfolgen kann. Ganz entgegen der Einschätzung der OECD erscheint deren Vorschlag vielmehr geeignet, den Zeitaufwand sogar noch zu erhöhen. Denn die Kommunikation zwischen der kompetenten Steuerbehörde und dem Berater dürfte weniger anfällig für Missverständnisse sein als diejenige zwischen Steuerbehörde und Steuerpflichtigem. Ein Berater wird als Spezialist Anfragen c. p. genauer erfassen und Missverständnisse eher beheben können. Dann kann er bei seinem Mandanten hilfreiche Informationen abfragen und ggf. ergänzen lassen, bis sie der Anfrage entsprechen. Auf diese Weise würden die Steuerbehörden nicht zu mehrfachen Rückfragen gezwungen und es würde Zeit gespart. Außerdem vermeidet der Steuerpflichtige eine kontraproduktive Informationspolitik.

Im deutschen Steuerrecht findet sich in § 80 III 1 AO eine Regelung,<sup>1415</sup> die den Finanzbehörden grundsätzlich aufgibt, sich an den bestellten Bevollmächtigten des Steuerpflichtigen zu wenden. Eine Ausnahme wird in § 80 III 2 AO nur bei Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen gemacht. Diese Ausnahme ist durch § 80 III 3 AO jedoch dahingehend eingeschränkt, dass in solchen Fällen der Bevollmächtigte verständigt werden soll. Somit gewährt auch das deutsche Steuerrecht jedenfalls eine funktionsfähige Beratung, indem es dem Berater erlaubt, die Informationsflüsse zwischen den Finanzbehörden und seinem Mandanten strategisch zu bündeln und sicherstellt, dass er nicht umgangen wird.

Die OECD stellt fest, dass bisher die Hinzuziehung von Beratern durch den Steuerzahler in keinem Land formal erforderlich ist.<sup>1416</sup> Jedoch wird insbesondere bei Einsetzung einer gemeinsamen Kommission durch die beteiligten Steuerbehörden die Zulassung von Vertretern und Beratern als Mindestanforderung an ein faires Verfahren gefordert.<sup>1417</sup> Die Einschätzung der OECD, dass das Bedürfnis nach einer Hinzuziehung von Beratern durch die bloße Bereitstellung von Fristen, Telefonnummern und Adressen der kompetenten Steuerbehörden substantiell reduziert werden könnte, erscheint nicht realistisch.<sup>1418</sup> Bei vielen MNU wird eine Hinzuziehung externer Berater nicht erforderlich sein, da die steuerliche Kompetenz im Hause selbst vorhanden ist. Für alle anderen Steuerpflichtigen, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen, wäre dagegen insbesondere bei komplexen und umfangreichen Verständigungs-

---

<sup>1415</sup> Ähnliche Regelungen finden sich für den Zivilprozess in § 172 ZPO und für Verfahren vor den Verwaltungsgerichten in § 56 VwGO i. V. m. § 172 ZPO.

<sup>1416</sup> OECD, Improving, S. 18.

<sup>1417</sup> Beispielsweise von OECD-Kommentar in Baker 2003, S. 25-11 Rn. 25C.42; Debatin/Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 42.

<sup>1418</sup> Diese Einschätzung der OECD findet sich bei: OECD, Improving, S. 18.

verfahren die Unterstützung durch qualifizierte Berater wünschenswert. Eine verbindliche Festlegung zur Postulationsfähigkeit – möglicherweise basierend auf einschlägigen Berufsabschlüssen – könnte der Beschleunigung von Verständigungsverfahren dienen, wenn es die Beratungsqualität sichert oder verbessert. Zumindest sollten die Steuerbehörden den Steuerpflichtigen darauf hinweisen, wenn ein qualifizierter Berater das Verfahren offensichtlich beschleunigen würde.

#### (4) Teilnahme des Steuerpflichtigen an Verhandlungen

Betrachtet man die klassische Stufenleiter der Streiterledigungsmittel, so klaffen bei den bisherigen Regelungen in DBA noch einige ungenutzte Lücken.<sup>1419</sup> Es finden sich in der bisherigen Verfahrensstruktur lediglich die erste Stufe „Einigung“ und teilweise die letzte Stufe „Schiedsgerichtsbarkeit“. Die Stufen Vermittlung, Untersuchung und Vergleich sind bisher jedoch fast ungenutzt. Und selbst auf der letzten Stufe bleiben bislang bedauerlicherweise einige Wünsche offen, wenn das Schiedsverfahren von einer entsprechenden Übereinkunft der beteiligten Finanzbehörden am Ende des Verständigungsverfahrens abhängig ist.

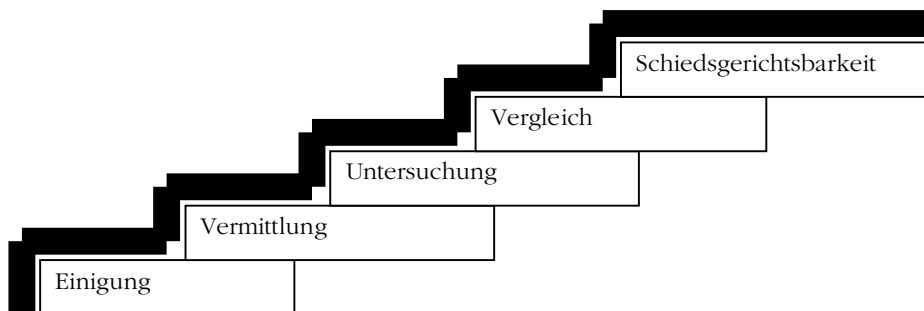


Abbildung 15: Klassische Stufenleiter der Streiterledigungsmittel<sup>1420</sup>

Die OECD schloss bereits 1996 nicht aus, dass die Mitwirkung des Steuerpflichtigen beim Abschluss eines APA von ihm als Vorteil angesehen wird gegenüber einem Verständigungsverfahren.<sup>1421</sup> Sie lobt im Zusammenhang mit den APAs die Gelegenheit, „in einem Geist und in einem Klima zu beraten und zusammenzuarbeiten, die nicht durch Rivalität

<sup>1419</sup> Tittel, S. 72 m. w. N., benennt die Stufen.

<sup>1420</sup> Entwickelt aus dem Text von Tittel, S. 72 m. w. N.

<sup>1421</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 123, hält aus Sicht des Steuerpflichtigen seine Beteiligung beim Abschluss eines APA gegenüber dem Verständigungsverfahren für einen möglichen Vorteil.

gekennzeichnet sind.“ Auch fördere der freie Informationsfluss „ein rechtlich einwandfreies und praktikables Ergebnis“. <sup>1422</sup> Es bleibt zu prüfen, ob eine ähnliche Beteiligung des Steuerpflichtigen den Charakter des Verständigungsverfahrens zwangsläufig negativ beeinflusst oder ob nicht sogar eine derartige Modifikation des Verständigungsverfahrens effizientere Ergebnisse liefert. Mittlerweile hat auch die OECD zumindest die Wahrnehmung der Unternehmen erkannt, „that the MAP was a “black box” into which the taxpayer’s dispute disappeared and either no solution ever emerged, a solution emerged long after the event or the basis on which any solution had been reached was not explained or was not clear to the taxpayer.“ Eine derartige Beschreibung gibt ein verheerendes Bild von einem angeblich effektiven und effizienten Verfahren. Dennoch hält die OECD die kooperativen Elemente des Verständigungsverfahrens nach wie vor für erhaltenswert, da diese Elemente auch die generellen Beziehungen zwischen den beteiligten Steuerverwaltungen und Staaten zu verbessern helfen. <sup>1423</sup> Jedoch ist eine Öffnung der OECD dahingehend zu beobachten, dass der Steuerpflichtige „auf Abruf“ persönlich vor Ort oder am Telefon bei wichtigen Zusammenkünften der Steuerbehörden zur Beantwortung von Fragen bereitstehen sollte. Einige Staaten befürchten, dass die Einbeziehung der Steuerzahler in das Verständigungsverfahren einvernehmliche Lösungen erschweren könnte, worauf sich die OECD wie folgt äußert. „Therefore, taxpayer involvement in the MAP should remain limited to presenting their views and assisting in the fact-finding, without participating in the negotiation process.“ <sup>1424</sup>

Der DIHT hat bereits Anfang der 80er Jahre des 20. Jahrhunderts ein Planspiel mit Vertretern aus Unternehmen und Finanzverwaltung durchgeführt. Die Ergebnisse sind ermutigend: „Die in der Stellungnahme zum Ausdruck kommenden Auffassungen sind zum überwiegenden Teil – dies ist das wichtigste Resultat der gemeinsamen Diskussion zwischen den Vertretern der Unternehmen und den Vertretern der Finanzverwaltung – gemeinsame Ansicht beider Seiten, die sich um eine vorurteilsfreie, sachgerechte Lösung des ungemein komplexen Problems der Verrechnungspreise bemühten.“ <sup>1425</sup> Sicherlich besteht zwischen einem Planspiel und einem realen Verrechnungspreiskonflikt ein erheblicher Unterschied, jedoch ist die damalige Überraschung des DIHT keineswegs geeignet, für heutige reale Konflikte jegliche Hoffnung zu begraben.

---

<sup>1422</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 126.

<sup>1423</sup> OECD, Improving, S. 3 f.

<sup>1424</sup> OECD, Improving, S. 18.

<sup>1425</sup> DIHT, S. 6.

Vielmehr sollte man einem runden Tisch mit allen Beteiligten mehr als nur einen ablehnenden Gedanken widmen.

Die Annahme der OECD, dass die Atmosphäre bei APA-Verhandlungen durch geringere Auseinandersetzungen als bei Verrechnungspreisprüfungen gekennzeichnet sei, erscheint nicht zwingend.<sup>1426</sup> Für die Steuerpflichtigen hängt an den Verhandlungen das identische steuerliche Interesse. Für eine Kriminalisierung besteht kein Anlass, solange die Sachverhaltsangaben des Steuerpflichtigen wahrheitsgemäß erfolgen und nur die steuerlichen Folgerungen zwischen den Beteiligten strittig sind. Sollte ein Steuerpflichtiger im Rahmen eines APA manipulierte Daten anbieten, hat das sicherlich gleich oder später, abhängig vom Zeitpunkt der Aufklärung durch die Behörden, ebenfalls atmosphärische Störungen zur Folge. Daher macht es kaum einen Unterschied, ob man sich in APA-Verhandlungen oder im Verständigungsverfahren befindet.

Beobachtet man die derzeitigen Ergebnisse der Verständigungsverfahren, so gibt es in vielen Fällen sicherlich wenig zu beanstanden, jedoch kann es dem Steuerzahler nicht zugemutet werden, u. U. fünf Jahre auf ein einvernehmliches Ergebnis zu warten. Es dürfte wohl insbesondere bei einer Erhöhung der Verfahrenszahl sowie der Komplexität und des Umfangs der Fälle eher zielführend sein, dem bisherigen Verständigungsverfahren einen zeitlich beschränkten Konfliktlösungszeitraum zu gewähren, nach dessen Ablauf der Steuerzahler einbezogen wird, und aktiv an einer Beschleunigung des Verfahrens mitwirken kann. Der o. g. Konfliktlösungszeitraum für ein Verständigungsverfahren im herkömmlichen Sinne sollte so bemessen sein, dass die kompetenten Steuerbehörden eine realistische Chance haben, bei stringentem Vorgehen eine Einigung herbeizuführen. Bei zielgerichtetem Einsatz aller o. g. Medien sollte eine Lösung innerhalb eines Jahres verfahrenstechnisch machbar sein. Ist nach einem Jahr eine Lösung nicht erreicht, so muss dem Steuerpflichtigen die Gelegenheit gegeben werden, Aktivitäten zu entwickeln. Es sollte ihm offen stehen, ob er sich selbst in das Verfahren einschalten möchte oder ob er einen kompetenten unabhängigen Mediator beauftragt, zwischen den Finanzbehörden zu vermitteln. Letztlich bleibt es bei einer Risikoabwägung des Steuerpflichtigen.

### *c) Dauer von Verständigungsverfahren*

Die OECD selbst geht offensichtlich von wenigstens teilweise sehr langen Verfahren aus, wenn sie feststellt, dass die Zinsen die ursprüngliche

---

<sup>1426</sup> Diese Annahme findet sich bei OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 126.

Steuerforderung erreichen oder übersteigen können.<sup>1427</sup> Sehr lange Verfahrensdauern beim Verständigungsverfahren werden von verschiedenen Seiten attestiert.<sup>1428</sup> So können zwischen Betriebsprüfungen und dem Abschluss eines Verständigungsverfahrens „fünf oder mehr“ Jahre vergehen.<sup>1429</sup> Von 1975 bis 1979 betrug die durchschnittliche Dauer von Verständigungsverfahren noch 1 Jahr und 8 Monate.<sup>1430</sup> Bei Verfahrensdauern für „allocation cases“<sup>1431</sup> in den USA von 1990 bis 1994<sup>1432</sup> kann man Initiativen aus den USA und aus dem Ausland unterscheiden. Auffällig ist, dass Verständigungsverfahren initiiert seitens der USA 1990 durchschnittlich 4,5 Jahre und 1991 durchschnittlich 3,5 Jahre dauerten und dass die Dauer ab 1992 plötzlich sprunghaft auf unter 2 Jahre absank. Bei aus dem Ausland angeregten Verständigungsverfahren schwankte die durchschnittliche Dauer dagegen nur zwischen 2 und 2,5 Jahren. In den USA beträgt die durchschnittliche Verfahrensdauer Mitte der Neunziger Jahre also ca. 2 Jahre.<sup>1433</sup> Diesen relativ überschaubaren Durchschnittswert kann man auf viele einfach gelagerte Fälle zurückführen.<sup>1434</sup> Bei komplizierten Verfahren schwellte die Verfahrensdauer dagegen auf viele Jahre an.<sup>1435</sup> Wann ein Verfahren kompliziert wird, hängt im Einzelfall von der Sachverhaltsermittlung und den Ermittlungsmethoden für die Bestimmung der internationalen Verrechnungspreise ab. Außerdem sind wohl auch die politischen Rahmenbedingungen nicht ganz zu vernachlässigen.

Die OECD fasst zusammen, dass es „oft innerhalb kurzer Zeit zu einer Lösung des Problems“ komme.<sup>1436</sup> In Extremfällen wird von einer Verzögerung von bis zu sieben Jahren zwischen Transaktion und Erledigung des Steuerfalles (tax settlement) berichtet. Aber auch ohne Extreme zu bemühen, vergehen oft Jahre, bis eine Transaktion steuerlich abgeschlossen ist.<sup>1437</sup> Dies wird vereinzelt auf enorme Arbeitsrückstände

<sup>1427</sup> Diese Feststellung findet sich bei: OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 103.

<sup>1428</sup> Die Verfahrensdauern erreichen: viele Jahre, Elliott/ Emmanuel, S. 49; mehrere Jahre, Koch, Karl, S. 23, Schaumburg, S. 805 m. w. N.

<sup>1429</sup> Eilers in Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, Rn. 19; Studer, S. 91, hält das Verschleppen „über Jahre und Jahre“ für eine Ausnahme.

<sup>1430</sup> Strobl, S. 179.

<sup>1431</sup> Fälle, die die Gewinnzuordnung betreffen.

<sup>1432</sup> Blessing 1996, S. 23-20.

<sup>1433</sup> Blessing 1996, S. 23-15; Koch, Karl, S. 23, nennt für Belgien, Kanada, Niederlande und USA durchschnittlich 1,5 bis 2 Jahre.

<sup>1434</sup> Blessing 1996, S. 23-15; Koch, Karl, S. 23, sieht viele kurze Fälle sogar in 6 Monaten als gelöst an.

<sup>1435</sup> Blessing 1996, S. 23-15.

<sup>1436</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 100.

<sup>1437</sup> Elliott/ Emmanuel, S. 48.

der Steuerbehörden und deren zusätzliche Beschäftigung mit APAs zurückgeführt.<sup>1438</sup> Die Gründe werden in der Datenbeschaffung, in mangelndem gegenseitigem Druck, in Einigungsschwierigkeiten, in häufig wechselnden Prioritäten der zuständigen Behörden und schließlich in problematischen Terminkoordinierungen gesehen.<sup>1439</sup> Verzögerungen können auch durch notwendige Übersetzungen und sonstige Dokumentenbeschaffungen entstehen.<sup>1440</sup>

Das Verfahren könnte nach Einschätzung der OECD durch persönliche Kontakte und Telefonkonferenzen beschleunigt werden, deren Kosten nicht gescheut werden sollten.<sup>1441</sup> Lange Verfahrenszeiträume führen für die MNU sowohl zu einer erheblichen Unsicherheit hinsichtlich steuerlicher Wirkungen als auch zu immensen Kosten.<sup>1442</sup> U. a. daraus kann man ableiten, „daß in der internationalen Praxis nur wenige Verständigungsverfahren durchgeführt werden“.<sup>1443</sup>

Die teilweise langjährigen Verständigungsverfahren beruhen auf einer Vielzahl erschwerender Faktoren. Zu nennen sind hier die Komplexität der Verrechnungspreisfragestellungen, teilweise erhebliche räumliche Distanzen zwischen den Beteiligten, suboptimaler Schriftverkehr, verschiedene Sprachen, Verfahren, Rechtssysteme und Buchführungsvorschriften. Ursachen für Verzögerungen liegen aber teilweise auch beim Steuerpflichtigen, wenn dieser wesentliche Informationen zurückhält.<sup>1444</sup> Darüber hinaus finden sich in der Literatur zahlreiche Verbesserungsvorschläge zur Beschleunigung des Verständigungsverfahrens. Koch nennt insbesondere eine bessere Nutzung stattfindender Treffen zwischen den Steuerverwaltungen sowie den schwedischen Vorschlag, mittels eines Schiedskörpers eine Beschleunigung zu erreichen.<sup>1445</sup>

### (1) Einschränkung der zulässigen Dauer

Die zulässige Dauer eines Verständigungsverfahrens ist bisher im MA-OECD nicht begrenzt. In einer Reihe von Einzelfällen sind völlig inakzeptable Verfahrenszeiträume zu beobachten. Hier kann man nicht mehr von einem effektiven Rechtsschutz sprechen. Zur Beschränkung von

---

<sup>1438</sup> Elliott/ Emmanuel, S. 48, berichten von derartigen Zuständen bei den Steuerbehörden der USA (Internal Revenue Service) und des UK (Inland Revenue).

<sup>1439</sup> Blessing 1996, S. 23-15.

<sup>1440</sup> Blessing 1996, S. 23-35.

<sup>1441</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 100.

<sup>1442</sup> Elliott/ Emmanuel, S. 49.

<sup>1443</sup> Schaumburg, S. 806 m. w. N.

<sup>1444</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 99.

<sup>1445</sup> Koch, Karl, S. 45, er fordert auf S. 49 eine zeitliche Verkürzung der Verständigungsverfahren.

Verfahrensdauern kann auf eine Vielzahl von kodifizierten Regelungen und Rechtsprechungsgrundsätzen zurückgegriffen werden, deren Rechtsgedanken möglicherweise auch auf das Verständigungsverfahren anwendbar sind. Die einschlägigen Normen sind allesamt Ausdruck des Rechtsstaatsprinzips, insbesondere Art. 8 AEMR, Art. 6 EMRK,<sup>1446</sup> Art. 19 IV GG<sup>1447</sup> sowie Art. 20 III GG<sup>1448</sup>. Allen genannten Regelungen mangelt es jedoch an der Festlegung einer konkreten Höchstdauer, zumal eine solche nur in Anbetracht des Einzelfalles gefunden werden kann.

#### (a) Allgemeine Erklärung der Menschenrechte

Die Allgemeine Erklärung der Menschenrechte nimmt keine direkte Stellung zur Dauer eines Verfahrens. Eine Ableitung ist jedoch aus der geforderten Wirksamkeit eines Rechtsbehelfes möglich. Art. 8 AEMR lautet: „Jedermann hat Anspruch auf einen wirksamen Rechtsbehelf bei den zuständigen innerstaatlichen Gerichten gegen Handlungen, die seine ihm nach der Verfassung oder nach dem Gesetz zustehenden Grundrechte verletzen.“

#### (b) Europäischer Gerichtshof für Menschenrechte

Der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR) in Straßburg hat sich jüngst erneut mit überlangen Verfahren auseinandergesetzt. Er hat mit Urteil festgestellt, dass eine „Dauer von sieben Jahren für die Entscheidung über eine Verfassungsbeschwerde gegen ein Gesetz [...] zu lang“ sei und Art. 6 I EMRK verletze.<sup>1449</sup> Das Urteil betraf ein Verfahren vor dem BVerfG.

„Art. 6 I 1 EMRK

Jedermann hat Anspruch darauf, dass seine Sache in billiger Weise öffentlich und innerhalb einer angemessenen Frist gehört wird, und zwar von einem unabhängigen und unparteiischen, auf Gesetz beruhenden Gericht, das über zivilrechtliche Ansprüche und Verpflichtungen oder über die Stichhaltigkeit der gegen ihn erhobenen strafrechtlichen Anklage zu entscheiden hat.“

<sup>1446</sup> Ress, S. 634 sowie auf S. 635 „Beschleunigungsgebot aus Art. 6 Abs. 1 EMRK [...] Ausprägung des Rechtsstaatsprinzips auf europäischer Ebene“.

<sup>1447</sup> Hesselberger, S. 165.

<sup>1448</sup> Das Rechtsstaatsprinzip wird aus Art. 20 GG hergeleitet, Schmidt-Bleibtreu/ Klein, Art. 20 Rn. 9.

<sup>1449</sup> EGMR, Urt. v. 8.1.2004 – 47169/99, NJW 2005, 41 (exakt: 6 Jahre 11 Monate 11 Tage, NJW 2005, 43).



Ähnliche Urteile des EGMR finden sich bereits in den Jahren 1997 und 1999.<sup>1450</sup> Das EGMR hat in diesen Urteilen Verfahrenszeiten von 5 Jahren und 2 Monaten bis 7 Jahren und 4 Monaten für mit Art. 6 I 1 EMRK unvereinbar erklärt.

Die drei Beurteilungskriterien des EGMR sind in seiner ständigen Rechtsprechung unverändert geblieben:<sup>1451</sup>

- Schwierigkeit des Falles
- Verhalten des Beschwerdeführers
- Verhalten der zuständigen Behörde<sup>1452</sup>

### (c) Europäischer Gerichtshof (EuGH)

Auch der EuGH hatte bereits Gelegenheit, sich zu überlangen Verfahren beim EuG zu äußern. Er befand 5 Jahre und 6 Monate für zu lang und als Verletzung der Verfahrensgarantie des Art. 6 I 1 EMRK.<sup>1453</sup> Nur außergewöhnliche Umstände könnten eine Verfahrensdauer von über 5 Jahren rechtfertigen.<sup>1454</sup> Montag bezeichnet die Verfahrensgarantien des Art. 6 EMRK als „allgemeine Grundsätze des Gemeinschaftsrechts“, die von allen Organen der Gemeinschaft zu beachten seien.<sup>1455</sup> Zusätzlich zu den drei Kriterien des EGMR stellt der EuGH ein weiteres Kriterium für die Beurteilung angemessener Verfahrensdauern im Einzelfall auf:

- Interessen, die für den Betroffenen auf dem Spiel stehen.<sup>1456</sup>

Sanktion für die Verletzung von Art. 6 EMRK war eine Herabsetzung der Geldbuße um 50.000 Ecu, eine „Gerechte Entschädigung“ gem. Art. 41 EMRK.<sup>1457</sup>

Der EGMR hat sich zum Anwendungsbereich des Art. 6 EMRK bereits 1978 geäußert:<sup>1458</sup> „Das Beschleunigungsgebot des Art. 6 I EMRK er-

---

<sup>1450</sup> EGMR, Urt. v. 28.7.1999 – 25803/94, NJW 2001, 56, 60f. (überlange Verfahrensdauer bei 6 Jahren und 7 Monaten); EGMR, Urt. v. 1.7.1997 – 125/1996/744/943, NJW 1997, 2809, 2810 (überlange Verfahrensdauer bei 7 Jahren und 4 Monaten); EGMR, Urt. v. 1.7.1997 – 48/1996/667/853, NJW 1998, 2961 (überlange Verfahrensdauer bei 5 Jahren und 2 Monaten).

<sup>1451</sup> EGMR, NJW, 2001, 1969; EGMR, NJW, 2001, 60; EGMR, NJW 2005, 43; EGMR Urt. v. 25.3.1999 – 25444/94 – Pélissier u. Sassi/ Frankreich, NJW 1999, 3545, 3548.

<sup>1452</sup> Ein Beispiel für übermäßige Verzögerungen durch staatliche Behörden findet sich bei EGMR Urt. v. 25.3.1999 – 25444/94 – Pélissier u. Sassi/ Frankreich, NJW 1999, 3545, 3548.

<sup>1453</sup> EuGH, Slg. 1998, I-8417, NJW 1999, 3548, 3549 (es lagen auch 22 Monate zwischen dem Schluss der mündlichen Verhandlung und der Urteilsverkündung).

<sup>1454</sup> Lansnicker/ Schwirtzek, S. 1969; Montag, S. 37f. m. w. N.

<sup>1455</sup> Montag, S. 37 m. w. N.

<sup>1456</sup> Lansnicker/ Schwirtzek, S. 1969; Montag, S. 37 m. w. N.

<sup>1457</sup> Montag, S. 38, fragt nach der Rechtsnatur dieser Herabsetzung.

streckt sich auch auf bestimmte Verwaltungsstreitverfahren.“ Voraussetzung wäre allerdings, der geltend gemachte Anspruch ist „zivilrechtlicher Natur“. Daraus schließt die Literatur eine Anwendbarkeit hinsichtlich aller gerichtlicher Verfahren, die im Kern Vermögensrechte betreffen (z. B. Steuerrückzahlung)<sup>1459</sup>, unabhängig von der Rechtswegzuständigkeit.<sup>1460</sup> Für das finanzgerichtliche Verfahren ergibt sich eine Beschleunigungspflicht des Gerichts bereits aus §§ 76 II, 79 I 1 FGO, die Ausdruck der sog. Konzentrationsmaxime sind, wonach ein Verfahren in einer mündlichen Verhandlung abgeschlossen werden soll.<sup>1461</sup> Beim Verständigungsverfahren handelt es sich nach h. M. allerdings nicht um ein Streitiges Verfahren sondern um ein diplomatisches Verfahren.<sup>1462</sup> Dies wird mit fehlenden Verfahrensvorschriften, fehlendem Einigungszwang und dem Fehlen einer neutralen Entscheidungsinstanz begründet.<sup>1463</sup> Damit ist Art. 6 I 1 EMRK nach h. M. wegen des eingeschränkten Wortlautes wenigstens nicht direkt auf das Verständigungsverfahren anwendbar.<sup>1464</sup> Auch Art. 8 AEMR<sup>1465</sup> bezieht sich ausdrücklich auf gerichtliche Verfahren und ist deshalb aufgrund seines Wortlautes ebenfalls nicht unmittelbar anwendbar.

#### (d) Effektiver Rechtsschutz und die Rechtsprechung des BVerfG

Die Gewähr effektiven Rechtsschutzes ist Grundlage jeder rechtsstaatlichen Ordnung, da nur so materielle Rechte für die Bürger erreichbar sind und im Zweifel wirksam eingefordert werden können. Nachstehend sollen einschlägige bestehende Regelungen in Deutschland sowie weltweit Geltung beanspruchende Rechtsgrundsätze kurz umrissen werden sowie deren Anwendbarkeit auf das Verständigungsverfahren untersucht werden.

<sup>1458</sup> EGMR, NJW 1979, 477 – König/ Deutschland.

<sup>1459</sup> Dieses Beispiel nennt Sangmeister, S. 2952.

<sup>1460</sup> Sangmeister, S. 2952 m. w. N.; Lansnicker/ Schwirtzek, S. 1972 m. w. N.

<sup>1461</sup> Lansnicker/ Schwirtzek, S. 1972 m. w. N.

<sup>1462</sup> Kerath, S. 204f., 224, gibt einen Überblick über die widerstreitenden Auffassungen und verweist auf S. 203, 229f. m. w. N. darauf, daß das Verständigungsverfahren auch als Ausprägung des allgemeinen Grundsatzes der internationalen Rücksichtnahme begriffen wird; dieser löse jedoch keine konkreten Verhaltensgebote aus, sondern verpflichte nur zu sorgfältiger Interessenabwägung und zurückhaltender Durchsetzung von Besteuerungsansprüchen nicht jedoch zum Verzicht auf diese.

<sup>1463</sup> Kerath, S. 225 m. w. N. fasst diese Argumente zusammen; Gloria, S. 162 Rn. 189 m. w. N., grenzt das Verständigungsverfahren als diplomatisches Streiterledigungsmittel (Art. 33 UN-Charta) gegen ein politisches Streiterledigungsmittel ab, das nur eine billige und zwanglose Einigung zwischen Völkerrechtssubjekten verfolge; dem schließt sich Kerath, S. 225, an.

<sup>1464</sup> Schaumburg, S. 804f. m. w. N., verneint für das Verständigungsverfahren die Geltung von Grundsätzen und Garantien von rechtsförmlichen Verfahren.

<sup>1465</sup> Allgemeine Erklärung der Menschenrechte.

Wird jemand durch die öffentliche Gewalt in seinen Rechten verletzt, steht ihm in Deutschland gem. Art. 19 IV GG der Rechtsweg offen. Art. 19 IV 1 GG basiert auf dem in Art. 20 III GG garantierten Rechtsstaatsprinzip,<sup>1466</sup> das dem Staat das Gewaltmonopol zuweist.<sup>1467</sup> Das Grundgesetz misstraut grundsätzlich dem Gesetzgeber, „daß dieser die verfassungsrechtlich hervorgehobenen Grundrechte des Bürgers im Wege der einfachen Gesetzgebung unzulässig beschränken kann“, was sich in Art. 19 I GG niederschlägt.<sup>1468</sup> Einen ähnlichen Argwohn bringt das Grundgesetz auch der Exekutive entgegen. Vor diesem Hintergrund will Art. 19 IV GG der „Selbstherrlichkeit“ der vollziehenden Gewalt im Verhältnis zum Bürger“ vorbeugen. Unter Rechtsweg versteht das GG den „Weg zu den Gerichten als unabhängigen staatlichen Institutionen“. „Das Rechtsstaatsprinzip fordert für das gerichtliche Verfahren einen wirkungsvollen Rechtsschutz des einzelnen Rechtssuchenden, andererseits aber auch die Herstellung von Rechtssicherheit, die voraussetzt, daß strittige Rechtsverhältnisse in angemessener Zeit geklärt werden“.<sup>1469</sup> Die Rechtsweggarantie des Art. 19 IV GG betrifft nur „Akte der staatlichen, deutschen, an das GG gebundenen öffentlichen Gewalt“, nicht dagegen die „öffentliche Gewalt einer zwischenstaatlichen Einrichtung“ im Sinne des Art. 24 I GG.<sup>1470</sup> Um sicherzustellen, dass das formelle Recht und die theoretische Möglichkeit, ein Gericht anzurufen, auch tatsächlich wirksam umgesetzt werden können, umfasst die Garantie gem. Art. 19 IV GG auch die Effektivität des Rechtsschutzes.<sup>1471</sup>

Das Erfordernis eines effektiven Verständigungsverfahrens (Mutual Agreement Procedure [MAP]) wird auch auf globaler Ebene aus grundlegenden Rechtsprinzipien abgeleitet, was die OECD wie folgt zusammenfasst: „Effective dispute resolution by the competent authorities (CAs) under the existing tax treaty procedures is an important aspect of the international law obligation of good faith implementation of a tax treaty as a whole. In particular, the MAP process requires that the CAs

---

<sup>1466</sup> Hesselberger, S. 165.

<sup>1467</sup> Schmidt-Bleibtreu/ Klein, Art. 20 Rn. 10.

<sup>1468</sup> Hesselberger, S. 163 f.; das angesprochene Misstrauen ist in Deutschland ganz überwiegend historisch begründet.

<sup>1469</sup> BVerfG, Beschl. v. 02.03.1993 – 1 BvR 249/92, NJW 1993, 1635; auch BVerfG, Beschl. v. 06.05.1997 – 1 BvR 711/96, NJW 1997, 2811, 2812 (Verletzung von Art. 6 EMRK durch vormundschaftsgerichtliches Verfahren von 6 Jahren und 6 Monaten); auch BVerfG Beschl. v. 17.11.1999 -1 BvR 1708/99, NJW 2000, S. 797; auch BVerfG, Beschl. v. 20.7.2000 – 1 BvR 352/ 2000, NJW 2001, 214, 215; zur Gewährleistung wirkungsvollen Rechtsschutzes auch: BVerfG, Beschl. v. 12.02.1992 – 1 BvL 1/89, NJW 1992, 1673.

<sup>1470</sup> Hesselberger, S. 164.

<sup>1471</sup> Schmidt-Bleibtreu/ Klein, Art. 20 Rn. 10: „substantieller Anspruch [des Bürgers: der Verfasser] auf eine tatsächlich wirksame gerichtliche Kontrolle“ unter Hinweis auf BVerfGE 53, 115.

“shall endeavour” to resolve cases in a satisfactory manner. To carry out fully this obligation, every effort has to be made to reach a satisfactory resolution of the issues involved.<sup>1472</sup> Trotzdem vermittelt das Verständigungsverfahren derzeit „keinen vollständigen Rechtsschutz“.<sup>1473</sup>

Gem. Art. 103 I GG hat jeder Bürger vor Gericht Anspruch auf rechtliches Gehör. Dieses Prozessgrundrecht wird auch als prozessuales „Urrecht“ des Menschen bezeichnet.<sup>1474</sup> Es umfasst das „Recht, sich vor Erlaß einer Entscheidung in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht zum Streitstoff äußern zu können“.<sup>1475</sup> Art. 103 I GG ist nicht nur auf staatliche Gerichtsverfahren anwendbar, sondern auch auf Schiedsverfahren.<sup>1476</sup> Das Verständigungsverfahren mit seiner derzeitigen Struktur ist von Art. 103 I GG direkt nicht erfasst. Trotzdem wird auch diesbezüglich die Gewährung rechtlichen Gehörs in der Literatur gefordert.<sup>1477</sup> Dafür spricht eine vergleichende Betrachtung zwischen innerstaatlichen Angelegenheiten, bei denen der Steuerpflichtige sich an nationale unabhängige Finanzgerichte halten kann, und grenzüberschreitenden Angelegenheiten, bei denen er dann nicht bloß auf den „guten Willen“ der zuständigen Steuerbehörden angewiesen sein kann.<sup>1478</sup> Ob diesem Rechtsgedanken bereits durch den Vortrag vor nur einer Finanzbehörde hinreichend Rechnung getragen wurde, darf angezweifelt werden.<sup>1479</sup> Teilweise wird allgemein eine Stärkung der Rechte der Steuerpflichtigen gefordert.<sup>1480</sup>

Ein Verständigungsverfahren hat sowohl nach internationalem Recht als auch nach deutschem Recht gewissen Mindestanforderungen an seine Effektivität zu entsprechen. Wenn Verständigungsverfahren derzeit beispielsweise eine Dauer von bis zu 5 Jahren aufweisen und teilweise ungelöst bleiben, entsprechen sie diesen Anforderungen bedauerlicherweise nicht. Aber nicht nur die Ergebnisse einiger Verständigungsverfahren ernüchtern. Auch die Anreize innerhalb des Verfahrens sind derzeit nicht der Effektivität des Verfahrens verpflichtet. Vielmehr können die beteiligten Finanzbehörden das Verfahren nach Belieben fördern oder es blockieren, ohne dass dem Steuerpflichtigen dagegen ein wirksames Gegenmittel zur Verfügung steht.

<sup>1472</sup> OECD, Improving, S. 2.

<sup>1473</sup> Schaumburg, S. 818.

<sup>1474</sup> Kunig in von Münch, Art. 103 Rn. 1, 3.

<sup>1475</sup> Kunig in von Münch, Art. 103, Rn. 9 m. w. N.

<sup>1476</sup> BGH NJW 1983, 867; Schmidt-Bleibtreu/ Klein, Art. 103 Rn. 2 m. w. N.

<sup>1477</sup> Strobl, S. 180; Tittel, S. 53f m. w. N., nennt ebenfalls Befürworter.

<sup>1478</sup> Tittel referiert dies auf S. 54 m. w. N.

<sup>1479</sup> Tittel, trägt Forderungen nach Möglichkeiten der Anhörung durch die beteiligten Staaten zusammen, S. 59f. m. w. N.

<sup>1480</sup> Schaumburg, S. 807.

Das BVerfG hat im Jahr 2000 ein über neun Jahre andauerndes finanzgerichtliches Verfahren als Verstoß gegen Art. 19 IV GG gewertet, weil effektiver Rechtsschutz auch „Rechtsschutz innerhalb angemessener Zeit“ bedeute.<sup>1481</sup> Ferner hatte es im gleichen Jahr über einen kuriosen Fall zu befinden, in dem seit 26 Jahren Gerichte tätig waren, seit 15 Jahren ein Schadensersatzanspruch der Sache nach rechtskräftig gewährt worden und die Höhe seit 11 Jahren ungeklärt war. Hier befand das BVerfG einen Verstoß gegen Rechtsstaatsprinzip und Rechtssicherheit gem. Art. 2 I GG i. V. m. Art. 20 III GG. Im Jahr 1999 beschloss das BVerfG in einem Verfahren mit einer Gesamtdauer von 15 Jahren und einer schon drei Jahre von einem OLG unentschiedenen sofortigen weiteren Beschwerde, der Anspruch auf wirkungsvollen Rechtsschutz sei verletzt.<sup>1482</sup> Im Jahr 1997 wurde vom BVerfG auch ein 6 Jahre und 6 Monate dauerndes vormundschaftliches Verfahren für zu lang und damit gegen Art. 6 EMRK verstoßend befunden.<sup>1483</sup> Da die EMRK nach der ständigen Rechtsprechung des BVerfG das Rechtsstaatsprinzip inhaltlich anreichert, stellt sie „einen ergänzenden und vertiefenden Prüfungsmaßstab für das verfassungsrechtliche Beschleunigungsgebot dar.“<sup>1484</sup> Zum gegenteiligen Ergebnis gelangte das Gericht bei einem 7 Jahre andauernden aktienrechtlichen Spruchstellenverfahren, da die Verzögerung nicht vom Gericht zu verantworten sei.<sup>1485</sup> Das BVerfG stellt zur Beurteilung der Einzelfälle auf folgende Kriterien ab:<sup>1486</sup>

Bedeutung des Rechtsstreits für den Betroffenen Schwierigkeit der Sachmaterie <sup>1487</sup> Verhalten der Parteien <sup>1488</sup> Verzögerungsursachen innerhalb oder außerhalb des Verfahrens (Sachverständige) <sup>1489</sup>
---

<sup>1481</sup> BVerfG, Beschl. v. 26.5.2000 – 2 BvR 2189/99, NJW 2001, 216.

<sup>1482</sup> BVerfG Beschl. v. 17.11.1999 -1 BvR 1708/99, NJW 2000, S. 797.

<sup>1483</sup> BVerfG, Beschl. v. 06.05.1997 – 1 BvR 711/96, NJW 1997, 2811, 2812.

<sup>1484</sup> Ress, S. 636 m. w. N. zur Rechtsprechung des BVerfG in Rn. 37.

<sup>1485</sup> BVerfG Beschl. v. 26.4.1999 – 1 BvR 467/99, NJW 1999, 2582, 2583.

<sup>1486</sup> BVerfG, Beschl. v. 20.7.2000 – 1 BvR 352/ 2000, NJW 2001, 214, 215.

<sup>1487</sup> Bei einem Ordnungswidrigkeitenverfahren sind einige Jahre Verfahrensdauer als Verstoß gegen Art. 2 GG i. V. m. dem Rechtsstaatsprinzip gewertet worden, BVerfG, Beschl. v. 02.07.2003 – 2 BvR 273/03, NSTZ 2004, 672 B. Korte.

<sup>1488</sup> Sangmeister, S. 2952, geht auf die Schwierigkeiten ein, die bei der Zuordnung von Rügen einer Partei am Verfahren des Gerichts entstehen, und kritisiert diesbezüglich das BVerfG, das auch berechtigte Rügen nicht hinreichend zum Anlass für Sanktionen gegen das Gericht nutze sondern die Partei noch dem Vorwurf der Verfahrensverzögerung aussetze, im vorliegenden Fall durch den BFH.

<sup>1489</sup> BVerfG Beschl. v. 26.4.1999 – 1 BvR 467/99, NJW 1999, 2582, 2583, geht insbesondere auf durch gerichtlich bestellte Sachverständige verursachte Verzögerungen ein, die es weder den Parteien noch dem Gericht zuordnet.

Das BVerfG weist auch darauf hin, dass sich die Beschleunigungspflichten der Gerichte mit zunehmender Verfahrensdauer verdichten.<sup>1490</sup> Zu den Verzögerungsursachen und hat sich das BVerfG – wie bereits zuvor der EGMR<sup>1491</sup> – sehr erhellend geäußert unter Bezugnahme auf das Rechtsstaatsprinzip: „Es verlangt eine funktionsfähige Rechtspflege. Dazu gehört auch eine angemessene Personalausstattung der Gerichte“<sup>1492</sup>

In der Literatur erhielt das BVerfG für diese Selbstverständlichkeit sogleich heftigen Applaus, das verträumte Gericht hingegen verständlicherweise Prügel.<sup>1493</sup> Ähnliche Anforderungen an die Gerichtsorganisation hat bereits 1997 der EGMR formuliert.<sup>1494</sup> Zusammenfassend manifestiert das BVerfG trotz seiner eigenen Verfehlungen das verfassungsrechtliche Beschleunigungsgebot in seiner Spruchpraxis.<sup>1495</sup> Eine klare Dogmatik für Kompensationen fehlt jedoch bislang.<sup>1496</sup>

Es bleibt festzuhalten, dass weder das internationale noch das nationale Recht die Dauer eines Verständigungsverfahrens ausdrücklich konkret begrenzen.

## (2) Vorschläge zur Beschleunigung des Verständigungsverfahrens

Zur Beschleunigung des Verständigungsverfahrens sind Verbesserungen in verschiedenen Bereichen denkbar.

### (a) Delegation

Eine Möglichkeit zur Beschleunigung des Verständigungsverfahrens sieht die OECD in der Delegation der Durchführung von Beratungen an eine ausgewählte Gruppe erfahrener hochrangiger Beamter nachgeordneter Behörden. Dadurch könnten das hohe Niveau der Ergebnisse und deren Konsistenz bei kürzerer Verfahrensdauer gewährleistet bleiben. Einigkeit besteht innerhalb der OECD, dass der für die Primärberichterstattung zuständige Beamte keinesfalls die Verfahrensleitung übernehmen

<sup>1490</sup> BVerfG, Beschl. v. 20.7.2000 – 1 BvR 352/ 2000, NJW 2001, 214, 215; Ress, S. 635, beleuchtet die Herleitung des Beschleunigungsgebotes im Strafrecht und hält dabei insbesondere Art. 2 I GG und das Rechtsstaatsprinzip sowie Art. 1 GG für eine nachvollziehbare Begründung.

<sup>1491</sup> EGMR Urt. v. 25.3.1999 – 25444/94 – Pélissier u. Sassi/ Frankreich, NJW 1999, 3545, 3548.

<sup>1492</sup> BVerfG Beschl. v. 17.11.1999 -1 BvR 1708/99, NJW 2000, S. 797.

<sup>1493</sup> Lansnicker/ Schwirtzek, S. 1970; ähnlich schlecht kommt der BFH mit einer Verfahrensdauer von über 6 Jahren bei Sangmeister, S. 2952, weg.

<sup>1494</sup> EGMR, Urteil v. 01.07.1997 – 125/1996/744/943 – Probstmeier/ Deutschland, NJW 1997, 2809, 2810.

<sup>1495</sup> Lansnicker/ Schwirtzek, S. 1970, verwenden den Begriff „verfassungsrechtliches: der Verfasser] Beschleunigungsgebot“.

<sup>1496</sup> Lansnicker/ Schwirtzek, S. 1971, sie stellen auch die Spruchpraxis der weiteren Bundesgerichte zu überlangen Verfahrensdauern zusammen.

sollte. Seine Rolle beschränkt sich auf eine beratende Teilnahme.<sup>1497</sup> Teilweise wird in Deutschland auch die Verlagerung von Verständigungsverfahren i. e. S. auf das Bundesamt für Finanzen vorgeschlagen.<sup>1498</sup> Ob jedoch lediglich die Verlagerung der Zuständigkeit von einer Behörde zu einer anderen das Verständigungsverfahren nachhaltig verbessert, muss bezweifelt werden. Positive Effekte lassen sich dagegen mit einer strafferen Durchführung des Verfahrens oder einer Verstärkung der personellen Ressourcen erreichen. Unter dem Dach welcher Behörde das Verfahren dann abläuft, erscheint demgegenüber zweitrangig.

#### (b) Festlegung allgemeiner Zeitrahmen

In einigen Ländern wurden Zeitrahmenstandards<sup>1499</sup> eingeführt, die das Verständigungsverfahren in verschiedene Abschnitte untergliedern und für jeden Abschnitt einen Rahmen abstecken. Mit diesen Zeitrahmen sollen eine Beschleunigung des Verfahrens und eine höhere Transparenz für den Steuerpflichtigen erreicht werden.<sup>1500</sup> Die angegebenen Zeitfenster sind als Richtwerte zu verstehen, da eine einklagbare Einführung von Zeitlimits wegen der erheblichen Unterschiede zwischen den verschiedenen Verfahren in Komplexität und Kooperationsbereitschaft des Steuerzahlers für unzumutbar gehalten wird.<sup>1501</sup> Um den jeweiligen Umständen des Einzelfalles gerecht werden zu können, teilen einige Staaten ihren Steuerzahlern bei Einleitung eines Verständigungsverfahrens einen geschätzten Zeitrahmen<sup>1502</sup>, einen Zielzeitrahmen<sup>1503</sup> oder einen Indikatorzeitrahmen<sup>1504</sup> mit. Dies soll dem Steuerzahler Orientierung für den Verfahrensablauf geben. In anderen Ländern werden lediglich statistische Daten über die eingeleiteten, laufenden und abgeschlossenen Verständigungsverfahren jährlich veröffentlicht und es wird auch die durchschnittliche Verfahrensdauer offen gelegt.<sup>1505</sup> Die JWG unterstützt die Entwicklung und Veröffentlichung von fallbezogenen Zeitrahmen für den Ablauf von Verständigungsverfahren.<sup>1506</sup> Es fehlt

---

<sup>1497</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 100.

<sup>1498</sup> Strobl, S. 179; Hillenbrand/ Brosig, S. 447, beschreiben die durch das Bundesamt für Finanzen gesammelten Informationen, die die Finanzbehörden über die „Informationszentrale für steuerlich relevante Auslandsbeziehungen“ abrufen können.

<sup>1499</sup> Engl. processing time frame standards.

<sup>1500</sup> OECD, Improving, S. 12.

<sup>1501</sup> Diese Bedenken finden sich bei: OECD, Improving, S. 12.

<sup>1502</sup> Engl. estimated time frame.

<sup>1503</sup> Engl. target time frame.

<sup>1504</sup> Engl. indicative time frame.

<sup>1505</sup> OECD, Improving, S. 12.

<sup>1506</sup> OECD, Improving, S. 17.

jedoch bislang an einem verbindlichen Maßnahmenkatalog, was unter-  
nommen werden kann und muss, wenn bei einem Verständigungsver-  
fahren Verzug entsteht.<sup>1507</sup>

Stage	Action	Illustrative Target Time Frame
<b>First Stage</b>	Initiation of MAP by taxpayer; submission of MAP request	Time-limit provided for by the treaty (OECD Model Convention: 3 years) or domestic provisions and practices either in the absence of an express treaty provision or if more favorable than the treaty provision
	Confirmation of the receipt of MAP request to the taxpayer. Forwarding the MAP request by taxpayer to the other CA. The taxpayer or associated enterprise in the other country is also encouraged to contact the CA in the other country and to provide all supporting materials to both CAs promptly and simultaneously.	Immediately after the submission of the case
	Review of case by adjusting CA Possible requests for additional information to taxpayer	Within a month after initiation by taxpayer of MAP.
	Determination of eligibility for MAP by adjusting CA Notification to taxpayer by adjusting CA if the case is accepted or rejected (If accepted) Proposal to relieving CA to start MAP negotiation : issuance of opening letter	Within a month after the necessary information is provided to the adjusting CA
	Confirmation by relieving CA of receipt of MAP request, preliminary screening for completeness of request and notification of decision to accept or reject request.	Within a month after the receipt of the opening letter.

<b>Second Stage</b>	Initiation of MAP consultations with other State: Issuance of position paper by adjusting CA	Ideally within 4 months, but no later than 6 months after agreement between CAs to enter into MAP consultations
	Review of case by relieving CA, preliminary screening for completeness of position paper and notification of missing information and determination whether it can provide unilateral relief to taxpayer. Response to the position paper by relieving CA.	Within 6 months of receiving the position paper.
	Negotiation between the CAs <sup>6</sup>	
<b>Third Stage</b>	Mutual Agreement between the CAs: document the CA agreement in the form of memorandum of understanding	Within 24 months on average after initiation by taxpayer of MAP.
	Taxpayer's (and other interested parties <sup>7</sup> ) approval of mutual agreement.	To be submitted immediately after conclusion of mutual agreement. 1 month deadline to respond.
	Confirmation of mutual agreement with terms and conditions: exchange of closing letters	As soon as possible after acceptance of mutual agreement by taxpayer (and possibly other parties).
	Implementation of mutual agreement.	No later than 3 months after exchange of closing letters.

Abbildung 16: Veranschaulichender Zeitrahmen für wesentliche Abschnitte des Verständigungsverfahrens<sup>1508</sup>

<sup>1507</sup> OECD, Improving, S. 12, ohne dass von Verbindlichkeit die Rede wäre.



Ein Zeitrahmen ist sicherlich ein hilfreiches Instrument zur Beschleunigung des Verständigungsverfahrens, jedoch ist bei seiner Festlegung darauf zu achten, dass diese einvernehmlich mit allen beteiligten Finanzverwaltungen erfolgt und nicht einseitig. Andernfalls könnte ein solcher Zeitplan womöglich als Druckmachen durch Faktenschaffen verstanden werden. Mit einem derartigen Anschein könnte das Verhandlungsklima innerhalb kürzester Zeit beschädigt wenn nicht zerstört werden. Diesen möglichen Folgen kann durch die Bezeichnung „Prognose“ begegnet werden. Prognostizierte Zeitrahmen sollten außerdem mit einem Instrumentarium zur Bekämpfung von Verzögerungen einhergehen, die ebenfalls bilateral festzulegen sind. Hierbei sollte eine Eskalation der Folgen für den Verzögerer vereinbart werden. Praktische Probleme werden derartige Regelungen jedoch aufwerfen, sobald die Sanktionen zu hart werden. Schwache Sanktionen werden dagegen möglicherweise ungehört verhallen. Erklärtes Ziel muss es daher sein, nennenswerte Überschreitungen realistischer Prognosen unattraktiv zu machen. Dies könnte dann erreicht werden, wenn der Steuerzahler in solchen Fällen ausführlich über die Gründe informiert werden müsste und Abschlüsse von seiner Steuerschuld geltend machen könnte.

### (c) Verfahrenscluster

Bei der OECD findet sich die Idee, mehrere Verständigungsverfahren auch zwischen mehr als zwei Ländern an einem Ort zeitlich und räumlich zu bündeln, um Reisezeit und –kosten zu sparen.<sup>1509</sup> Jedoch ist sicherzustellen, dass dadurch der Eindruck der Steuerpflichtigen hinsichtlich unzulässiger Vermischungen sachlich voneinander eigentlich unabhängiger Verfahren nicht verhärtet wird. Persönliche Verhandlungen erhöhen sicherlich die Wahrscheinlichkeit für zeitnahe Einigungen. Dies zeigt sich regelmäßig beim Betreiben von Vergleichsverhandlungen im schriftlichen Vorverfahren und persönlich in der Güteverhandlung vor Gericht.

### (d) Beschleunigtes Verfahren/ Accelerated competent authority procedure

In den USA haben Steuerpflichtige zwischen der Beantragung eines Verständigungsverfahrens und der Einigung der betroffenen Steuerbehörden die Option, gem. Announcement 95-9<sup>1510</sup> ein beschleunigtes

---

<sup>1508</sup> OECD, *Improving*, S. 37.

<sup>1509</sup> OECD, *Improving*, S. 13.

<sup>1510</sup> Mittlerweile umgesetzt durch Revenue Procedure 96-13, die Revenue Procedure 91-23 ersetzt, Blessing/ Dunahoo, S. S23-1.

Verfahren zu beantragen.<sup>1511</sup> Dieses besteht darin, den Gegenstand eines anhängigen Verständigungsverfahrens um gleichartig gelagerte Steuerfälle aus Folgejahren zu erweitern, sofern diese vor der Einigung im Verständigungsverfahren liegen.<sup>1512</sup> Erfolgt ein entsprechender Antrag des Steuerpflichtigen, so wird nach Rücksprache mit dem zuständigen Finanzamt<sup>1513</sup> dem Vertragsstaat eine Erweiterung des Verfahrensgegenstandes vorgeschlagen.<sup>1514</sup>

### (3) Eigene Stellungnahme

Möglicherweise ist zur Gewährung effektiven Rechtsschutzes und zur Umsetzung des Rechtsstaatsprinzips auch in DBA eine zeitliche Beschränkung des Verständigungsverfahrens unumgänglich. In der Literatur wird eine Beschleunigung des Verfahrens seit langem begrüßt.<sup>1515</sup> Die gezeigten Beispiele aus dem gerichtlichen Erfahrungskreis zeigen einen Richtwert bei einer Verfahrensdauer von ca. 5 Jahren. Danach sind besondere Gründe erforderlich werden, um seine außergewöhnliche Länge zu begründen. Für Verständigungsverfahren ist jedoch ein Zeitraum von 5 Jahren viel zu hoch gegriffen. Sollte ein Steuerpflichtiger für diese Zeit seine Steuerlast in nennenswerter Höhe doppelt zahlen und somit einmal finanzieren müssen, überschreitet dies seine üblichen Liquiditätsreserven so deutlich, dass eine Insolvenz allein aus einem überlangen Verständigungsverfahren folgen kann. Ein Verständigungsverfahren sollte in keinem Fall länger als 2 Jahre dauern und über Sicherheitsleistungen eine Doppelfinanzierung der Steuerlasten weitgehend vermeiden.

### *d) Die Organisation des Verständigungsverfahrens durch die Steuerbehörden*

Dieser Abschnitt beleuchtet die behördeninternen Überlegungen und Erfordernisse, die einem effizienten Verständigungsverfahren den Boden bereiten können.

### (1) Unvoreingenommenheit der Beteiligten

Um einen möglichst reibungslosen Verlauf des Verständigungsverfahrens zu gewährleisten, ist es besonders wichtig, dass alle am Verfahren maßgeblich Beteiligten unvoreingenommen hinsichtlich des Verfahrensergebnisses und Verfahrensausgangs sind. Daher legt die OECD sehr viel

---

<sup>1511</sup> Blessing 1996, S. 23-45.

<sup>1512</sup> Blessing 1996, S. 23-45f.

<sup>1513</sup> Engl. District office.

<sup>1514</sup> Blessing 1996, S. 23-46.

<sup>1515</sup> Strobl, S. 179.

Wert darauf, dass die kompetenten Steuerbehörden für das Verständigungsverfahren vollständig unabhängig von der Steuerfestsetzung und der Steuerprüfung sind.<sup>1516</sup> Außerdem sollte schon organisatorisch sichergestellt werden, dass eine einheitliche und beständige Verhandlungstätigkeit gewährleistet ist. In der Praxis finden sich sowohl einheitliche als auch getrennte Zuständigkeiten für die Verhandlung der DBA und die Verhandlung der Verständigungsverfahren i. e. S.. Wird beides zusammengefasst, besteht die Gefahr, dass die zuständigen Personen nicht über hinreichende Erfahrung im Abwickeln von Verständigungsverfahren besitzen, wenn sie zu häufig mit DBA-Verhandlungen betraut werden. Andererseits kann ein Erfahrungstransfer auch sehr fruchtbar sein. Diese Transferoptionen hängen ganz wesentlich mit der Größe der Finanzbehörde und der Verteilung der internationalen Steuerfälle zusammen.

Betrachtet man lediglich die Zuständigkeiten für das Verständigungsverfahren, so finden sich folgende Spielarten: In einigen Staaten besitzen die kompetenten Steuerbehörden lediglich juristisches Know-how und werden von externen Kräften bei wirtschaftlichen und buchhalterischen Analysen unterstützt. Teilweise fällt nicht einmal die Zuständigkeit für die Verhandlungen bei Verständigungsverfahren mit der für die endgültige Entscheidung zusammen, sondern Erstere liegt bei normalen Steuerverwaltungen und Letztere bei juristischen Fachabteilungen. Führt dieses Auseinanderfallen der Kompetenzen zu einer Erschwernis früher Einigungen, so ist eine solche Organisation höchst misslich. Teilweise werden aus Koordinations- und Kontrollgründen die Funktionen der kompetenten Steuerbehörde bewusst auf eine Vielzahl von Ministerien, Behörden und Individuen verteilt. Vielfach wird die kompetente Steuerbehörde bereits in der Phase der Steuerprüfung über potentielle Fälle für Verständigungsverfahren informiert, jedoch meist ohne Recht auf Einflussnahme.<sup>1517</sup> Die Steuerbehörde sollte nach Auffassung der OECD in der Entscheidungsebene folgende Kompetenzen aufweisen:

*„Legal analysis: knowledge in the interpretation and application of the relevant tax Convention. This would include knowledge of domestic and foreign laws, regulations, case law and of generally accepted international standards such as the Model Tax Convention and the Transfer Pricing Guidelines.*

---

<sup>1516</sup> OECD, Improving, S. 13 f.; dagegen sieht Koch, Karl, S. 37, in der Praxis sowohl eine komplette Trennung zwischen kompetenter Behörde und festsetzendem Finanzamt als auch eine sehr enge Zusammenarbeit.

<sup>1517</sup> OECD, Improving, S. 13ff.

*Economic analysis: knowledge and understanding (in particular in transfer pricing cases) of the economic aspects of the transaction as well as knowledge of market, industry and commercial practices.*

*Accounting and statistical data analysis: knowledge of accounting standards and practices adopted by large taxpayers. In particular cases (e.g. MAP APAs for complex transfer pricing issues) knowledge in analysing statistical data is also required.*

*Expertise in examination: since the examination records are often the main information resource in the MAP case, knowledge of the examination process (documentation requirements, burden of proof etc.) and techniques (e.g. comparability searches) is also required.*<sup>1518</sup>

## (2) Aufgabenverteilung/ Behördenorganisation

Die OECD rät ferner, Verständigungsverfahren je nach Komplexität und Schwierigkeit auf die unterschiedlich erfahrenen Verhandlungsführer aufzuteilen und ein abgestuftes Unterstützungs- und Überwachungssystem vorzuhalten.<sup>1519</sup> Die schwierigsten Fälle sollten möglichst frühzeitig als solche erkannt und denjenigen Verhandlungsführern mit der größten Erfahrung zugewiesen werden.<sup>1520</sup> Dies kann zusammen mit der bilateralen Festlegung der voraussichtlichen Verfahrensdauer erfolgen.<sup>1521</sup> Bei beschränkten Ressourcen der kompetenten Steuerbehörde wird auch der Rückgriff auf qualifizierte Personen aus der allgemeinen Steuerverwaltung sowie auf externe Berater empfohlen. Um die eingangs erwähnte Unvoreingenommenheit zu fördern, wird auch ein Rotationsverfahren vorgeschlagen. Dies kann jedoch bei Übergaben während laufender Verfahren erhebliche zusätzliche Einarbeitungsphasen erfordern. Daher sind Teambildung und exakte Dokumentationen der einzelnen Verfahren unverzichtbar. Für die Unvoreingenommenheit ist es außerdem wichtig, dass für die Verhandlungspersonen keine externen Anreize geschaffen werden, die auf einer Steuermaximierung für den Staat basieren. Vielmehr sollte die Beachtung von Prinzipien, Gerechtigkeit und Objektivität gefördert werden. Die JWG plant eine Dokumentation

<sup>1518</sup> OECD, Improving, S. 15.

<sup>1519</sup> OECD, Improving, S. 16.

<sup>1520</sup> OECD, Improving, S. 21: „Good and effective management would enable the CA to identify problematic cases at the early stage, and then to concentrate its efforts to solve them. One of the approaches proven to be effective by some States is to involve a higher ranking officer in the review process of such cases“; Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 44, empfehlen die Besetzung der Delegationsvorsitzenden mit besonders erfahrenen ausgewählten hohen Beamten und Richtern.

<sup>1521</sup> OECD, Improving, S. 21.

zur Organisation der kompetenten Steuerbehörden im MEMAP, um den Staaten eine Optimierung zu erleichtern.<sup>1522</sup> Für den Fall einer gemeinsamen Kommission wird den Vertragsstaaten von der Literatur die Berufung besonders erfahrener Spezialisten zu Verhandlungsführern empfohlen.<sup>1523</sup>

### *e) Trilaterale oder multilaterale Verständigungsverfahren*

Formal ist jedes Verständigungsverfahren gem. Art. 25 MA-OECD auf zwei Staaten begrenzt.<sup>1524</sup> Eine Erweiterung dieses bilateralen Verständigungsverfahrens zu einem echten multilateralen Verfahren ist den bilateralen DBA fremd. Jedoch erscheint es der OECD nicht unmöglich, dass mehrere formal unverändert bilaterale Verständigungsverfahren im Einzelfall teilweise gemeinsam durchgeführt werden.<sup>1525</sup> Die entsprechenden trilateralen Steuerfälle sind jedenfalls in der Praxis nicht ungewöhnlich.<sup>1526</sup> Der übliche Fall ist das Stammhaus im Staat A mit Betriebsstätten in den Staaten B und C.<sup>1527</sup> Schwierigkeiten entstehen insbesondere bei unterschiedlichen Reichweiten der Informationsaustauschregelungen (Art. 26 MA-OECD) zwischen den beteiligten Staaten.<sup>1528</sup> Dann dürfte ein gemeinsames Verfahren nur auf der Basis der dürftigsten Regelung zwischen allen Beteiligten möglich sein.<sup>1529</sup> Man attestierte dem multilateralen Verständigungsverfahren im Jahr 1981, es sei in der Praxis „äußerst selten“.<sup>1530</sup> Die JWG möchte jedenfalls die Möglichkeiten multilateraler Lösungen ausführlicher ausloten und im Kommentar behandeln.<sup>1531</sup> Innerhalb der Staatengemeinschaft besteht abgesehen von Japan eine grundsätzliche Bereitschaft, mehrseitige Verständigungsverfahren bei Bedarf durchzuführen.<sup>1532</sup> Vor den weitreichenden Folgen, wenn derartige Verfahrensergebnisse veröffentlicht werden und als Präjudiz Wirkungen in die Zukunft zeitigen, wird auch gewarnt.<sup>1533</sup> In Europa gab es sogar einen „Vorentwurf zu einem multilateralen Europäi-

---

<sup>1522</sup> OECD, Improving, S. 16 f.

<sup>1523</sup> OECD-Kommentar in Baker 2003, S. 25-11 Rn. 25C.44.

<sup>1524</sup> OECD, Improving, S. 26; Studer, S. 84, schränkt diese Aussage auf die „hauptsächlichsten“ DBA ein.

<sup>1525</sup> OECD, Improving, S. 26.

<sup>1526</sup> Doernberg/ Raad, S. 216.

<sup>1527</sup> Doernberg/ Raad, S. 216; ähnlich Scheffler, S. 17f.

<sup>1528</sup> Rajaratnam/ Venkatramaiah, S. 2.149; auch Doernberg/ Raad, S. 216.

<sup>1529</sup> Rajaratnam/ Venkatramaiah, S. 2.149; zu diesem Schluss kommen auch Doernberg/ Raad, S. 216, 355, die im Mehrländerfall jeden einzelnen Informationsaustausch zwischen jeweils zwei Ländern nach dem einschlägigen bilateralen DBA betrachten, m. w. N.

<sup>1530</sup> Koch, Karl, S. 24.

<sup>1531</sup> OECD, Improving, S. 27.

<sup>1532</sup> Koch, Karl, S. 24.

<sup>1533</sup> Studer, S. 94.

schen Doppelbesteuerungsabkommen“, der jedoch nie realisiert wurde.<sup>1534</sup> Das derzeitige Verständigungsverfahren hat bereits im bilateralen Kontext genügend elementare Schwächen, die eine Einigung zwischen zwei Finanzbehörden und einem Steuerpflichtigen erschweren. Mittelfristig sollte der Behebung dieser Schwächen der Vorzug eingeräumt werden. Langfristig ist auch über multilaterale Verständigungsverfahren eine weitere Verbesserung hin zu einer weltweit einheitlicheren Lösung von Verständigungsverfahren denkbar. Jedoch wird dies erst der zweite Schritt sein. Der erste steht noch aus.

### *f) Interdependenzen und Vermischungen*

Zwischen verschiedenen eigentlich eigenständigen Verständigungsverfahren werden von den Steuerzahlern in der Praxis Interdependenzen und Vermischungen wahrgenommen.

#### (1) Interdependenz

Die verschiedenen Verständigungsverfahren einer kompetenten Steuerbehörde hinsichtlich verschiedener Steuerpflichtiger sind nicht vollständig voneinander losgelöst zu betrachten. Die Finanzbehörden haben grundsätzlich eine leistungsgerechte und gleichmäßige Besteuerung sicherzustellen. Dies ergibt sich aus den Pflichten der Behörde und den Erwartungen der Steuerpflichtigen. Zu nennen sind hier die Konsistenz der Entscheidungen, deren Wettbewerbsneutralität und deren Nicht-Diskriminierung. Die JWG empfiehlt, Verständigungsverfahren in prinzipieller und konsistenter Art und Weise zu lösen, und beabsichtigt, die aufgezählten Interdependenzen näher zu untersuchen und ggf. im MEMAP oder im Kommentar darzustellen.

Unter Konsistenz versteht man die Lösung aller im Wesentlichen ähnlichen Fälle mit denselben Lösungswegen und Prinzipien. Einigt man sich auf bestimmte anwendbare Regeln für eine Gruppe von Fällen, so sollten sie grundsätzlich unabhängig davon Anwendung finden, zu wessen Gunsten sie im Einzelfall Berichtigungen erfordern. In der Praxis kommen sowohl Fälle vor, in denen sich die kompetenten Steuerbehörden durch vorangegangene Fälle zu einer ähnlichen Entscheidung gebunden fühlen, als auch solche, in denen eine Vergleichbarkeit der Fälle gerade verneint und deshalb keine Bindung angenommen wird.<sup>1535</sup> Wenn auch keine formelle Bindungswirkung von Verständigungsergebnissen für die Zukunft besteht, so wird ihnen in den meisten

---

<sup>1534</sup> Lehner, S. 11f. m. w. N., der auch Ähnlichkeiten zum späteren Richtlinienvorschlag feststellt.

<sup>1535</sup> OECD, Improving, S. 24 f.

Ländern zumindest eine praktische Bedeutung und Auswirkung auf die Zukunft zugestanden. Ausnahmen bilden lediglich Japan, Portugal und Schweden, die solches von vornherein ausschließen.<sup>1536</sup>

Die Wettbewerbsneutralität ist die Kehrseite des Fremdvergleichsgrundsatzes. Miteinander im Wettbewerb stehende Unternehmen werden über den Fremdvergleichsgrundsatz mit ihren jeweiligen Transaktionen am gleichen Vergleichsmaßstab gemessen, dem gemeinsamen Markt. Daher erwarten sie auch bei den Ergebnissen von Verständigungsverfahren die Vergleichbarkeit mit ihren Wettbewerbern. Darüber hinaus spricht die OECD sogar von einer Verpflichtung des Staates zur Wettbewerbsneutralität.

Die Nicht-Diskriminierung ist die Wettbewerbsneutralität zwischen grenzüberschreitenden Wettbewerbern. Eine kompetente Steuerbehörde eines Staates ist rechtlich vielfach nicht daran gehindert, in zwei unterschiedlichen Verfahren jeweils zu ihren Gunsten völlig konträre Positionen zu vertreten. Trotzdem scheuen sich viele Steuerbehörden bei Verständigungsverfahren ein derartiges Verhalten zu zeigen. Sie versuchen eine gewisse Verlässlichkeit zu zeigen und eine Nicht-Diskriminierung zu verwirklichen. Dies kann mit der Umsetzung eines DBA nach Treu und Glauben schwer oder nicht zu vereinbaren sein.<sup>1537</sup> Der Grundsatz von Treu und Glauben gibt den Beteiligten aufgrund der potentiellen Interessenverschiebungen alternativlos „völlige Offenheit und Ehrlichkeit“ auf.<sup>1538</sup>

## (2) Vermischung

Es werden auch Überlagerungen verschiedener Verständigungsverfahren zur Gewährleistung eines insgesamt ausgewogenen Gesamtergebnisses befürchtet.<sup>1539</sup> Überlagerungen mehrerer Verständigungsverfahren werden insbesondere dann beobachtet, wenn eine Gruppe ähnlich gelagerter Fälle gemeinsam gelöst werden soll. In solchen Fällen kommt es teilweise zu sog. „package deals“ oder „horse trading“, die mehrere Einzelfälle zusammenfassen. Es gibt aber auch sog. „broad brush“ Ansätze, bei denen gar keine Einzelfallbetrachtung durch die kompetenten Steuerbehörden erfolgt und meist nicht einmal gut fundierte und aussagekräftige Prüfungsergebnisse vorliegen. Derartige Ansätze beruhen entweder auf einer bewussten anfänglich erheblichen Zuvielforderung (z. B. 1000 %) durch die Steuerbehörde, die eine Primärberichtigung vorgenommen hat, oder auf einer pauschalen anteiligen Ablehnung

---

<sup>1536</sup> Koch, Karl, S. 28.

<sup>1537</sup> OECD, Improving, S. 24 f.

<sup>1538</sup> Studer, S. 89.

<sup>1539</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 96.

einer Gegenberichtigung (z. B. 50 %) durch die zweite Steuerbehörde. Die Gefahr von Vermischungen ist besonders groß, wenn mangels hinreichender zwingender Anhaltspunkte in den Steuergesetzen und im DBA prinzipientreue und gesetzmäßige Regelungen nicht konsensfähig identifizierbar sind.<sup>1540</sup> Die oben angesprochenen Vermischungen, insbesondere der „broad brush“-Ansatz sind aus Sicht der OECD-Mitgliedstaaten abzulehnen, da sie nicht den Zielen des Verständigungsverfahrens entsprechen.<sup>1541</sup> Die OECD hält die dargestellten holzschnittartigen Ansätze auch für kontraproduktiv, da sie langfristig das Misstrauen der anderen Steuerbehörden und den Vertrauensverlust der Steuerpflichtigen zwangsläufig zur Folge haben.<sup>1542</sup>

Es kann gefolgert werden, dass die vermischende Bündelung mehrerer Verständigungsverfahren durch die Steuerbehörden darauf zurückzuführen ist, dass gewöhnlich zu oberflächliche und unzureichende Prüfungen der Fälle durch die Steuerbehörden erfolgten. Der Staat wird als Profiteur dieser laxen Prüfungspraxis ausgemacht.<sup>1543</sup> Bleiben also lediglich pragmatische Lösungen,<sup>1544</sup> so sollten von den kompetenten Steuerbehörden, immer ausgehend von Gerechtigkeitsüberlegungen, nur solche im Sinne des Steuerpflichtigen angestrebt werden.<sup>1545</sup> Ferner gehen Steuerpflichtige ebenso von durch Gegenberichtigungsverlangen ausgelösten Retorsionsmaßnahmen der betroffenen Steuerbehörden aus.<sup>1546</sup> Die JWG möchte diesen Themenkomplex auch im MEMAP diskutieren und somit vertrauensschaffende Maßnahmen der Mitgliedstaaten fördern. Soweit diese Bedenken Vorgänge im Verständigungsverfahren betreffen, empfiehlt die OECD die Offenlegung nicht nur der einzelnen Verhandlungsstationen, sondern auch die Veröffentlichung derjenigen Methoden, die zur Lösung des Verrechnungspreiskonfliktes verwendet wurden.

Ein stringentes Vorgehen ist besonders bei solchen Verständigungsverfahren von entscheidender Bedeutung, bei denen die betroffenen Steuerverwaltungen mit dem Steuerpflichtigen darüber einig sind, dass ein einmal gefundenes richtiges Verfahrensergebnis wegen vergleichbarer zukünftiger steuerlicher Umstände auf die Folgejahre übertragbar

---

<sup>1540</sup> OECD, *Improving*, S. 21 f.

<sup>1541</sup> OECD, *Improving*, S. 22; eine ähnliche Position formuliert OECD-Kommentar in Baker 2003, S. 25-9 Rn. 25C.30, unter Berufung auf das Committee on Fiscal Affairs.

<sup>1542</sup> OECD, *Improving*, S. 22; Tittel, S. 63, deckt Vertrauensunterschiede zwischen Verständigungsverfahren i. e. S. und Konsultationsverfahren auf.

<sup>1543</sup> Kerath, S. 224 m. w. N.

<sup>1544</sup> Mülhausen, S. 164 m. w. N., attestiert einem Beispiel von Heining, die Lösung beruhe nicht auf der Anwendung von Rechtssätzen sondern klammere Rechtsfragen aus.

<sup>1545</sup> OECD, *Improving*, S. 21; OECD, *Commentary Vol. I*, S. C(25)-9.

<sup>1546</sup> OECD, *Verrechnungspreisgrundsätze 2000*, S. 96.



sein wird.<sup>1547</sup> Betrachtet man das Verständigungsverfahren als prinzipientreuen Lösungsansatz und nicht als bloße Verhandlungslösung, so ist auch über generellere Ausdehnungen der zeitlichen Anwendung auf vergleichbare Sachverhalte nachzudenken.<sup>1548</sup> Dies wäre auch zur Entlastung der Kapazitäten der kompetenten Behörden und der Steuerpflichtigen zielführend und sachgerecht. Die JWG empfiehlt auch diesbezüglich den Staaten eine Überprüfung ihrer gegenwärtigen Maßnahmen und ggf. eine Anpassung.<sup>1549</sup>

### (3) Eigene Stellungnahme

Die vorgebrachten Befürchtungen der Steuerpflichtigen sind Ausfluss der Intransparenz des derzeitigen Verständigungsverfahrens und der mangelnden Beteiligung des Steuerpflichtigen am Verfahren. Damit entstehen vielfach Befürchtungen, die sachlich nicht gerechtfertigt sein müssen. Ihnen kann wohl nur durch mehr Offenheit begegnet werden. Solange man auf der Grundlage von DBA nach nachvollziehbaren Lösungen sucht, ist daher auch eine wenigstens kurze Begründung der Ergebnisse des Verständigungsverfahrens anzuraten. Bei Verständigungsverfahren nach Billigkeitsgrundsätzen ist eine konsensfähige und nachvollziehbare Begründung u. U. problematischer.

#### *g) Dokumentationspflichten*

Über lange Jahre gab es zwischen den Hochsteuerländern einen Konsens, dass eine intensive Überprüfung der Geschäftsbeziehungen dort ansässiger verbundener Unternehmen mangels eines bedeutsamen Steuererfalls nicht erforderlich sei.<sup>1550</sup> Dieser Konsens wurde von den USA Mitte der 80er Jahre des 20. Jahrhunderts aufgekündigt und von einer drastischen Verschärfung der Dokumentationspflichten und ihrer Strafbewehrung abgelöst, die in Section 482 Final Regulations 1994 ihren Niederschlag fanden.<sup>1551</sup>

---

<sup>1547</sup> OECD, Improving, S. 22.

<sup>1548</sup> Zur Bedeutung der Festlegung des steuerlichen Zeitraumes, auf den sich das Verständigungsverfahren und sein Ergebnis beziehen soll, OECD, Improving, S. 24.

<sup>1549</sup> OECD, Improving, S. 24.

<sup>1550</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 229.

<sup>1551</sup> Elliott/ Emmanuel, S. 3; Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 229; entgegen der Schreibweise bei Sieker geht der Verfasser statt von einer Strafbewehrung von einer Strafbewehrung der Dokumentationspflichten aus, weil diese zum Schutz gegen Verstöße mit Strafen versehen wurden. Emmanuel/ Mehafdi, S. 56, nennen Schätzungen des U.S. Treasury, nach denen 36 MNU allein in den 80er Jahren des 20. Jahrhunderts durch Manipulationen von Transferpreisen Steuern in Höhe von ca. 100 Mio. US-\$ vermieden haben, ähnliche Asymmetrien stellen sie Ende der 80er Jahre auch für das UK dar; Saunders, S. 1692, beschreibt Section 482 auf dem Stand des Jahres 1985 mit Auszügen; Ritter, Steueränderungsgesetz S. 367, kritisiert die USA nicht nur bei der Informa-

In Deutschland wurden mit dem Steuervergünstigungsabbaugesetz neue Dokumentations- und Sanktionsvorschriften zur Bekämpfung von unangemessenen Transferpreisgestaltungen eingeführt. Zu nennen sind insbesondere § 90 III AO, § 162 III, IV AO sowie § 22 EGAO und § 1 IV AStG. Es wurde auch eine Rechtsverordnung auf der Grundlage des § 90 III AO eingeführt, die die Dokumentationspflichten im Einzelnen konkretisiert. Der Steuerpflichtige hat für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2002 beginnen, allgemeine Informationen und Geschäftsbeziehungen zu nahe stehenden Personen zu dokumentieren. Außerdem muss er eine Funktions- und Risikoanalyse sowie eine Verrechnungspreisanalyse bereithalten.<sup>1552</sup> Dem Steuerpflichtigen drohen bei Fehlen einer aussagekräftigen Dokumentation sodann empfindliche Sanktionen wie Beweislastumkehr, verschärfte Schätzungen und Strafzuschläge.<sup>1553</sup>

Die Gründe für die weltweite Verschärfung der Dokumentationspflichten lassen sich durch folgende Einschätzung zusammenfassen: „obtaining transfer pricing information from MNEs is a major stumbling block“.<sup>1554</sup> Aus Angst vor der Erosion ihres Steueraufkommens haben in den vergangenen Jahren immer mehr Länder ebenfalls ihre Dokumentationsanforderungen für Konzerne erhöht.<sup>1555</sup> Die international tätigen Unternehmen verlagerten den Schwerpunkt ihrer Lobbyarbeit auf „verfahrensrechtliche[n] Aspekte der Ermittlung und Überprüfung von Verrechnungspreisen“, als sie die Verfestigung obiger Tendenzen erkannten. Unter den verfahrensrechtlichen Aspekten versteht man die Beweislastregelungen, die Dokumentationspflichten sowie Verständigungs- und Schiedsverfahren.<sup>1556</sup> Den MNU wird empfohlen, allzeit bessere Dokumentationen, Systeme und Argumente als die konkurrierenden MNU bereit zu halten, weil die relativ schwächsten MNU vermutlich zuerst in das Visier der Steuerbehörden geraten werden.<sup>1557</sup>

---

tionsbeschaffung sondern auch bei der Missachtung von internationalen Abkommen und der einseitigen Abkehr von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen. Becker, S. 25, kritisiert die US Penalties als nicht im Einklang mit den OECD-Leitlinien.

<sup>1552</sup> Langendinger/ Schiegl/ Utescher, S. 11.

<sup>1553</sup> Endres/ Oestreicher, S. 2f.; Landendinger/ Schiegl/ Utescher, S. 7 - 14.

<sup>1554</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 79 m. w. N.; stumbling-block = [deutsch] Stolperstein.

<sup>1555</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 229 hat diese Entwicklung erwartet; Elliott/ Emmanuel, S. 3, sprechen von einer Antwort vieler Länder auf das Verhalten der USA durch die Einführung eigener Verrechnungspreisregeln, auf S. 9 stellen sie auch einen Zusammenhang mit der fortschreitenden Globalisierung her, insbesondere mit steigenden Direktinvestitionen und mit der zunehmenden Bedeutung von MNU; Hillenbrand/ Brosig, S. 451, spekulieren, die effektive Bekämpfung der Steuerflucht sei politisch unerwünscht.

<sup>1556</sup> Sieker in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 229 m. w. N.

<sup>1557</sup> Elliott/ Emmanuel, S. 49f.

### *b) Betriebsprüfungen*

Verständigungsverfahren werden häufig in der Folge unterschiedlicher Beurteilungen im Rahmen einer Betriebsprüfung eingeleitet. Daher ist auch auf den Einfluss von Betriebsprüfungen auf das Verständigungsverfahren einzugehen. Betriebsprüfer können in verschiedenen Stadien des Steuerverfahrens eingesetzt werden. Man unterscheidet die unilaterale Betriebsprüfung, die bi- oder multilaterale Simultanbetriebsprüfung sowie informelle gemeinsame Tätigkeiten von Betriebsprüfern aus verschiedenen Ländern.

#### (1) Darstellung des Ablaufs von Betriebsprüfungen

Die Betriebsprüfung wird in Deutschland Außenprüfung genannt und ist in den §§ 193 – 207 AO kodifiziert. Gem. § 194 I 1 + 2 AO dient die Außenprüfung „der Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen. Sie kann eine oder mehrere Steuerarten, einen oder mehrere Besteuerungszeiträume umfassen oder sich auf bestimmte Sachverhalte beschränken.“ Eine Außenprüfung findet beim Steuerpflichtigen statt und erfolgt durch speziell dafür geschulte Betriebsprüfer. Die genauen Regelungen zum Verfahren variieren von Staat zu Staat. Die Ergebnisse einer Betriebsprüfung werden in einem Bericht festgehalten.<sup>1558</sup> Eine laufende Außenprüfung wird in Deutschland weder durch einen Antrag auf ein Verständigungsverfahren oder seine Eröffnung noch durch ein Vorverfahren für ein europäisches Schiedsverfahren beeinträchtigt.<sup>1559</sup> Entsprechende Anträge werden spätestens nach Abschluss der Sachverhaltsermittlung auf dem Dienstweg an die zuständige Finanzbehörde weitergeleitet.<sup>1560</sup> Bei der Weiterführung der Außenprüfung sind jedoch die Informationsbedürfnisse für das jeweilige Verfahren zu berücksichtigen.<sup>1561</sup> Von deutschen Steuerbehörden wird zur Vermeidung von Gerichtsverfahren oder Verständigungsverfahren im Rahmen einer Betriebsprüfung bei auftretenden Konflikten über Verrechnungspreise üblicherweise ein Kompromiss mit dem Steuerpflichtigen gesucht. Zu dessen Umsetzung ist normalerweise ein Verzicht des Steuerpflichtigen auf Rechtsmittel und Einleitung eines Verständigungsverfahrens erforderlich.<sup>1562</sup>

---

<sup>1558</sup> Die erforderlichen Grundinformationen eines solchen Berichtes bei absehbaren Einsprüchen oder Verständigungsverfahren sind aufgelistet aus deutscher Sicht beim BMF, Verwaltungsgrundsätze – Verfahren, 2.4.2. Ziffer 2.

<sup>1559</sup> BMF, Verwaltungsgrundsätze – Verfahren, 2.4.1. Ziffer 4.

<sup>1560</sup> BMF, Verwaltungsgrundsätze – Verfahren, 2.4.1. Ziffer 5.

<sup>1561</sup> BMF, Verwaltungsgrundsätze – Verfahren, 2.4.1. Ziffer 4.

<sup>1562</sup> Koch, Karl, S. 24 f.

Die Prüfungsrhythmen liegen im UK bei drei Jahren,<sup>1563</sup> in Deutschland ist von ca. 4 Jahren auszugehen. Die OECD mahnt zeitnähere Betriebsprüfungen durch die Steuerverwaltungen an, um den Fremdvergleichsgrundsatz besser umsetzen zu können.<sup>1564</sup> Die Bedeutung zeitnaher Prüfungen nimmt zu, wenn auch Vorjahre für den Fremdvergleich herangezogen werden müssen. Dann addieren sich die zeitlichen Verzögerungen und damit auch die auftretenden Beweisschwierigkeiten. Es kann einem Unternehmen auch nicht unbegrenzt zugemutet werden, Expertenwissen und Aktenberge über die Vergangenheit aufzubewahren. Außerdem droht durch eine Verschleppung von Betriebsprüfungen auch die Einbeziehung überlegenen Wissens aus den Folgejahren über die Geschäftsentwicklung in die Ermittlung von Verrechnungspreisen. Verwertbar sind jedoch durchaus die Reaktionen der Parteien aus den Folgejahren, soweit sie auf den Fremdvergleich berechnete Schlüsse zulassen.<sup>1565</sup>

## (2) Simultanbetriebsprüfungen

Simultanbetriebsprüfungen sind Betriebsprüfungen, bei denen zwei oder mehr Staaten in Amtshilfe bei steuerlichen Erhebungen zusammenarbeiten.<sup>1566</sup> Die OECD definiert eine Simultanbetriebsprüfung als „Vereinbarung zwischen zwei oder mehreren Parteien, gleichzeitig und unabhängig voneinander jeweils auf ihrem eigenen Staatsgebiet jene steuerlichen Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen (oder von Steuerpflichtigen) zu prüfen, an denen sie ein gemeinsames oder ein damit zusammenhängendes Interesse haben, wobei alle maßgeblichen Informationen, die sie auf diese Weise erhalten, ausgetauscht werden sollen“.<sup>1567</sup>

Ihre Zusammenarbeit beschränkt sich also auf die Abstimmung des genauen Zeitpunktes für die synchronisierte Prüfung<sup>1568</sup> sowie auf den Austausch der gewonnenen Informationen.<sup>1569</sup> Erklärtes Ziel ist die Fest-

<sup>1563</sup> Elliott/ Emmanuel, S. 55.

<sup>1564</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 26.

<sup>1565</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 39.

<sup>1566</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 107; Strobl, S. 174, hält die Teilnahme ausländischer Betriebsprüfer an inländischen Betriebsprüfungen in Deutschland für selten; Hillenbrand/ Brosig, S. 448, bemängeln die Zurückhaltung der Bundesregierung hinsichtlich der Intensivierung der internationalen Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen.

<sup>1567</sup> OECD, Musterübereinkommen für die Durchführung von Simultanbetriebsprüfungen, Abschnitt A.

<sup>1568</sup> OECD, Musterübereinkommen für die Durchführung von Simultanbetriebsprüfungen, Abschnitt G.

<sup>1569</sup> Eine wechselseitige Bindung der Finanzbehörden unterschiedlicher Staaten an einzelne Maßnahmen wird abgelehnt von BMF, Verwaltungsgrundsätze – Verfahren, 2.4.1 Ziffer 1.

stellung der korrekten Steuerschuld des Steuerpflichtigen<sup>1570</sup> sowie die Förderung der Einhaltung von Verrechnungspreisvorschriften.<sup>1571</sup> Die Simultanbetriebsprüfung bietet sich besonders dann an, wenn Informationen über Vorgänge im Ausland auf andere Weise für eine Steuerbehörde schwieriger verfügbar sind.<sup>1572</sup> Anwendungsbereiche für Simultanbetriebsprüfungen sind komplexe Verrechnungspreisfälle bei denen beide Staaten von qualitativ hochwertigen Vergleichs- und Prüfungsdaten gegenseitig profitieren können sowie bei Zwischenschaltung von Steueroasen.<sup>1573</sup>

Positive Effekte von Simultanbetriebsprüfungen können sein, dass sich die Kosten des Steuerpflichtigen für das Steuerverfahren senken, Lösungen schneller gefunden werden und Doppelbesteuerung von vornherein vermieden wird.<sup>1574</sup> Damit können Simultanbetriebsprüfungen von den Steuerbehörden präventiv eingesetzt werden, um langwierige Verrechnungspreiskonflikte zu vermeiden. Dies ermöglicht frühzeitige Gegenberichtigungen und spart allen Beteiligten Zeit und Kosten.<sup>1575</sup> Selbst wenn der Konflikt um die Festsetzung von Verrechnungspreisen mangels frühzeitiger Einigung fortbesteht, ermöglicht eine Simultanbetriebsprüfung die frühere Einleitung eines Verständigungsverfahrens durch die Steuerpflichtigen.<sup>1576</sup> Die Dauer des Verständigungsverfahrens dürfte durch eine bessere Tatsachenbasis ebenfalls verkürzt werden.<sup>1577</sup> Vereinbarungen über Simultanbetriebsprüfungen bestehen in zunehmendem Maße weltweit.<sup>1578</sup>

---

<sup>1570</sup> OECD, Musterübereinkommen für die Durchführung von Simultanbetriebsprüfungen, Abschnitt B.

<sup>1571</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 109.

<sup>1572</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 107.

<sup>1573</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 107, 109 f.; Die genauen Kriterien, wann Simultanbetriebsprüfungen anzusetzen sind, finden sich bei: OECD, Musterübereinkommen für die Durchführung von Simultanbetriebsprüfungen, Abschnitte C, D.

<sup>1574</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 107, 110.

<sup>1575</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 110.

<sup>1576</sup> OECD, Musterübereinkommen für die Durchführung von Simultanbetriebsprüfungen, Abschnitt G.

<sup>1577</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 111.

<sup>1578</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 66, erwarten eine internationale Ausweitung und berichten über die USA, die mit 7 Industrieländern inkl. dem UK derartige Abkommen unterhalten; Koch, Karl, S. 29 nennt die Beispiele Kanada – USA, USA – Großbritannien sowie USA - Frankreich bereits im Jahr 1981 und die Ausnahme Schweiz wegen des innerstaatlichen Rechts; Strobl, S. 174, nennt bereits 1981 eine Absichtserklärung zwischen den USA und Deutschland, und befürwortet auf S. 181 derartige Tendenzen.

### (3) Informelle gemeinsame Tätigkeiten von Betriebsprüfern untereinander und Zollbehörden

Positive Erfahrungen wurden damit gemacht, die Betriebsprüfer aus allen beteiligten Staaten eines Verständigungsverfahrens zu beauftragen, einen gemeinsamen Sachverhalt festzustellen, abweichend beurteilte Rechtsfragen herauszuarbeiten und gegebenenfalls Bandbreiten für eine spätere Entscheidung zu ermitteln. Bedenken hiergegen resultieren aus einem potentiell hohen Verwaltungsaufwand und rechtlichen Problemen außerhalb von Simultanbetriebsprüfungen. Die Vorteile eines solchen Vorgehens resultieren aus der Kombination von Delegation einzelner Aufgaben und Kontrolle durch die bisher zuständigen Steuerbehörden.<sup>1579</sup> Eine Quelle für zeitnahe Informationen über Verrechnungspreise und deren Umstände finden sich vielfach auch bei den Zollbehörden. Insbesondere können die divergierenden zollrechtlichen und steuerrechtlichen Interessen zur Aufklärung der wirklichen Umstände dienlich sein, da ein Importeur zollrechtlich einen niedrigen und steuerlich einen hohen Verrechnungspreis bevorzugen wird. Daher empfiehlt die OECD eine verstärkte Kooperation zwischen Zoll- und Steuerbehörden.<sup>1580</sup> Bei Hillenbrand/ Brosig finden sich neben der Simultanbetriebsprüfung zahlreiche weitere bilaterale oder multilaterale Formen des Informationsaustausches, die konsequent dort genutzt werden sollten, wo sie Erfolg versprechend sind. Zu nennen sind insbesondere Kurzanfragen, spontane Auskünfte, Kontrollmitteilungen und automatische Auskünfte.<sup>1581</sup>

### 3. Die Ergebnisse des Verfahrens

Selbst bei optimaler Gestaltung des Verständigungsverfahrens führt das ihm zugrunde liegende Konsensprinzip ohne Einigung der betroffenen kompetenten Steuerbehörden zu keiner Lösung des Verrechnungspreisproblems.<sup>1582</sup> Der fehlende Zwang zur Einigung wird von Vertretern der Wirtschaft und Repräsentanten der JWG als Haupthindernis für ein effizientes Verständigungsverfahren angesehen.<sup>1583</sup>

#### *a) Erfolgsaussichten eines Verständigungsverfahrens*

Die Einleitung eines Verständigungsverfahrens durch einen Steuerpflichtigen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung bedeutet derzeit kei-

<sup>1579</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 100 f.

<sup>1580</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 43 f.

<sup>1581</sup> Hillenbrand/ Brosig, S. 448f. m. w. N.

<sup>1582</sup> Ähnlich beurteilt es die OECD, Improving, S. 27.

<sup>1583</sup> OECD, Improving, S. 27.

neswegs zwangsläufig, dass am Ende einer solchen Prozedur die Doppelbesteuerung beseitigt wird.<sup>1584</sup> Die Steuerbehörden<sup>1585</sup> sind gem. Art. 25 II 1 MA-OECD nicht gezwungen, eine Einigung zu erreichen,<sup>1586</sup> selbst wenn diese für das MNU bedeutet, dass es einer Doppelbesteuerung unterliegt.<sup>1587</sup> Art. 9 II MA-OECD wäre seinem derzeitigen Wortlaut nach mit einem Einigungszwang wohl auch kaum zu vereinbaren. Zu den Erfolgsaussichten findet man aus den 90er Jahren auch statistische Daten für Verständigungsverfahren in den USA. Danach ist von 1991 bis 1994 eine deutliche Verringerung der Quote vollständig erfolgreicher Verständigungsverfahren zu verzeichnen. Während diese 1991 noch bei 98 % lag, wurde 1994 eine Erfolgsquote von lediglich 90 % verzeichnet.<sup>1588</sup>

### (1) Diskussion

Die OECD hielt die Einigungsfreiheit bis ins Jahr 2000 für wichtig, um willkürliche und unmotivierte Berichtigungen abzublocken und die steuerliche Souveränität der Vertragsstaaten zu gewährleisten.<sup>1589</sup> Der OECD-Kommentar weist dagegen darauf hin, dass ein Einigungszwang sowohl durch eine Änderung des DBA selbst oder durch Interpretation in Protokollen implementierbar wäre.<sup>1590</sup> Der völkerrechtliche Grundsatz der Gleichheit der Staaten und das daraus abgeleitete Souveränitätsprinzip schützen die Staaten lediglich vor einer Bevormundung durch Dritte hinsichtlich ihrer inner- und zwischenstaatlichen Steuerrechtsverhältnisse,<sup>1591</sup> schließen jedoch abweichende vertragliche Beziehungen zwi-

---

<sup>1584</sup> Dagegen stellt das europäische Schiedsübereinkommen im Rahmen seines Anwendungsbereiches sicher, dass eine Doppelbesteuerung nicht von Bestand ist; Koch, Karl, S. 40, berichtet von einem Anspruch auf Beseitigung der Doppelbesteuerung in Schweden.

<sup>1585</sup> Die zuständige Behörde gem. Art. 3 I Buchstabe e MA-OECD ist in Deutschland das Bundesfinanzministerium (BMF).

<sup>1586</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 93; OECD-Kommentar in Baker 2003, S. 25-7f. Rn. 25C.26; Koch, Karl, S. 39; Schaumburg, S. 805 m. w. N.

<sup>1587</sup> Arnold/ McIntyre, S. 132; Tittel, S. 3 – 5, beschreibt bereits im Norddeutschen Bund und im Deutschen Reich, dass eine Doppelbesteuerung nicht absolut ausgeschlossen war.

<sup>1588</sup> Blessing 1996, S. 23-20.

<sup>1589</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 95.

<sup>1590</sup> OECD-Kommentar in Baker 2003, S. 25-8 Rn. 25C.26; Lehner, S. 14 – 16, zeigt unterschiedliche Gestaltungen in deutschen DBA auf, die jedoch allesamt hinter einem Einigungszwang zurückbleiben; dagegen finden sich im später beschriebenen europäischen Schiedsverfahren Regelungen, die die Beseitigung der Doppelbesteuerung durch einen verbindlichen Schlichterspruch sicherstellen.

<sup>1591</sup> Scheffler, S. 14, der auch die Grenzen des Souveränitätsprinzips aufzeigt, das eine Besteuerung keineswegs nur bei inländischen Sachverhalten, sondern auch bei steuerli-

schen den Staaten nicht aus. Bereits 1981 wurde gefordert: „Streitigkeiten zwischen den nationalen Finanzverwaltungen“ über Gewinnberichtigungen „dürfen nicht auf dem Rücken der Steuerpflichtigen ausgetragen werden“<sup>1592</sup>. Vielmehr sollten Gewinnberichtigungen erst nach Einigung der Vertragsstaaten vorgenommen werden.<sup>1593</sup> Ebenfalls 1981 wurde eine Einigungspflicht für „wünschenswert“ gehalten,<sup>1594</sup> jedoch nicht für „realistisch“.<sup>1595</sup> Ein Einigungszwang wird insgesamt als vorteilhaft eingeschätzt.<sup>1596</sup> Ebenso sieht man die Anerkennung des Grundsatzes der Entscheidungsharmonie im Zusammenhang mit dem Missbrauch von DBA als wünschenswert an.<sup>1597</sup> Unter gewissen Umständen<sup>1598</sup> resultiert aus Ermessenserwägungen eine Pflicht der deutschen Steuerbehörden, „den vernünftigen und dem Zweck der Verständigung entsprechenden Kompromiss einzugehen“ beziehungsweise wenigstens „auch ihren Teil zum Ausgleich beizutragen“.<sup>1599</sup> Es besteht zumindest darüber Konsens, dass es vernünftig ist, den Steuerverwaltungen Gelegenheit zu geben, sich zu einigen.<sup>1600</sup> In einem engen Rahmen wird eine Kontaktaufnahme im Vorfeld und jenseits des offiziellen Verständigungsverfahrens als zweckmäßig erachtet.<sup>1601</sup>

2004 befasst sich die OECD mit der Perspektive der Steuerpflichtigen und wägt verschiedene Grade der Beseitigung von Doppelbesteuerung mit unterschiedlichen Verfahrensdauern ab. So sei es möglicherweise für einen Steuerpflichtigen wünschenswerter, innerhalb eines Jahres 90 % der Doppelbesteuerung beseitigt zu wissen, als 100% innerhalb von drei Jahren. Die OECD strebt die weitere Untersuchung der Nützlichkeit von Teileinigungen zur Lösung von Verständigungsverfahren an. Derartige Überlegungen will die OECD jedoch nicht als Rechtfertigung für von Anfang an geringere Anstrengungen der Steuerbehörden zur korrekten Lösung verstanden wissen. Missbräuche in die-

---

chen Anknüpfungen an ausländische Sachverhalte unter Beteiligung von Inländern zulässt.

<sup>1592</sup> Koch, Karl, S. 48; Strobl, S. 181, nennt einen Einigungszwang für die beteiligten Steuerverwaltungen als mögliche Lösung dieses Problems.

<sup>1593</sup> Koch, Karl, S. 48.

<sup>1594</sup> Strobl, S. 177.

<sup>1595</sup> Strobl, S. 181; Tittel, S. 60 m. w. N., zitiert aus dem DBA D-Schweden (BGBl 1960 II, 1814) Art. 25 II, dessen Formulierung auf eine Einigungspflicht hindeutet „Zur Beseitigung von ... werden sich die obersten Finanzbehörden verständigen.“

<sup>1596</sup> Debatin, S. 948.

<sup>1597</sup> Kraft, S. 119, 129.

<sup>1598</sup> Dies sind insbesondere: 1) unbillige Doppelbesteuerung, 2) DBA, das sich zu der Absicht bekennt, einschlägige Konflikte durch Kompromiss zu bereinigen.

<sup>1599</sup> Tipke, S. 592.

<sup>1600</sup> Studer, S. 85.

<sup>1601</sup> Studer, S. 89, kommt zu diesem Ergebnis aufgrund genauer Beobachtung der Verhältnisse zwischen der Schweiz und Deutschland.



se Richtung sollen durch Transparenz der Vorgänge ggü. dem Steuerpflichtigen erschwert werden. Außerdem soll eine Teillösung nicht weitergehende spätere Ergebnisse ausschließen.<sup>1602</sup> Die JWG beabsichtigt eine weitere Untersuchung dieser Zusammenhänge und die Darstellung der Schlussfolgerungen im Kommentar.

Darüber hinaus hat sich 2004 die Sichtweise der OECD gegenüber 1996 in einem weiteren Punkt erheblich gewandelt. Nun hält die OECD nicht mehr die Einigungsfreiheit der kompetenten Steuerbehörden für wünschenswert, sondern eine obligatorische Lösung von Verständigungsverfahren, wie sie bisher nur in einzelnen Ländern rechtlich erforderlich oder sogar in der Verfassung verankert ist.<sup>1603</sup> Der OECD-Kommentar nennt die bisherige Regelung in Art. 25 MA-OECD das Maximum dessen, was die Vertragsstaaten anzunehmen bereit seien. Der Kommentar gesteht jedoch zu, dass diese Regelung für die Steuerpflichtigen keineswegs zu befriedigenden Ergebnissen führt. Für sie sei belastend, dass kein Einigungszwang implementiert und damit eine Doppelbesteuerung nicht ausgeschlossen sei.<sup>1604</sup> Abhilfe sieht der OECD-Kommentar in einer Advisory Opinion durch Dritte, möglicherweise das Committee on Fiscal Affairs, oder in einem Schiedsverfahren wie dem europäischen Schiedsübereinkommen.<sup>1605</sup>

Im Jahr 1981 wurde der Wunsch der Nationalberichterstatter zusammengefasst, den Steuerpflichtigen einen Anspruch auf Beseitigung der Doppelbesteuerung zu gewähren.<sup>1606</sup> 1996 wurde attestiert, dass ungelöste Verständigungsverfahren für die betroffenen Steuerpflichtigen eine „major difficulty“ darstellen.<sup>1607</sup> Die fehlende Einigungspflicht beim Verständigungsverfahren ist im Jahr 2000<sup>1608</sup> als ein Mangel identifiziert worden. Damals stellte man fest, dass eine verbleibende Doppelbesteuerung mangels Einigung „gegen den Sinn und Zweck eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verstößt“.<sup>1609</sup> Mit diesem Problem wird sich die JWG ausführlich auseinandersetzen. Sie wird in diesem Zuge einen Vorschlag zu einem neuen MA-OECD Artikel und für eine entsprechende Ergänzung des Kommentars erarbeiten.

---

<sup>1602</sup> OECD, Improving, S. 22 f.

<sup>1603</sup> OECD, Improving, S. 31.

<sup>1604</sup> OECD-Kommentar in Baker 2003, S. 25-12 Rn. 25C.45.

<sup>1605</sup> OECD-Kommentar in Baker 2003, S. 25-12f. Rn. 25C.46-48.

<sup>1606</sup> Koch, Karl, S. 43.

<sup>1607</sup> Blessing 1996, S. 23-47; Haigh, S. 24, beziffert den Anteil der jährlich gelösten Verständigungsverfahren auf über 80 Prozent im United Kingdom und weist auf ca. 10 Prozent „protective“ Verständigungsverfahren.

<sup>1608</sup> Das Jahr 2000 ergibt sich nicht aus dem Stand der Loseblattsammlung insgesamt sondern dem Einsortierdatum des Blattes, hier „EL 80 Februar 2000“.

<sup>1609</sup> Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 45.

Bereits jetzt wird wegen der besonderen Bedeutung effizienter Verfahren erwogen, nach Abschluss der Arbeiten der JWG eine Empfehlung für die Aufnahme alternativer Streitschlichtungsverfahren in bestehende DBA auszusprechen.<sup>1610</sup>

Nach Auffassung der OECD kann jedoch bisher vielfach eine Einigung wegen innerstaatlicher Gesetze sogar von vornherein unmöglich sein.<sup>1611</sup> Die OECD fasst die aus ihrer Sicht wichtigsten Bedenken tabellarisch zusammen:

- die im innerstaatlichen Recht vorgesehenen Fristen können Gegenberichtigungen verhindern, wenn diese Fristen durch das maßgebliche Doppelbesteuerungsabkommen nicht aufgehoben werden;
- der Abschluss von Verständigungsverfahren kann einen zu langen Zeitraum in Anspruch nehmen;
- die Mitwirkung des Steuerpflichtigen ist nur beschränkt möglich;
- es erfolgen keine Veröffentlichungen von Verständigungsverfahren, die den Steuerpflichtigen über Verfahrensfragen unterweisen; und
- es gibt eventuell keine verfahrensrechtliche Möglichkeit, Steuernachforderungen oder den Anfall von Zinsen bis zur Entscheidung über das Verständigungsverfahren auszusetzen.

Dies alles sollte Steuerpflichtige nach Auffassung der OECD nicht von der Einleitung eines Verständigungsverfahrens abhalten.<sup>1612</sup>

## (2) Eigene Stellungnahme

Der Vorschlag der OECD, in Verständigungsverfahren zügig Teileinigungen zwischen den Finanzbehörden zu erreichen, lässt Unklarheiten zurück. Insbesondere stellt sich die Frage, mit welcher Motivation derartige Vereinbarungen zu Stande kommen sollen. Es widerspricht den Erfahrungen aus der Verhandlungspsychologie, dass Teillösungen ohne Rücksicht auf das Endergebnis bereitwillig zugestanden werden sollen. Vielmehr ist zu erwarten, dass schnelle Teillösungen als Druckmittel für ein vorzeitiges Verfahrensende eingesetzt werden. Wie diesen Tendenzen entgegengewirkt werden soll, lässt die OECD nicht einmal erahnen.

Die Interpretation der OECD bis 2000, eine Einigungsfreiheit sei wichtig, setzte sich bedauerlicherweise nur mit der Alternative „Gegen-

---

<sup>1610</sup> OECD, Improving, S. 31.

<sup>1611</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 93.

<sup>1612</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 96 f.

berichtigung auf Verlangen“ auseinander, die selbstverständlich untragbar ist.<sup>1613</sup> Es ist „prima facie inadäquat, das Risiko einer ungerechtfertigten<sup>1614</sup> ausländischen Besteuerung einseitig<sup>1615</sup> dem deutschen Fiskus aufzubürden.“ Außerdem besteht dadurch auch die Gefahr perverser Anreize für das Verhalten von Vertragsstaaten ggü. deutschen Steuerpflichtigen.<sup>1616</sup> Eine weitere Möglichkeit wäre es jedoch, zumindest eine Doppelbesteuerung beim Steuerpflichtigen auszuschließen. Dieses Ergebnis wäre dann durch verschiedene Lösungsansätze erreichbar, die keineswegs immer zu Lasten des Empfängers der Aufforderung zur Gegenberichtigung gehen müssen. Beispielsweise könnte das Verfahren ergeben, dass das Verlangen unberechtigt war und somit die Primärberichtigung unzulässig ist. Es könnte sich auch ein Vergleich beider Staaten als interessengerecht darstellen.<sup>1617</sup>

Verständigungsverfahren dienen ebenso wie DBA insgesamt der Vermeidung der Doppelbesteuerung. Die höchste Komplexität erreichen Verständigungsverfahren, die die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes betreffen.<sup>1618</sup> Die Gründe, weshalb diese Verständigungsverfahren schwierig zu lösen sind, werden in der Literatur teilweise darin gesehen, dass „large amounts of tax revenue frequently at stake“<sup>1619</sup> seien. Dieses Argument kann jedoch nicht überzeugen, da eine stringente Problemlösung volumenunabhängig sein muss. Darin läge sonst bereits das Eingeständnis, dass das Verfahren unzureichend geregelt ist. Es wäre gerade nicht zur sachgerechten Lösung eines Disenses geeignet sondern weitgehend auf die Gutmütigkeit der Beteiligten angewiesen. Dass die Dimension des umstrittenen Wertes nicht ohne Einfluss auf die Bereitschaft der Parteien zu Zugeständnissen ist, wird selbstverständlich anerkannt. Beim Verständigungsverfahren ist jedoch auf diese Eigenarten des Streitgegenstandes –z. B. seinen häufig hohen Wert– ex ante bei der Struktur des Verfahrens Rücksicht zu nehmen. Daher muss das Verständigungsverfahren umso mehr Anreize für eine sachgerechte Konfliktlösung anbieten.

Aufgrund der Komplexität der Verrechnungspreisfragen befürchten manche Steuerpflichtige, dass das Verständigungsverfahren zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen keine ausreichende Sicherheit bie-

---

<sup>1613</sup> Strobl, S. 180, bezieht sich auf einen ähnlichen OECD-Vorschlag einer automatischen Berichtigung, „wenn der andere Staat eine Gewinnberichtigung vorgenommen hat“.

<sup>1614</sup> Hervorhebung im Original.

<sup>1615</sup> Hervorhebung im Original.

<sup>1616</sup> Tipke, S. 591, sieht auch den drohenden Teufelskreis (circulum vitiosum).

<sup>1617</sup> Tipke, S. 591f., hält einen Kompromiss beider Vertragsstaaten für unumgänglich.

<sup>1618</sup> Arnold/ McIntyre, S. 133: „most complex disputes“ betreffen „proper application of the arm's length standard to cross border transactions“.

<sup>1619</sup> Arnold/ McIntyre, S. 133.

tet.<sup>1620</sup> Die Rede ist von „einer kleinen Zahl von Fällen“, in denen eine Doppelbesteuerung nicht vermieden werden konnte, weder bilateral noch unilateral.<sup>1621</sup> Diese Aussichten sind für den Steuerpflichtigen nicht sonderlich erbaulich und keinesfalls geeignet, ihn selbst bei einem dringenden Bedürfnis nach effektivem Rechtsschutz zur Einleitung eines Verständigungsverfahrens nach derzeitigem Muster zu motivieren. Daher ist die Einigungsfreiheit durch einen wie auch immer gearteten wirksam gestalteten Einigungszwang zu ersetzen.

### *b) Beweislastregelungen*

Ob die Primärberichtigung rechtmäßig ist, ergibt sich aus dem nationalen Steuerrecht. Bei ordnungsgemäßer Kodifizierung nach nationalem Recht sind auch die DBA Bestandteil des nationalen Rechts. Auf nationaler Ebene bestehen weltweit sehr unterschiedliche Regelungen zur Beweislastverteilung zwischen den Steuerpflichtigen und den Steuerverwaltungen sowie zwischen Letzteren untereinander im Verständigungsverfahren.

#### (1) Beweislastregelungen zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung

Grundsätzlich gilt in Deutschland für nationale Steuerrechtsfälle nach ständiger BFH-Rechtsprechung die Normenbegünstigungsklausel, nach der jeder für diejenigen Tatsachen beweisbelastet ist, die ihm zugute kommen. Folglich hat die Steuerverwaltung alle steuerbegründenden Tatsachen zu beweisen und der Steuerpflichtige alle Tatsachen, die eine Befreiung oder Ermäßigung begründen. Der Beweisbelastete muss seinen Sachverhalt zu einem Grad beweisen, „der vernünftige Zweifel daran ausschließt, dass sich auch ein anderer Sachverhalt vollzogen haben könnte.“ Ausnahmen von diesem Grundsatz existieren für den Fall, dass der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten aus §§ 90 I, II, 149 ff., 140 ff., 93, 97, 100 AO und § 76 I 1 FGO verletzt. Die Mitwirkungspflichten sind durch Unmöglichkeit, Unbilligkeit, Unverhältnismäßigkeit und Unzumutbarkeit beschränkt. Verletzungen führen nach der Rechtsprechung des BFH zu einer Begrenzung der Sachaufklärungspflicht und zu einer Reduzierung des Beweismaßes. Die Sachaufklärungspflicht reduziert sich dann auf diejenigen eigenen Ermittlungen, die ohne weiteres möglich und zumutbar sind. Überdies können die Finanzbehörden vom wahrscheinlichsten Sachverhalt ausgehen und die Besteuerungsgrundlagen schätzen. Bei verdeckten Gewinnausschüttun-

<sup>1620</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 96.

<sup>1621</sup> Koch, Karl, S. 24, ähnlich auf S. 40.

gen (vGA) liegt die objektive Beweislast (Feststellungslast) nach der umstrittenen Rechtsprechung des BFH unabhängig von der steuerlichen Wirkung beim Finanzamt.<sup>1622</sup>

Dagegen liegt bei Transferpreisberichtigungen in den USA die Beweislast beim Steuerpflichtigen, der zeigen muss, dass die Berichtigung durch das U.S. Treasury „arbitrary or unreasonable“<sup>1623</sup> war.<sup>1624</sup> Die Beweislastregelungen reichen –wie an den Beispielen Deutschland und USA gezeigt– von einer generellen Beweislast des Steuerpflichtigen bis zu einer generellen Beweislast der Steuerverwaltung sowohl im verwaltungsinternen Verfahren als auch im Gerichtsverfahren.<sup>1625</sup> Es wird von einem weiteren Ansatz berichtet, dem free proof approach, bei dem der Richter je nach Erreichbarkeit der Beweismittel die Beweislast den Parteien auferlegt.<sup>1626</sup> Teilweise wird auch durch die Verletzung von Mitwirkungspflichten seitens des Steuerpflichtigen eine Beweislastumkehr ausgelöst oder durch einen prima facie Beweis der Steuerverwaltung für einen Verstoß gegen den Fremdvergleichsgrundsatz die Beweislast auf den Steuerpflichtigen konzentriert.<sup>1627</sup> Ein prima facie Beweis des Steuerpflichtigen für eine dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechende Verrechnungspreisgestaltung kann auch der Steuerverwaltung die Beweislast aufbürden.<sup>1628</sup> Unter Umständen kann bei Nichterfüllung von Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen auch eine Schätzung<sup>1629</sup> seiner Einkünfte durch die Steuerverwaltung zulässig

---

<sup>1622</sup> Wassermeyer in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 391 f. m. w. N.

<sup>1623</sup> deutsch: „willkürlich und unangemessen“; Hamaekers in IFA, Panel Discussion, S. 43, spricht von “incorrect”.

<sup>1624</sup> Young, S. 76; ähnlich Hamaekers, S. 2, der auch das United Kingdom in diesen Rechtskreis einschließt unter dem Begriff self-assessment system; ähnlich Hamaekers in IFA, Panel Discussion, S. 43.

<sup>1625</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 88. Emmanuel/ Mehafdi, berichten auf S. 81 von einer generellen Beweislast der MNU für die Angemessenheit ihrer Verrechnungspreise in den USA.

<sup>1626</sup> Hamaekers in IFA, Panel Discussion, S. 44.

<sup>1627</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 88; Emmanuel/ Mehafdi, S. 82, erwähnen, dass über lange Zeit auf Anfragen des IRS von MNU erst nach über einem Jahr geantwortet wurde.

<sup>1628</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 89.

<sup>1629</sup> In Deutschland in die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen in Art. 162 AO geregelt. Der BFH hält in seinem Urteil vom 6.4.2005 IR 22/04 für den Fremdvergleich eine Schätzung im Regelfall für notwendig.

sein.<sup>1630</sup> Für nachweisliche Manipulationen werden teilweise auch Strafzahlungen der MNU erhoben.<sup>1631</sup>

### (2) Beweislastregelung zwischen den Steuerbehörden im Verständigungsverfahren

Ein Verrechnungspreiskonflikt entsteht dann, wenn durch eine evtl. national rechtmäßige Primärberichtigung Einkünfte besteuert werden, die bereits in einem anderen Staat der Besteuerung unterworfen wurden. Man spricht in einem solchen Fall von Doppelbesteuerung, die nur durch eine Gegenberichtigung in dem anderen Staat beseitigt werden kann oder durch Rücknahme der Primärberichtigung. Zwischen mehreren Steuerverwaltungen ergibt sich die Beweislastverteilung bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen aus Art. 9 II MA-OECD. Falls ein Staat eine Primärberichtigung vorschlägt, hat er „gegenüber dem anderen Staat den Nachweis darüber zu erbringen“, „daß die Berichtigung „sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach gerechtfertigt“ ist.“<sup>1632</sup> Dies erfolgt im Rahmen eines Verständigungsverfahrens gem. Art. 25 MA-OECD.<sup>1633</sup> Allgemeine Leitlinien über die Nachweissführung bei Verrechnungspreisprüfungen finden sich in Publikationen der OECD.<sup>1634</sup>

### (3) Eigene Stellungnahme

Die bestehenden Beweislastregelungen zu internationalen Verrechnungspreiskonflikten bilden im Gegensatz zu denen nationaler gerichtlicher Verfahren kein abgeschlossenes System, nach dem ein eindeutiges Ergebnis durch eine ausgewogene Beweislastverteilung sichergestellt ist. Unterstellen wir einmal, dass eine Doppelbesteuerung in einem DBA ausdrücklich verboten wird, so bleibt immer noch die Frage, nach welchen Regeln das zu versteuernde Einkommen auf die unterschiedlichen Steuerhoheiten aufgeteilt wird. Bislang wurde lediglich zwischen

---

<sup>1630</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 88; Emmanuel/ Mehafdi, S. 82, stellen fest, dass IRS (USA) und IR (UK) bei Nichtbefolgung von Informationspflichten durch ein MNU neben empfindlichen Strafen auch eine Festsetzung der Verrechnungspreise vornehmen können; dies ergibt sich für die USA aus dem Revenue Reconciliation Act 1990.

<sup>1631</sup> Clausing, S. 175, 177 m. w. N., sieht den Sinn solcher Strafen in der Verschiebung des steueroptimalen Transferpreises zum Fremdvergleichspreis, welche durch den Trade-off zwischen dem steueroptimalen Transferpreis sowie der Wahrscheinlichkeit von Strafzahlungen bewirkt wird.

<sup>1632</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 13, unter Berufung auf den OECD-Commentary, Vol. I, Art. 9 II MA-OECD; OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 90.

<sup>1633</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 94; OECD, Commentary Vol. I, S. C(25)-3.

<sup>1634</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 135 - 143.

den Staaten eine Beweislastverteilung vorgenommen. D. h. die Primärberichtigung ist bislang durch die vornehmende Steuerbehörde rechtfertigungsbedürftig. Sollte auch der Steuerpflichtige in das Verständigungsverfahren einbezogen werden, macht ein Abstellen auf die Vornahme einer Berichtigung wenig Sinn. Im Zweiländerfall mit einem MNU wären die drei unterschiedlichen Vorstellungen auf einen Punkt zu reduzieren. Die bisherige Regelung, nach der Berichtigungen rechtfertigungsbedürftig sind, setzt für das MNU den Anreiz, seinen Ansatz bis zur Begründbarkeitsgrenze steueroptimiert vorzunehmen und auf das Scheitern eines Gegenbeweises zu spekulieren. Demgegenüber erscheint es sinnvoller, eine von einem weder vom MNU noch von den Steuerbehörden beeinflussbaren Nullpunkt ausgehende Beweisverteilung vorzunehmen. Hierzu macht es durchaus Sinn, ähnlich wie Andresen, die Steuerlast des MNU gleichmäßig auf beide Staaten zu verteilen, also die umstrittenen Gewinne umgekehrt proportional zu den Steuersätzen unter Berücksichtigung der Bemessungsgrundlagen zu verteilen. Im Gegensatz zu Andresen, sollen hier nicht nur die Steuersätze berücksichtigt werden, sondern die ebenso bedeutsame Relation der Bemessungsgrundlagen im Einzelfall. Nur eine gemeinsame Betrachtung kann einen Ausgleich der Steuerlasten annähernd gewährleisten. Der so ermittelte Beweisnullpunkt könnte sowohl als Ausgangspunkt für die Verhandlungen als auch für ein anschließendes Schiedsverfahren dienen. Abweichungen wären beweispflichtig, gleichermaßen für Steuerverwaltungen und MNU. Dies könnte auch die Vorhersehbarkeit des Verfahrensausganges steigern. Insbesondere könnte dadurch Manipulationsmotiven von Steuerpflichtigen wie Steuerbehörden entgegengewirkt werden. Für den Steuerpflichtigen brächte eine überproportionale Verlagerung der Bemessungsgrundlagen hin zu günstigen Steuersätzen beweisrechtliche Nachteile mit sich. Ebenso wäre eine Steuerverwaltung beweisrechtlich immer dann im Nachteil, wenn sie eine sehr einseitige Verteilung der Bemessungsgrundlage durchsetzen wollte. Und auch eine Veränderung der jeweiligen Steuersätze würde beweisrechtlich kompensiert. Die vorgeschlagene Beweislastverteilung würde immer von einer hälftigen Aufteilung der Steuerlasten ausgehen. Dies ist zwar holzschnittartig aber angesichts der unklaren Motivlage der Beteiligten immer noch besser als diesen zu viel Einfluss auf die Beweislage zu belassen. Das geschieht bei der derzeitigen Beweislastregelung durch die Festlegung von Steuersätzen durch die Staaten und die anschließenden Steuererklärungen der Steuerpflichtigen. In jedem Fall ist jedoch Hamaekers beizupflichten, wenn er grenzüberschreitend ein einheitli-

ches System für die Beweislastverteilung fordert.<sup>1635</sup> Eine ausgewogene Beweislastverteilung unabhängig von dem Verhalten der Betroffenen Steuerpflichtigen und Finanzbehörden ist ein wesentlicher Ausgangspunkt für ein effizientes Verfahren, das sachgerecht enden soll.

### *c) Veröffentlichungen zum Verfahren*

Hinsichtlich der Transparenzvorstellungen der Steuerverwaltungen hat sich in den letzten Jahren viel getan.<sup>1636</sup> Noch zu Beginn der 80er Jahre des 20. Jahrhunderts herrschte weitgehend Heimlichtuerei.<sup>1637</sup> Es geht dabei um allgemeine Informationen über Verfahrensregelungen und Verfahrensergebnisse für alle Steuerpflichtigen, nicht um die individuellen Informationen der vom Einzelfall betroffenen.

#### (1) Diskussion

Frankreich und Schweden wurde im Jahr 1981 bescheinigt, allgemeine Verfahrensbedingungen zum jeweiligen DBA (mit Gesetzeskraft) veröffentlicht, Japan, ein Durchführungsgesetz für alle DBA erlassen, Kanada, allgemeine Anweisungen veröffentlicht, und den USA umfangreiche Sonderregelungen eingeführt zu haben, die die Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen und Steuerbehörden offen legen.<sup>1638</sup> Es bestand andererseits bereits damals in der Bundesrepublik Deutschland ein „Handbuch Auslandsbeziehungen“, das die widersprüchliche Verwaltungsauffassung im Umgang mit Verständigungsverfahren darstellte, jedoch nicht zur Veröffentlichung bestimmt war.<sup>1639</sup> Die Zurückhaltung bei der Veröffentlichung lässt sich auf den Billigkeitscharakter mancher Verständigungslösung zurückführen.<sup>1640</sup> 1995 wurde hinsichtlich der Verfahrensergebnisse gem. Art. 25 I, II MA-OECD in Deutschland festgestellt, eine „Veröffentlichung der Verständigungsvereinbarungen [...] geschieht

---

<sup>1635</sup> Hamaekers in IFA, Panel Discussion, S. 44, 47.

<sup>1636</sup> Tittel, S. 5, berichtet aus dem Deutschen Reich um 1903, dass eine Veröffentlichung der Verständigungsergebnisse nicht erfolgte.

<sup>1637</sup> Strobl, S. 171, spricht von einem „Schleier“ und auf S. 180 von „Geheimniskrämerei“; Hintzen/ Hintzen, S. 1909, raten zu einem Blick in einen Kommentar von Mitarbeitern der Schweizer Finanzverwaltung, um die Geheimhaltung der Inhalte bedeutender Verständigungsverfahren durch die deutschen Finanzbehörden zu umgehen; auch Studer, S. 93 begrüßt die schweizerischen Kommentare zum DBA USA und zum DBA Deutschland, die deren praktische Anwendung ausführlich beleuchten; Koch, Karl, S. 42, auf S. 24 bescheinigt er nur einigen Staaten, beispielsweise Finnland, Kanada und den USA, die Publikation der Möglichkeiten und Grenzen eines Verständigungsverfahren für ihre Steuerpflichtigen.

<sup>1638</sup> Koch, Karl, S. 26f.

<sup>1639</sup> DIHT, S. 5.

<sup>1640</sup> Hintzen/ Hintzen, S. 1953.



schlicht nicht“.<sup>1641</sup> Eine ähnliche Beurteilung stammt aus dem Jahr 1981: „Die Veröffentlichung des Ergebnisses von Verständigungsverfahren [...] entspricht allerdings nicht der gängigen Praxis der deutschen Finanzverwaltung“.<sup>1642</sup> Zum gegenteiligen Ergebnis kommt man bei hermeneutischen Konsultationsverfahren mit deutscher Beteiligung.<sup>1643</sup> Im U.K. wurden bis zu Beginn der 90er Jahre des 20. Jahrhunderts Verfahrensergebnisse aus Verständigungsverfahren grundsätzlich nicht veröffentlicht.<sup>1644</sup> Insbesondere die Veröffentlichung der Ergebnisse von Konsultationsverfahren ist dringend geboten.<sup>1645</sup> In Deutschland wurde 1981 hinsichtlich der Ergebnisse von Konsultationsverfahren von einer Tendenz der deutschen Praxis zur Veröffentlichung ohne Rechtspflicht ausgegangen.<sup>1646</sup> Diese erfolgt im Erlasswege im Bundessteuerblatt.<sup>1647</sup>

Die OECD sieht in der Veröffentlichung von Regelungen, Grundsätzen und Ergebnissen zum Verständigungsverfahren auf nationaler Ebene ein geeignetes Instrument, die Kommunikation zwischen den Steuerbehörden und den Steuerpflichtigen zu verbessern.<sup>1648</sup> Sofern unilaterale Grundsätze und Richtlinien aufgestellt werden, rät die OECD auch zur Information der ausländischen Steuerbehörden, mit denen Verständigungsverfahren bestehen.<sup>1649</sup> Ein Beispiel für öffentlich gemachte nationale Regeln zum Verständigungsverfahren sind die USA.<sup>1650</sup> Diese Regeln, die sich in Revenue Procedure 91-23<sup>1651</sup>, Revenue Procedure 91-26 und Announcement 95-9<sup>1652</sup> finden, gelten selbstverständlich nur,

---

<sup>1641</sup> Kerath, S. 289.

<sup>1642</sup> Kraft, S. 123, m. w. N.; ähnlich im Jahr 1981 Strobl, S. 177.

<sup>1643</sup> Kerath, S. 290; Koch, Karl, S. 42, generell für Konsultationsverfahren auch für USA, Argentinien und Dänemark bei allgemeinem Interesse, S. 43 Verpflichtung der Finanzverwaltung in Finnland und Schweden.

<sup>1644</sup> Baker 1991, S. 331 Rn. 19-16, m. w. N.

<sup>1645</sup> Koch, Karl, S. 45, 49; ähnlich Strobl, S. 178, der diese Notwendigkeit aus dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, aus dem Interesse an Rechtssicherheit und aus Verwaltungsvereinfachungsgründen folgert.

<sup>1646</sup> Strobl, S. 178; ein Gegenbeispiel von 1961 bringt Tittel, S. 99.

<sup>1647</sup> Strobl, S. 179.

<sup>1648</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 102; OECD-Kommentar in Baker 2003, S. 25-9 Rn. 25C.30, berichtet von entsprechenden Vorschlägen des Committee on Fiscal Affairs; Strobl, S. 172, regt bereits im Jahr 1981 den Erlaß von Richtlinien für die Durchführung von Verständigungsverfahren an und auf S. 177 hält er die Veröffentlichung von Verfahrensergebnissen für wünschenswert.

<sup>1649</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 102.

<sup>1650</sup> Blessing 1996, S. 23-20.

<sup>1651</sup> Die Revenue Procedure 91-23 wurde durch Revenue Procedure 96-13 ersetzt, inhaltlich entsprechend Announcement 95-9, Blessing/ Dunahoo, S. S23-1.

<sup>1652</sup> Abgedruckt bei Blessing 1996, S. 23-36f., der auch formale Anforderungen und den Adressaten des Antrages wiedergibt, mittlerweile umgesetzt durch Revenue Procedure 96-13, die Revenue Procedure 91-23 ersetzt, Blessing/ Dunahoo, S. S23-1.

soweit sie mit den jeweiligen DBA vereinbar sind.<sup>1653</sup> Möglicherweise bietet darüber hinaus eine Veröffentlichung solcher Informationen aber auch für kleinere Staaten mit weniger Erfahrung mit Verständigungsverfahren Gelegenheit, ihr diesbezügliches Know-how zu verbessern und somit den Ablauf des Verständigungsverfahrens reibungsloser zu gestalten.<sup>1654</sup> In einem aktuellen Diskussionspapier empfiehlt die JWG der OECD, zukünftig den Einzelstaaten zu raten, Regelungen, Grundsätze und Ergebnisse zu veröffentlichen, um das Verständigungsverfahren transparenter zu machen.<sup>1655</sup>

Außerdem bietet die OECD zur Förderung der Transparenz sowohl ihren Mitgliedstaaten als auch anderen, die beim Diskussionsprozess um DBA aktiv sind, an, Länderprofile zum Verständigungsverfahren auf der Homepage der OECD [www.oecd.org](http://www.oecd.org) zu hinterlegen. Diese sollen nach dem Vorschlag der JWG auch in Zukunft aktuell und verfügbar sein. Aus Ihnen soll mittelfristig eine unverbindliche Anleitung für die Gestaltung effektiver Verständigungsverfahren entwickelt werden. Außerdem schlägt die JWG vor, über aktuell anhängige Verfahren und ihre Verzögerungsgründe öffentlich zu informieren und diese Daten auch zu analysieren. Sie erwägt auch die Erfordernisse genauer zu erläutern, die bei Einleitung von Verständigungsverfahren eingehalten werden müssen.<sup>1656</sup> Bedenken gegenüber der Veröffentlichung von Ergebnissen wegen des Steuergeheimnisses werden mit Hinweis auf mögliche Schwärzungen und Auslassungen zurückgewiesen.<sup>1657</sup> Man fordert überdies eine Begründung der Verständigungsvereinbarung, die die „tragenden Erwägungen für die Entscheidung“ enthalten sollte.

## (2) Eigene Stellungnahme

Eine Begründung von Verfahrensergebnissen wäre sicherlich wünschenswert, jedoch stellt sich die Frage, ob man Billigkeitsentscheidungen begründen kann und sollte. Insbesondere droht die ohnehin teilweise schwach ausgeprägte Einigungsbereitschaft der Steuerverwaltungs-

---

<sup>1653</sup> Blessing 1996, S. 23-20.

<sup>1654</sup> Shoup, S. 297, berichtet über erhebliche Defizite der Steuerverwaltungen in Entwicklungsländern hinsichtlich des Themas Transfer Pricing; McGuinness, S. 315, empfiehlt die Unterstützung dieser Länder in laufenden Verhandlungen durch Steuerexperten der UN, um ihre Verhandlungsposition zu stärken.

<sup>1655</sup> OECD, Improving, S. 4 f.; Bereits Rajaratnam/ Venkatramaiah, S. 1.47, empfehlen, aus Präzedenzfällen in Verständigungsverfahren für Folgefälle neue Verfahrensweisen, Bedingungen, Techniken und Methoden zur Lösung der jeweiligen Probleme abzuleiten; Ein entsprechender Vorschlag fand sich bereits 1984 im OECD-Report des Committee on Fiscal Affairs, Baker 1991, S. 331 Rn. 29-17.

<sup>1656</sup> OECD, Improving, S. 5f.

<sup>1657</sup> Strobl, S: 180; Beispiele aus der Schweiz hat Studer, S. 94f.

gen gänzlich zu erschaffen, wenn man sich auch noch über eine einheitliche Begründung einigen muss. So könnte das Scheitern eines Verständigungsverfahrens noch wahrscheinlicher werden. Bei allem Wunsch nach Transparenz<sup>1658</sup> erscheint eine obligatorische Begründung noch weit weg und ist verfahrensmäßig wohl erst bei flächendeckender Einführung von Rechtsbehelfen gegen die Verständigungsvereinbarung durchsetzbar. Trotzdem muss an dieser Stelle gefordert werden, dass es dem Steuerpflichtigen ermöglicht wird, das Verständigungsverfahren in seinen Abläufen, Mechanismen und Ergebnissen nachvollziehen und verstehen zu können. Nur so kann er sich sinnvollerweise verantwortlich an ihm beteiligen und seine Ergebnisse akzeptieren.

#### 4. Die Umsetzung der Ergebnisse

Ist im Rahmen eines Verständigungsverfahrens eine Vereinbarung zu Stande gekommen, müssen die gefundenen Ergebnisse in den betroffenen Staaten umgesetzt werden. Die Einleitung und die anschließende Durchführung beinhalten zahlreiche den Steuerpflichtigen beschwerende Elemente. Ist eine Einigung der Finanzbehörden in Sicht, kann diese noch im letzten Moment daran scheitern, dass die Umsetzung Schwierigkeiten bereitet. Dann kommt eine Vereinbarung entweder gar nicht erst zu Stande oder sie wird lediglich nie vollzogen.

In Deutschland erfolgt nach Einigung im Verständigungsverfahren die Anpassung der einschlägigen Steuerbescheide.<sup>1659</sup> Grundsätzlich ist die Verständigungsvereinbarung selbst vor Gerichten nicht anfechtbar.<sup>1660</sup> Jedoch können die Steuerbescheide zur Umsetzung dieser Vereinbarung vor nationalen Gerichten überprüft werden. Deren Prüfungsumfang beschränkt sich jedoch i. d. R. auf Verstöße gegen Recht und Gesetz. Eventuelle Billigkeits- oder Praktikabilitätsüberlegungen werden nicht überprüft. Lediglich in Großbritannien sind die Gerichte an das Ergebnis des Verständigungsverfahrens i. e. S. umfänglich gebunden, in Schweden und Finnland dagegen an das Ergebnis eines Konsultationsverfahrens, in den übrigen Staaten stellt das Ergebnis nur die gemeinsame Interpretation des DBA durch die Vertragsstaaten dar.<sup>1661</sup>

---

<sup>1658</sup> Strobl, S. 180.

<sup>1659</sup> Strobl, S. 177.

<sup>1660</sup> Koch, Karl, S. 41; Kraft, S. 123.

<sup>1661</sup> Koch, Karl, S. 41.

*a) Nationale Bestimmungen, die den Steuerbehörden die Umsetzung von Verhandlungsergebnissen nicht erlauben*

Teilweise sind Steuerbehörden aufgrund nationaler Gesetze nicht in der Lage, die in einem Verständigungsverfahren gefundenen Ergebnisse auch umzusetzen.<sup>1662</sup> Derartige drohende Beschränkungen sollten dem anderen Vertragsstaat zum frühesten möglichen Zeitpunkt mitgeteilt werden, um ggf. einvernehmliche angemessene Reaktionen zu ermöglichen.<sup>1663</sup>

(1) Vorangegangenes Gerichtsverfahren

Teilweise fühlen sich die Steuerbehörden durch Gerichtsurteile ihrer nationalen Gerichte an dort gefundene Interpretationen der DBA oder Ergebnisse gebunden und daran gehindert, abweichende Vereinbarungen in Verständigungsverfahren zu treffen.<sup>1664</sup> Eine derartige Bindung der Steuerbehörden durch Gerichtsentscheidungen ist in manchen Staaten zu beobachten, in anderen nicht.<sup>1665</sup> Besteht eine Bindungswirkung des Gerichtsurteils, verbleibt lediglich die Vorlage des Steuerfalles bei der Steuerbehörde des Vertragsstaates verbunden mit dem Ersuchen, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden<sup>1666</sup> oder die Einleitung eines Verständigungsverfahrens wird gleich abgelehnt<sup>1667</sup>. Sollte das Gerichtsverfahren vor dem Verständigungsverfahren enden, wird in den USA vom IRS nur noch ein mit dieser Entscheidung korrelierendes Verhandlungsergebnis angestrebt.<sup>1668</sup> Bei Gewinnaufteilungsfragen wird dem

<sup>1662</sup> OECD, Improving, S. 11.

<sup>1663</sup> Hintzen/ Hintzen, S. 1955, stellen eine diesbezügliche Hinweisverpflichtung der Vertragsstaaten fest, wenn Verständigungsvereinbarungen einen wechselseitigen Anspruch der Vertragsstaaten auf ein Bemühen zur Umsetzung des Ergebnisses begründen; sie folgern jedoch aus einer Verständigungsvereinbarung keinen Anspruch der Vertragsstaaten sondern lediglich eine einvernehmliche Koordination des weiteren Vorgehens.

<sup>1664</sup> OECD-Kommentar in Baker 2003, S. 25-7 Rn. 25C.24; OECD, Improving, S. 11 f.; umgekehrt sind norwegische Gerichte an Vereinbarungen bei Verständigungsverfahren gebunden, Blessing 1996, S. 23-14 m. w. N.; amerikanische rechtskräftige Gerichtsentscheidungen sollen zu einer Ablehnung eines Verständigungsverfahrens führen, Koch, Karl, S. 36.

<sup>1665</sup> Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 24; Beispiele für Bindung bei Koch, Karl, S. 37: Frankreich, Italien und Japan; Studer, S. 93, sieht in der Schweiz die Möglichkeit, durch Verständigungsvereinbarungen rechtskräftige innerstaatliche Entscheidungen aufzuheben, weil eine Delegation der Gesetzgebungsbefugnis vorliege.

<sup>1666</sup> Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 24.

<sup>1667</sup> Koch, Karl, S. 36, 37, der auch den grundsätzlichen Ausschluss paralleler Verfahren in Schweden sowie besondere Regelungen in Australien, Schweiz, Griechenland und Italien referiert.

<sup>1668</sup> Blessing 1996, S. 23-24, 23-45; gleiches gilt bei sonstigen Vereinbarungen zwischen Steuerpflichtigem und Steuerbehörden vor dem Verständigungsverfahren, Doernberg/

Steuerpflichtigen empfohlen, dem Verständigungsverfahren ggü. dem gerichtlichen Verfahren den Vorzug einzuräumen, weil er in diesen Fällen eine gerichtliche Klärung für besonders schwierig hält.<sup>1669</sup> Teilweise sind auch Verhärtungen des Gewinnaufteilungskonfliktes zu beobachten, sobald Gerichte involviert sind. Dies könne Verständigungsverfahren erheblich aufhalten oder sogar scheitern lassen.<sup>1670</sup>

## (2) Paralleles Gerichtsverfahren

Bei bereits laufenden nationalen Gerichtsverfahren empfiehlt der OECD-Kommentar den Steuerbehörden, nicht bis zur abschließenden Entscheidung abzuwarten, sondern das Verständigungsverfahren auf Antrag parallel in Gang zu setzen. Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn gewichtige Gründe dagegensprechen.<sup>1671</sup> In einigen Staaten können in Verständigungsverfahren nur solche Streitgegenstände behandelt werden, die nicht gleichzeitig in einem nationalen Gerichtsverfahren oder sonstigen nationalen Verfahren Gegenstand sind.<sup>1672</sup> Die OECD empfiehlt dagegen im Kommentar nur die Einigung am Ende der Verständigungsverfahren unter den Vorbehalt zu stellen, dass der Steuerpflichtige ihr zustimmt und seine nationalen Verfahren zurückzieht.<sup>1673</sup> Das parallele Betreiben von gerichtlichen Verhandlungen und Verständigungsverfahren, was gem. Art. 25 I 1 MA-OECD ausdrücklich möglich ist,<sup>1674</sup> wird als Erhöhung des Risikos einer Doppelbesteuerung verstanden.<sup>1675</sup> Sollte es erforderlich<sup>1676</sup> werden, beide Verfahren parallel zu betreiben, ist es empfehlenswert, eine Entscheidung des Gerichtsverfahrens solange zu

---

Raad, S. 353 m. w. N.; Koch, Karl, S. 36, geht von der Ablehnung eines Verständigungsverfahrens aus.

<sup>1669</sup> Strobl, S. 175; ähnlich Studer, S. 94.

<sup>1670</sup> Studer, S. 88.

<sup>1671</sup> OECD-Kommentar in Baker 2003, S. 25-7 Rn. 25C.23; ähnlich Studer, S. 95.

<sup>1672</sup> OECD, Improving, S. 11; Blessing 1996, S. 23-44, erläutert die Praxis in den USA, wo eine thematische Auswahl getroffen wird, welche Verfahren vorrangig vor den Gerichten behandelt werden sollen, außer der IRS Associate Chief Counsel (International) erteilt eine Ausnahmegenehmigung; Koch, Karl, S. 37, spricht in den USA von einer Zustimmungspflicht durch das Gericht.

<sup>1673</sup> OECD, Commentary Vol. I, S. C(25)-11; OECD-Kommentar in Baker 2003, S. 25-9 Rn. 25C.31, unterbreitet entsprechende Vorschläge.

<sup>1674</sup> Dieses Ergebnis belegt auch Schaumburg, S. 812 m. w. N., mit einigen BFH-Urteilen.

<sup>1675</sup> Blessing 1996, S. 23-24; Strobl, S. 175, nennt die Kombination beider Verfahren parallel, eine taktische Frage.

<sup>1676</sup> Tittel, S. 90, skizziert ein Szenario, bei dem das Verständigungsverfahren zwar die Doppelbesteuerung beseitigt, nicht jedoch die nach Auffassung des Steuerpflichtigen abkommenswidrige Besteuerung, weshalb er nationale Rechtsmittelfristen einhalten muss und zusätzlich das Gerichtsverfahren zur Durchsetzung seiner Rechte benötigt.

verzögern, bis das Verständigungsverfahren abgeschlossen ist.<sup>1677</sup> Vorzuziehen ist jedoch eine steuerrechtliche Gestaltung, die dem Steuerpflichtigen keine Parallelität aus Fristgründen aufzwingt.<sup>1678</sup>

### (3) Nachfolgendes Gerichtsverfahren

Bis zur Umsetzung des Verständigungsergebnisses wird auch die nachträgliche Einlegung innerstaatlicher Rechtsmittel als Risiko wahrgenommen, weil die Verständigung als solche dem Steuerpflichtigen keine gesicherte Rechtsposition verschafft.<sup>1679</sup> Der Steuerpflichtige hat es in der Hand, nach Abschluss einer Verständigungsvereinbarung durch Klagerücknahme zu reagieren.

### (4) Bindungswirkung einer Verständigungsvereinbarung im Verständigungsverfahren i. e. S.

Voranstehende Ausführungen gelten selbstverständlich nur soweit eine Verständigungsvereinbarung für die Gerichte nicht bindend ist.<sup>1680</sup> Eine grundsätzliche Bindungswirkung von Verständigungsvereinbarungen gem. Art. 25 I, II MA-OECD für deutsche Gerichte wird vielfach abgelehnt,<sup>1681</sup> weil eine Verständigungsvereinbarung lediglich als schlichtes Verwaltungsabkommen verstanden wird<sup>1682</sup> und einen Einzelfall regelt.<sup>1683</sup> Gebunden werden durch DBA danach lediglich die Finanzbehörden.<sup>1684</sup> Mit der jüngeren BFH-Rechtsprechung wird bei Annahme des Verständigungsergebnisses durch den Steuerpflichtigen ausnahmsweise eine rechtliche Bindung über den Grundsatz von Treu und Glauben angenommen, die auch an der Einlegung von Rechtsmitteln hindert.<sup>1685</sup> Bei Tatsachenfeststellungen spricht gegen eine Bindungswir-

<sup>1677</sup> Blessing 1996, S. 23-45; Debatin/ Wassermeyer berichten aus der Praxis, dass das Verständigungsverfahren üblicherweise dem Abschluss eines Gerichtsverfahrens vorgeschaltet werde, Eilers in Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, Rn. 34; Kerath, S. 280ff. m. w. N., untersucht die Bindungswirkung von Verständigungsvereinbarungen.

<sup>1678</sup> Blessing 1996, S. 23-45, nennt für die USA mögliche unerfreuliche Wechselwirkungen paralleler Verfahren.

<sup>1679</sup> Tittel, S. 121.

<sup>1680</sup> Davon geht Kraft, S. 122 m. w. N.; Für die Schweiz differenziert Studer, S. 92, zwischen bindenden - Steueransprüche verneinenden - und unverbindlichen - Steueransprüche bejahenden - Vereinbarungen.

<sup>1681</sup> Kerath, S. 289; bejahende Stimmen finden sich dagegen bei Tittel, S. 103f. m. w. N.

<sup>1682</sup> Schaumburg, S. 805f. m. w. N.; ähnlich Tittel, S. 110f. m. w. N., der in Deutschland Einigkeit zwischen Literatur und Regierung feststellt; ein entsprechendes Ergebnis findet Tittel bereits innerhalb des Deutschen Reiches, S. 32, 34, und innerhalb der Schweiz, S. 35 - 40.

<sup>1683</sup> Tittel, S. 117, verweist auf das Verbot von „Einzelgesetzen“.

<sup>1684</sup> Schaumburg, S. 805f. m. w. N.; Tittel, S. 85, spricht dann von einer relativen Wirkung (nur innerhalb der Weisungskette abwärts).

<sup>1685</sup> Mülhausen, S. 274 m. w. N.

kung in Deutschland überdies das Rechtsprechungsmonopol der Gerichte gem. Art. 92 GG, die ausschließliche Bindung „an Gesetz und Recht“ gem. Art. 20 III GG, der auch in Abgabensachen garantierte Rechtsweg gem. Art. 19 IV GG sowie das auch für oberste Finanzbehörden gültige Verbot des *judex in res sua*.<sup>1686</sup> In der Schweiz ist eine Bindung der Gerichte durch Verständigungsvereinbarungen für Einzelfälle umstritten. Dagegen spreche die im DBA ausdrückliche Unabhängigkeit des Verständigungsverfahrens vom innerstaatlichen Rechtsweg und die ausschließliche Bindung der Gerichte durch gesetztes Recht. Dafür wird angeführt, die Steuerbehörden seien zu der Verständigung ermächtigt worden.<sup>1687</sup> In Frankreich wird eine absolute Bindung der Gerichte an die Äußerung des Außenministeriums<sup>1688</sup> über eine Verständigungsvereinbarung angenommen.<sup>1689</sup> Dies beruht auf der Überlegung, dass die verschiedenen Gewalten und Einrichtungen eines Staates gegenüber den Nachbarn mit einer Stimme sprechen sollten.<sup>1690</sup> In den USA wird Äußerungen der Regierung immerhin noch „much weight“ beigemessen.<sup>1691</sup>

#### (5) Bindungswirkung einer Verständigungsvereinbarung im Konsultationsverfahren

Bei Konsultationsverfahren gem. Art. 25 III 1 MA-OECD ist die Bindungswirkung von Verständigungsergebnissen für die Gerichte in Deutschland umstritten.<sup>1692</sup> Sie wird abgelehnt, wenn die Voraussetzungen des Art. 80 I 2 GG nicht erfüllt sind.<sup>1693</sup> Dies schließt jedoch nicht ihre völkerrechtliche Verbindlichkeit für die Auslegung eines DBA ähnlich einem Zusatzprotokoll gem. Art. 31 Nr. 2 a Wiener Vertragsrechts-

---

<sup>1686</sup> Tittel, S. 108f. m. w. N.

<sup>1687</sup> Tittel, S. 94f. m. w. N.

<sup>1688</sup> Die Stellungnahme des französischen Außenministeriums soll regelmäßig auf einer vorangegangenen halbamtlichen Stellungnahme des Finanzministeriums beruhen, Tittel, S. 102f. m. w. N., ähnlich auf S. 102 über Preußen; Tittel äußert auf S. 103 Bedenken, da beide Ministerien einer Regierung angehören.

<sup>1689</sup> Tittel, S. 102f. m. w. N., berichtet aus Frankreich von einer grundsätzlichen Bindung der Verwaltungsgerichte, der Zivilgerichte und des rechtsprechenden Conseil d'Etat; auf S. 110 spricht Tittel von einer „absoluten Unterwerfung unter die Ansicht der Regierung“.

<sup>1690</sup> Diese Überlegung gibt Tittel, S. 101 m. w. N. wieder.

<sup>1691</sup> Tittel, S. 110 m. w. N.

<sup>1692</sup> Kerath, S. 290f. m. w. N. beschreibt den Streit um die Anwendbarkeit des „Interpretationsprimats“ der Gerichte; Mülhausen, S. 174ff. m. w. N.; Schaumburg, S. 814f. m. w. N.

<sup>1693</sup> Gegen eine Bindungswirkung sprechen sich insbesondere aus: Gloria, S. 190f., Kerath, S. 293; Mülhausen, S. 208, 221; Tittel, S. 117 m. w. N.; auf S. 113 m. w. N., nennt Tittel Beispiele, wo die Voraussetzungen nicht erfüllt waren.

konvention (WVK) aus.<sup>1694</sup> Konsultationsverfahrensergebnisse gem. Art. 25 III 2 MA-OECD bedürfen in Deutschland eines besonderen Rechtsaktes der Legislative gem. Art. 59 II 1 GG, weshalb ihre Bindungswirkung bei Vorliegen dieser Voraussetzungen nicht umstritten ist.<sup>1695</sup> Bloße Auslegungserlasse des BMF binden die Finanzgerichte in Deutschland dagegen nicht.<sup>1696</sup> In Frankreich ist die Publikation der Konsultationsvereinbarung Voraussetzung für deren Verbindlichkeit für die Gerichte.<sup>1697</sup> Bloße circulaires<sup>1698</sup> binden sie in ihrer Auslegung dagegen nicht.<sup>1699</sup> Eine Diskussion über die Bindungswirkung von Verständigungen im Konsultationsverfahren findet in der Schweiz statt.<sup>1700</sup> In den USA messen die Gerichte der Auslegung durch die Steuerverwaltung erhebliche Bedeutung<sup>1701</sup> bei, weshalb nur bei „weighty reasons“ Abweichungen davon erfolgen.<sup>1702</sup>

#### (6) Fristablauf

Vielfach wird Art. 25 II 2 MA-OECD nicht in DBA einbezogen. Geht dann wenigstens ein beteiligter Staat nicht davon aus, dass die DBA innerstaatlichem Recht vorgehen, so kommt es vor, dass dieser Staat sich mit dem Argument abgelaufener Festsetzungsfristen der Umsetzung gefundener Verhandlungsergebnisse entzieht.<sup>1703</sup> Er stimmt dann diesen Ergebnissen gar nicht erst zu, weil er sich andernfalls über einzelstaatliches Recht hinwegsetzen müsste.<sup>1704</sup> In Deutschland beugt § 175a AO<sup>1705</sup> seit dem 1.1.94 diesem Problem vor.<sup>1706</sup> Grundsätzlich ist eine Hem-

<sup>1694</sup> Mülhausen, S. 221; Schaumburg, S. 814f.; Tittel, S. 113 m. w. N. über die Rechtsprechung des BFH 1963.

<sup>1695</sup> Kerath, S. 293 m. w. N.; Tittel, S. 114 m. w. N.

<sup>1696</sup> Tittel, S. 115 m. w. N.

<sup>1697</sup> Tittel, S. 112 m. w. N.

<sup>1698</sup> Französisch: ministerieller Runderlass.

<sup>1699</sup> Tittel, S. 115 m. w. N.

<sup>1700</sup> Tittel, S. 95f. m. w. N., stellt diese Diskussion dar und nennt auf S. 112 die Forderung nach einem Zustimmungserfordernis der Bundesversammlung.

<sup>1701</sup> Tittel, S. 114f. m. w. N.: substantial oder great weight.

<sup>1702</sup> Tittel, S. 114f. m. w. N.

<sup>1703</sup> OECD, Improving, S. 11; Rajaratnam/ Venkatramaiyah, S. 321, nehmen generell eine Umsetzung unabhängig von abgelaufenen nationalen Fristen an; OECD-Kommentar in Baker 2003, S. 25-13 Rn. 25C.53, erläutert, dass das UK sich an nationale Fristen gebunden fühlt; Blessing 1996, S. 23-23, weist für diese Position weitere Beispiele nach; dagegen halten die USA DBA zumindest bisher für vorrangig, Blessing 1996, S. 23-23; Kerath, S. 326, hält Art. 25 II 2 MA-OECD für unentbehrlich, will man eine abgelaufene Festsetzungsverjährung rechtmäßig überwinden.

<sup>1704</sup> OECD, Improving, S. 11.

<sup>1705</sup> Bei europäischen Schiedsverfahren hat Art. 7 EU-Schiedskonvention die gleiche Wirkung.

<sup>1706</sup> Wassermeyer in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 397; BMF, Verwaltungsgrundsätze – Verfahren, 2.4.1., weist darauf hin, dass ein Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens als Änderungsantrag hinsichtlich eines



mung der Verjährungsfristen vorsorglich möglich.<sup>1707</sup> Liegt der Fristablauf im Vertragsstaat bereits zum Zeitpunkt des Einleitungsantrags vor, wird das Verständigungsverfahren vielfach ganz abgelehnt.<sup>1708</sup> Teilweise geschieht dies auch bei Fristablauf im eigenen Land.<sup>1709</sup>

#### (7) Ausblick

Sollte ein Staat die Ergebnisse eines Verständigungsverfahrens gar nicht oder nur teilweise umsetzen können, so sind der andere Staat und der Steuerpflichtige umgehend nach dem Bekanntwerden des Hindernisses davon in Kenntnis zu setzen.<sup>1710</sup> Die JWG erwägt die Untersuchung der Interdependenzen zwischen den jeweiligen nationalen Rechtssystemen und den DBA und eine Darstellung der Resultate im MEMAP und/ oder im Kommentar.<sup>1711</sup> Außerdem ermutigt sie die Staaten, ihre Maßnahmen zur Umsetzung von Einigungsergebnissen aus Verständigungsverfahren zu überprüfen und Zeitrahmen ähnlich § 175a AO bereitzustellen, in denen die Umsetzung inkl. der Steuerrückzahlung zu erfolgen hat.<sup>1712</sup>

#### *b) Gegenberichtigungen*

Gegenberichtigungen<sup>1713</sup> werden nötig, wenn die von einem MNU erklärten internationalen Verrechnungspreise von einer Finanzbehörde im Wege einer Primärberichtigung korrigiert wurden.<sup>1714</sup> Ursprünglich sind beide Steuerbehörden davon ausgegangen, dass die jeweils vom MNU erklärte Höhe der Bemessungsgrundlage für den jeweiligen Staat stimmt. D. h. die Summe der erklärten Anteile an der gesamten Bemessungsgrundlage (meist: Gewinn) entspricht der gesamten Bemessungsgrundlage. Nach der Primärberichtigung kann die Summe der Teile größer als die zur Verfügung stehende gesamte Bemessungsgrundlage sein. Dann spricht man von Doppelbesteuerung. Oder die Summe der in den jeweiligen Staaten zu Grunde gelegten Bemessungsgrundlagen erreicht nach der Primärberichtigung die gesamte Bemessungsgrundlage nicht mehr. In solchen Fällen spricht man von Besteuerungslücken.

---

Verständigungsverfahrens als Änderungsantrag hinsichtlich eines Steuerbescheids zu betrachten ist, der gem. § 171 III AO den Ablauf der Festsetzungsfrist hemmt; Lehner, S. 217, stellt noch die alte Rechtslage dar, § 68e EStDV, §§ 172ff. AO.

<sup>1707</sup> Koch, Karl, S. 36, mit Ausnahme von Belgien, Dänemark, Portugal und Schweden.

<sup>1708</sup> Koch, Karl, S. 31, mit Ausnahme von Belgien und Portugal und Sonderregelungen in USA und Schweden.

<sup>1709</sup> Koch, Karl, S. 31, nennt Frankreich.

<sup>1710</sup> OECD, Improving, S. 23.

<sup>1711</sup> OECD, Improving, S. 12.

<sup>1712</sup> OECD, Improving, S. 24.

<sup>1713</sup> Engl. corresponding adjustment.

<sup>1714</sup> Becker, S. 26.

Eine Gegenberichtigung dient nun dazu, die Bemessungsgrundlage auf Exportland und Importland so zu verteilen, dass in der Summe erneut 100 % der gesamten Bemessungsgrundlage der Besteuerung unterworfen werden. Liegen die Voraussetzungen gem. Art. 9 II MA-OECD für eine Gegenberichtigung vor, „so nimmt der andere Staat eine entsprechende Änderung der dort von diesen Gewinnen erhobenen Steuer vor.“ Ebenfalls denkbar ist folgende Konstellation: Ein MNU erklärt in zwei Staaten seine gesamte Bemessungsgrundlage anteilig derart, dass am Ende 100 % erklärt sind. Anschließend prüfen die zuständigen Steuerbehörden beider Staaten unabhängig voneinander die jeweiligen Steuererklärungen und nehmen jeweils Korrekturen vor. Ergibt die Summe der Korrekturen (Primärberichtigungen) nicht zufällig erneut 100 % der gesamten Bemessungsgrundlage, muss wenigstens ein Staat Gegenberichtigungen vornehmen, damit Doppelbesteuerung und Besteuerungslücken vermieden werden können.

#### (1) Vornahme von Gegenberichtigungen

Die Vornahme einer Gegenberichtigung erfolgt entweder durch Neuberechnung der Gewinne, die der Besteuerung im betreffenden Staat unterliegen, oder durch Gewährung einer Steuerentlastung für das überbesteuerte Unternehmen.<sup>1715</sup> Der abkommensrechtliche Anspruch des Steuerpflichtigen auf eine Gegenberichtigung entsteht erst mit Gewinnkorrektur und Besteuerung in einem Vertragsstaat. Dies schließt jedoch nicht aus, dass die Gegenberichtigung bereits zu einem früheren Zeitpunkt rechtswirksam erfolgen kann oder nach innerstaatlichem Recht erfolgen muss.<sup>1716</sup> Teilweise wird auch eine Einigung der betroffenen Vertragsstaaten als Voraussetzung für eine Gegenberichtigung angesehen, obwohl dies vom Wortlaut des Art. 9 II MA-OECD nicht gedeckt ist. Festzuhalten ist, dass jeder Staat die Voraussetzungen des Art. 9 I MA-OECD selbständig prüft und kein Zwang zu Konsultationen oder Einigungen besteht.<sup>1717</sup> Art. 9 II 2 MA-OECD regelt das Verhältnis zu den restlichen Vorschriften des MA-OECD. Danach ist Art. 9 II MA-OECD weder von der vorherigen Durchführung eines Verständigungsverfahrens abhängig noch schließt es eine solche aus. Es kann zu Überlagerungen zwischen Art. 9 II MA-OECD und Art. 25 MA-OECD kommen.<sup>1718</sup>

Von den nachträglich erfolgenden Primär- und Gegenberichtigungen ist die nur vereinzelt zulässige sog. kompensierende Berichtigung zu

<sup>1715</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 94 f.

<sup>1716</sup> Wassermeyer in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 366.

<sup>1717</sup> Wassermeyer in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 380 m. w. N.

<sup>1718</sup> Wassermeyer in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 373.

unterscheiden, die noch vor Abgabe der Steuererklärung erfolgt. Die kompensierende Berichtigung durch den Steuerpflichtigen zeigt den Unterschied zwischen dem Fremdpreis und dem tatsächlich in den Büchern und Aufzeichnungen erfassten Preis auf. Aus Transparenzgründen lehnen die meisten Mitgliedstaaten kompensierende Berichtigungen ab.<sup>1719</sup> Daher ist der Steuerpflichtige gehalten, in seinen Büchern und seiner Steuererklärung den Fremdpreis direkt auszuweisen und nicht mittels verschachtelter Korrekturrechnungen.

## (2) Fristen bei Gegenberichtigungen

Teilweise kann trotz „erfolgreichem“ Abschluss eines Verständigungsverfahrens eine Gegenberichtigung wegen des Ablaufs von innerstaatlichen Festsetzungsfristen nicht mehr vorgenommen werden.<sup>1720</sup> Art. 25 II 2 MA-OECD setzt für das Verständigungsverfahren eine Überwindung innerstaatlicher Fristen fest.<sup>1721</sup> Diese Regelung ist für die Effizienz des Verständigungsverfahrens unentbehrlich. Bei Anhängigkeit eines Verständigungsverfahrens muss auch das grundsätzlich für absolute Festsetzungsfristen sprechende Interesse an Rechtssicherheit für Steuerpflichtige und Steuerverwaltungen zurücktreten, weil die Steuerpflichtigen auf dessen Dauer keinen Einfluss haben.

In Deutschland ist die Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen ebenso wie von Schiedssprüchen in § 175 a AO sichergestellt worden, indem jedenfalls eine Ein-Jahres-Frist ab der Wirksamkeit der Vereinbarung oder des Spruches zur Festsetzung offen steht. Eine Einschränkung erfährt diese Regelung jedoch durch § 110 II FGO, der die Durchbrechung der Rechtskraft eines Urteils beschränkt.<sup>1722</sup> In der Praxis wird die Umsetzung der Verständigungsvereinbarung dadurch sichergestellt, dass diese von einem Verzicht gem. § 354 Ia AO, § 50 Ia FGO oder einer Rücknahme gem. § 362 Ia AO, § 72 Ia FGO hinsichtlich der Rechtsbehelfe des Steuerpflichtigen abhängig gemacht wird.<sup>1723</sup> Dies kritisiert Tipke als „übermäßig“, weil es völlig ausreichend sei, eine wechselbezügliche Abhängigkeit der Billigkeitsmaßnahmen in beiden Vertragsstaaten festzusetzen und so einseitige Vorteile zugunsten des Steuerpflichtigen aus der Verständigungsvereinbarung auszuschließen.<sup>1724</sup> Gem. Art.

<sup>1719</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 95 f.

<sup>1720</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 97.

<sup>1721</sup> Koch, Karl, S. 27, sieht noch im Jahr 1981 weitreichende Probleme hinsichtlich nationaler Verjährungsfristen für die Umsetzung von Verständigungsergebnissen, wünscht aber auf S. 45 deren Überwindung mittels DBA inkl. Art. 25 II 2 MA-OECD.

<sup>1722</sup> Schaumburg, S. 813f. m. w. N.

<sup>1723</sup> Schaumburg, S. 814 m. w. N.; Tipke, S. 592, der auch von Zustimmung spricht.

<sup>1724</sup> Tipke, S. 592f. m. w. N., er zeigt Fallgestaltungen auf, in denen der Steuerpflichtige auf gefundene Kompromisse gem. § 131 AO auch ohne seine Zustimmung einen An-

19 IV 1, 92 GG müsse die Verwaltung „alles unterlassen, was geeignet ist, ihre Gesetzesbindung und die gerichtliche Nachprüfung in Frage zu stellen.“<sup>1725</sup> Kuckhoff/ Schreiber halten es jedoch zur Vermeidung von Abweichungen zwischen Verständigungsverfahren und Gerichtsverfahren sowie zur Vermeidung von unnötigem Verwaltungsaufwand durchaus für gerechtfertigt, wenn eine Verständigungsregelung von der Annahme durch den Steuerpflichtigen und seinem Verzicht auf bereits erhobene und künftige Rechtsmittel gegen die betroffenen Punkte abhängig macht.<sup>1726</sup>

Unnötiger Verwaltungsaufwand kann auch ohne einen derartigen Verzicht vermieden werden, da mit Abschluss einer Verständigungsvereinbarung das Rechtsschutzbedürfnis für eventuelle Gerichtsverfahren insoweit entfällt, als die Forderungen des Steuerpflichtigen durch die Verständigungsvereinbarung erfüllt wurden. Soweit dies nicht gegeben ist, ist nicht ersichtlich, weshalb dem Steuerpflichtigen Rechtsschutz vor nationalen Gerichten verwehrt werden sollte. Eine Grenze ist nur dort zu ziehen, wo sich der Steuerpflichtige ggü. einer Finanzverwaltung auf die Verständigungsvereinbarung beruft und der anderen ggü. auf das für ihn günstigere finanzgerichtliche Urteil. Eine Berufung auf eventuelle Urteile sollte bei Abschluss der Verständigungsvereinbarung durch eine Verzichtserklärung des Steuerpflichtigen dahingehend beschränkt werden, dass er ggü. allen betroffenen Staaten auf die korrespondierenden positiven Folgen aus der Verständigungsvereinbarung verzichtet. Somit wäre der trade-off zwischen steuerlichen Vorteilen im einen Staat und den korrespondierenden Nachteilen im anderen Staat gewahrt.

### *c) Folgen von verschobenen Zahlungen*

Da die korrekte Höhe der Steuerlast teilweise erst nach Jahren feststeht, kommt es zu erheblichen Differenzen zwischen den tatsächlichen Zahlungen und der eigentlich rechtlich korrekten Abwicklung hinsichtlich Zahlungshöhe und Zahlungszeitpunkt. Problematisch ist dann beispielsweise, ob dem Steuerpflichtigen für überzahlte Steuern auch ein Anspruch auf Zinsen zusteht.<sup>1727</sup>

---

spruch haben soll und die zu einem Teilerlass führen sollen; Wiese, S. 334, argumentiert für tatsächliche Verständigungen zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem ähnlich, wenn er fordert, dass „beide Seiten gleichermaßen in die Pflicht genommen werden und das Vereinbarte für und gegen sich gelten lassen müssen.“

<sup>1725</sup> Tipke, S. 593.

<sup>1726</sup> Kuckhoff/ Schreiber, S. 132.

<sup>1727</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 95.

### (1) Zeitpunkt der Steuerzahlung

Grundsätzlich wird durch die Einleitung eines Verständigungsverfahrens die Vollziehbarkeit der Steuerforderungen nicht gehemmt.<sup>1728</sup> Hinsichtlich eines Stundungsantrages sind die Erfolgsaussichten nicht einmal in Deutschland über alle Bundesländer einheitlich zu beurteilen.<sup>1729</sup> Eine einheitliche weltweite Einschätzung ist daher nicht zu erwarten. Die Berechnung der Stundungszinsen ergibt sich in Deutschland aus § 234 AO. Manche fordern eine Beschränkung der Stundung auf den Betrag nachweislich bereits im Ausland gezahlter Steuern.<sup>1730</sup> Wird die Vollziehung gegen den Steuerpflichtigen wegen eines Verständigungsverfahrens ausgesetzt, fallen in Deutschland im Rahmen des § 237 AO Aussetzungszinsen an. Dies ist dann der Fall, wenn der ursprüngliche deutsche Steuerbescheid durch das Verständigungsverfahren unverändert bleibt, auch wenn eine Gegenberichtigung im anderen Vertragsstaat erfolgt. Weil die Gegenberichtigung das berechtigte Interesse des Steuerpflichtigen an der Durchführung eines Verständigungsverfahrens zeigt und § 237 AO lediglich unbegründete Einsprüche unattraktiv machen soll, wird zu Recht eine Anpassung der Regelung an das Verständigungsverfahren gefordert.<sup>1731</sup> Sie könnte in einer Sonderregelung bestehen, die bei Verständigungsverfahren auch auf Gegenberichtigungen in dem jeweiligen Vertragsstaat abstellt.<sup>1732</sup> Eine solche Regelung macht dann Sinn, wenn sie den Zinsverlust an die Zinserträge im Drittstaat durch Gegenberichtigungen koppelt und umgekehrt.

Ein weiteres Problem im Zusammenhang mit Gegenberichtigungen ist die Erstattung von Zinsen auf überzahlte Steuern. Zwischen der Überzahlung und der Rückerstattung der Steuern können beträchtliche Zeiträume liegen. In diesem Zeitraum ist das MNU in seiner Liquidität im Extremfall mit der doppelten Steuer belastet,<sup>1733</sup> wenn nicht Stundung oder Aussetzung der Vollziehung erfolgt sind. Dies lässt sich durch einen Zahlungsaufschub bis zur Klärung des Verrechnungspreiskonfliktes ändern.<sup>1734</sup> Eine derartige Regelung verlagert jedoch erhebliche Risiken auf den Staat, da aufgrund der Länge der Verständigungsverfahren Änderungen der Solvenz des Steuerpflichtigen keineswegs ausgeschlossen

---

<sup>1728</sup> Hintzen/ Hintzen, S. 1954.

<sup>1729</sup> Hintzen/ Hintzen, S. 1954, kommen zu einer großzügigeren Einschätzung der süd-deutschen Verwaltungspraxis als der im Norden.

<sup>1730</sup> Hintzen/ Hintzen, S. 1954; sie geben auf S. 1954f. ein Beispiel.

<sup>1731</sup> Eilers in Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, Rn. 36.

<sup>1732</sup> Eilers in Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, Rn. 36, äußert sich nicht eindeutig, ob § 237 AO bei allen Verständigungsverfahren über streitige Steuerbescheide oder nur bei der genannten Fallgruppe unanwendbar sein soll (teleologische Reduktion).

<sup>1733</sup> OECD, Improving, S. 8.

<sup>1734</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 102; ähnlich Koch, Karl, S. 44, 49.

sind. Sollte der Steuerpflichtige insolvent werden, wäre der Steueranspruch nicht mehr durchsetzbar. Möglicherweise bietet eine Sicherheitsleistung für beide betroffenen Staaten eine interessengerechte Lösung dieses Problems.<sup>1735</sup>

Die OECD formuliert unter Berufung auf „some business representatives“ wenigstens widersprüchlich, wenn sie von einem fixen Steuerbetrag („tax in dispute“) schreibt, der umstritten sei.<sup>1736</sup> Vielmehr ist die Zurechnung der Steuerbemessungsgrundlage umstritten.<sup>1737</sup> Bei unterschiedlichen Steuerbemessungsgrundlagen und Steuersätzen ergibt sich keineswegs ein einheitlicher Steuerbetrag. Zahlt das MNU an eine unabhängige Stelle, z. B. ein „clearing-house“<sup>1738</sup>, den Betrag, der bei Vermeidung der Doppelbesteuerung höchstens als Steuer auf seine Einkünfte insgesamt anfällt, wäre eine Doppelzahlung vermeidbar. Der höchste Steuerbetrag ergibt sich dann im Rahmen des strittigen Betrages aus der fiktiven Versteuerung der Einkünfte in dem Land mit der höchsten Steuerbelastung für den Steuerpflichtigen. Dies würde den Sicherungsinteressen der Staaten dienen und in den meisten Fällen dem Steuerpflichtigen lediglich eine maßvolle Überzahlung aufbürden. Eine weitere Reduzierung der Überzahlung ließe sich realisieren, wenn man angelehnt an die vorgeschlagene Beweislastverteilung den Mittelwert aus maximaler und minimaler Steuerlast an das clearing-house überweist. Damit wäre bei lauterer Geltendmachung von Forderungen durch die Steuerbehörden eine ausgewogene Risikoverteilung erreichbar. Auch diesem Problemkreis will die JWG eine Analyse widmen und die Ergebnisse im MEMAP und erforderlichenfalls im Kommentar darstellen.

## (2) Zurechnungszeitpunkt für Berichtigungen

Die steuerliche Zurechnung der Berichtigungen kann grundsätzlich für das Jahr erfolgen, in dem die fraglichen konzerninternen Geschäfte getätigt oder in dem die Berichtigung tatsächlich vorgenommen wurde.<sup>1739</sup> Der Grundsatz der periodengerechten Ausweisung von Aufwendungen und Erträgen spricht für eine Zurechnung zum Jahr des konzerninternen Geschäfts. Dies gibt auch die wirtschaftliche Situation zutreffender wieder. Die OECD rät den Steuerbehörden jedoch zu Flexibilität.<sup>1740</sup> Um

<sup>1735</sup> OECD, Improving, S. 9; Koch, Karl, S. 44.

<sup>1736</sup> OECD, Improving, S. 9.

<sup>1737</sup> OECD, Commentary Vol. I, S. C(25)-2: „[...] where the measure in question leads to double taxation which is the specific purpose of the Convention to avoid [...]“

<sup>1738</sup> OECD, Improving, S. 9.

<sup>1739</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 95; letzteres ist beispielsweise in Deutschland, Argentinien, Großbritannien und den USA möglich, Koch, Karl, S. 41.

<sup>1740</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 95.

die resultierenden Zinsprobleme zu umgehen und den Verwaltungsaufwand zu reduzieren, wird über einen gänzlichen Verzicht auf Zinsgutschrift und Zinsbelastung des MNU nachgedacht. Die OECD hält zumindest für den Fall der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, bei der zwei Steuerpflichtige betroffen sind, durch ein derartiges Vorgehen kein wirtschaftlich sachgerechtes Ergebnis für gewährleistet.<sup>1741</sup>

Auch Wechselkursschwankungen im Zeitraum zwischen den Steuerfestsetzungen, der Primär- und der Gegenberichtigung können für den Steuerzahler sehr teuer werden und zu einer (Un-)Glücksspirale mutieren, wenn sie von den beiden betroffenen Staaten unterschiedlich behandelt werden.<sup>1742</sup> Durch das vorstehend dargestellte Hinterlegen einer Sicherheit bei einer Clearing-Stelle wären die genannten Probleme deutlich entschärft, weil die Steuerzahlung zumindest periodengerecht erfolgen könnte unabhängig von der Länge des Verständigungsverfahrens. Dies wäre selbst dann noch vorteilhaft, wenn nachträglich marginale Korrekturen erforderlich würden. Solche wären i. d. R. nicht mehr Existenz gefährdend für den Steuerpflichtigen und die u. U. drohenden Steuerausfälle für die Finanzbehörden wären sehr überschaubar. Wäre die Dauer des Verständigungsverfahrens vorhersehbar, könnte überdies seitens der Steuerpflichtigen Vorsorge mit Hilfe von Swaps getroffen werden.

### (3) Zinsdifferenzen zwischen Primär- und Gegenberichtigung

Probleme tauchen auch bei unterschiedlichen Zinssätzen für Primär- und Gegenberichtigung auf.<sup>1743</sup> Die Höhe der Zinsansprüche kann aufgrund der teilweise erheblichen Verfahrensdauer die der Steueransprüche erreichen oder sogar überschreiten.<sup>1744</sup> Dies kann dann für den Steuerpflichtigen Vorteile oder Nachteile auslösen.<sup>1745</sup> Die OECD rät zu einer Berücksichtigung dieser Effekte im Verständigungsverfahren.<sup>1746</sup> Ein Vorschlag zielt auf die Aussetzung der Verzinsung während des Verständigungsverfahrens. Danach sollen solange, wie der Steuerpflichtige das Verfahren nicht verzögert, sondern angemessen fördert, seine noch ausstehenden Steuerzahlungen nicht mit Verzugszinsen sanktioniert werden, wenn das Verständigungsverfahren vor Fälligkeit der Steuern eingeleitet wurde. Erfolgt die Einleitung dagegen trotz hinreichender Ge-

---

<sup>1741</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 103.

<sup>1742</sup> Blessing 1996, S. 23-18.

<sup>1743</sup> Blessing 1996, S. 23-17, stellt dieses Problem aus Sicht amerikanischer Steuerzahler dar.

<sup>1744</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 103.

<sup>1745</sup> Koch, Karl, S. 41, gibt Beispiele, wo auf Nacherhebungen bzw. Erstattungen Zinsen erhoben oder gezahlt werden können.

<sup>1746</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 103.

legenheit erst nach Fälligkeit, sei dieses Privileg weniger überzeugend.<sup>1747</sup> Zusätzliche Fragen entstehen bei Habenzinsen auf eine überzahlte Steuer im einen Staat und Verzugszinsen auf eine unterzahlte Steuer im anderen. Dann ist zu entscheiden, ob obige Privilegierung aufrechterhalten werden soll oder ob eine Interdependenz besteht, die eine andere Behandlung rechtfertigt. Selbst wenn Sollzinsen nur bei Habenzinsen im anderen Vertragsstaat entstehen, wie vereinzelt vorgeschlagen,<sup>1748</sup> verbleiben evtl. erhebliche Zinsdifferenzen. Die JWG erwägt eine Analyse der dargestellten Sachverhalte, die suche nach einer einvernehmlichen Lösung sowie eine Darstellung der Ergebnisse im MEMAP und evtl. im Kommentar.<sup>1749</sup>

#### (4) Eigene Stellungnahme

Hinsichtlich der angemessenen Förderung des Verständigungsverfahrens ist sicherlich eine Feststellung im Einzelfall schwierig. Deshalb sollten Sanktionen an eine vorherige Fristsetzung und Abmahnung durch die Steuerbehörden gebunden sein. Damit wäre der Steuerpflichtige hinreichend gewarnt und könnte sich auf Sanktionen einstellen. Es ist durchaus zu begrüßen, wenn der Steuerpflichtige so gestellt wird, als wäre das Verfahrensergebnis von Anfang an festgesetzt worden. Dabei zieht der Steuerpflichtige regelmäßig den Kürzeren, wenn ihm die Kosten seiner Rechtsverfolgung nicht erstattet werden. Daher sollte der Steuerpflichtige wenigstens vor Zinsverlusten durch Zinsdifferenzen (Soll – Haben) geschützt sein.

Ein gänzlicher Verzicht auf Zinsen ist häufig zum Nachteil des MNU, weil damit die über Jahre bestehende Doppelbesteuerung unverzinst allein zu seinen Lasten ginge. Das Währungsrisiko lässt sich durch entsprechende Finanzinstrumente, beispielsweise Währungsswaps, reduzieren, sofern die Fristigkeit der Steuerforderungen bekannt ist oder gut angenähert werden kann. Alternativ könnte auch hier das clearing-house diese Risiken ausgleichen, wenn es für hinreichend große Summen unterschiedlicher Währungen in Anspruch genommen wird. Das Risiko läge dann jedenfalls nicht mehr beim Steuerpflichtigen. Für die Lösung oder wenigstens Linderung der vorstehend dargestellten Probleme ist die einvernehmliche Einrichtung eines clearing-house ein wirksames Instrument. Eine ideale Ergänzung dazu wäre die Einigungspflicht im Verständigungsverfahren zur Beseitigung der Doppelbesteuerung.

---

<sup>1747</sup> OECD, Improving, S. 9.

<sup>1748</sup> Koch, Karl, S. 44.

<sup>1749</sup> OECD, Improving, S. 9.



*d) Sekundärberichtigungen*

Eine Primärberichtigung löst nicht nur das Bedürfnis nach einer Gegenberichtigung des steuerlichen Gewinns in einem anderen Staat aus, sondern hinterlässt überdies Kapitalbewegungen, die nicht mehr als Gegenleistung für ein konzerninternes Geschäft erfolgt sind, das sozusagen *causa* weggefallen ist. Diese Kapitalbewegungen beruhen dann auf einem so genannten Sekundärgeschäft, das durch das konzerninterne Primärgeschäft verdeckt wurde. Zu nennen sind insbesondere die verdeckte Gewinnausschüttung, die verdeckte Kapitaleinlage oder das verdeckte Darlehen. Diese Sekundärgeschäfte können beispielsweise als verdeckte Gewinnausschüttung eine Quellensteuer auslösen, die mit der Sekundärberichtigung auf die Differenz zwischen dem steuerlichen und dem tatsächlich verbuchten Gewinn eingefordert wird. Komplexer wird die Sekundärberichtigung verdeckter Darlehen, da sie Fragen über Zinssatz, Tilgungsplan und Zinseszins aufwirft und mehrere Veranlagungszeiträume umfassen kann. Praktisch erfolgt die Sekundärberichtigung durch eine dem jeweiligen nationalen Steuerrecht entsprechende Sekundärkorrektur des Verrechnungspreises.<sup>1750</sup> Aufgrund mannigfaltiger Folgeprobleme sehen viele Staaten von Sekundärberichtigungen gänzlich ab.<sup>1751</sup> Teilweise wird auch dem MNU ein Wahlrecht eingeräumt, überhöhte Gewinne seiner Töchter zurückzuführen und somit seine Rechnungslegung der Primärberichtigung anzupassen.<sup>1752</sup> Eine steuerneutrale Rückführung ist in den USA an den Antrag auf Durchführung eines Verständigungsverfahrens gekoppelt.<sup>1753</sup>

Auch eine Sekundärberichtigung kann eine Doppelbesteuerung auslösen. Jedoch ist bisher völlig unklar, ob Art. 9 II MA-OECD gegen Doppelbesteuerung aus Sekundärberichtigungen einen Schutz bietet.<sup>1754</sup> Die OECD hält neuerdings auch den Einschluss von Sekundärberichtigungen für möglich: „They are not totally outside the Convention framework, so that it appears that MAP can apply in respect of them if the relevant conditions are met.“ Die JWG will nun untersuchen, ob es wünschenswert ist, dass Sekundärberichtigungen auch im Verständigungsverfahren behandelt werden.<sup>1755</sup> Auf eine Sekundärberichtigung völlig zu verzichten, birgt hinsichtlich der Anreize für die Beteiligten erhebliche Risiken. Insbesondere kann eine derartige Regel für Steuerpflichtige eine Versuchung sein, Manipulationen von Verrechnungsprei-

---

<sup>1750</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 104.

<sup>1751</sup> Dazu näher OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 105.

<sup>1752</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 105 f.

<sup>1753</sup> Blessing 1996, S. 23-25, unter Verweis auf Revenue Procedure 65-17 und 91-23f.

<sup>1754</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 105; OECD, Improving, S. 26.

<sup>1755</sup> OECD, Improving, S. 26.

sen zu probieren, um im Ergebnis wenigstens von den nicht erfolgten Sekundärberichtigungen zu profitieren. Umgekehrt könnten derartige Effekte auch Steuerbehörden zu unsachlichen Primär- oder Gegenberichtigungen veranlassen. Im Bagatellbereich kann sicherlich von Sekundärberichtigungen abgesehen werden. Ansonsten ist es ratsam, diese bei der Primär- und Gegenberichtigung von vornherein zu berücksichtigen, abzuschätzen und in Abzug zu bringen. Damit dürften auch einige Primärberichtigungen entbehrlich werden, wenn die steuerliche Berücksichtigung der Sekundärberichtigungen nur noch Bagatellberichtigungen erforderlich macht. Dann besteht u. U. auch Gelegenheit, im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen von Verständigungsverfahren abzusehen. In den seltensten Fällen wird der Steuerpflichtige nämlich bereit sein, ein Verständigungsverfahren zu begleiten, das per se keine wirtschaftlichen positiven Resultate aufzeigen kann. Wenn in solchen Fällen, seitens der Finanzbehörden internationale Transferpreise beanstandet werden, deutet dies darauf hin, dass Manipulationen seitens der Steuerpflichtigen nicht intendiert waren.

#### *e) Kosten des Verständigungsverfahrens*

Bei den Kosten eines Verständigungsverfahrens sind die Gebühren für das Verständigungsverfahren einerseits sowie die Kosten für Vorbereitung und Begleitung des Verfahrens durch das MNU und seine Berater andererseits zu berücksichtigen. Schließlich müssen auch noch sonstige Belastungen des MNU durch negative Reaktionen Dritter auf ein Verständigungsverfahren betrachtet werden. Auf Zinsen soll in diesem Abschnitt nicht eingegangen werden.<sup>1756</sup>

Für die Abwicklung eines normalen Verständigungsverfahrens erhebt bislang kein OECD-Mitgliedstaat eine Gebühr oder Auslagen.<sup>1757</sup> Solche fallen lediglich in einigen Ländern für Verständigungsverfahren bei betroffenen APAs an. Die OECD wirft die Frage auf, ob die Auslagenerstattung für persönliche Treffen der Vertreter der kompetenten Steuerbehörden durch den Steuerpflichtigen das Verständigungsverfahren negativ beeinflussen würde. Das soll untersucht werden, da die Kostenlast insbesondere für kleinere Staaten das Budget erheblich belasten.<sup>1758</sup> Sprechen die Vertreter der kompetenten Steuerbehörden in beiden Staaten unterschiedliche Sprachen, so können den Steuerpflichtigen auch die Übersetzungskosten für die einzureichenden Dokumente treffen. Ob

---

<sup>1756</sup> Vgl. dazu den vorangegangenen Abschnitt.

<sup>1757</sup> OECD, *Improving*, S. 18; Blessing 1996, S. 23-37, berichtet aus den USA, wo keine „user fees“ anfielen; auch Koch, Karl, S. 39, fasst seine Beobachtungen ähnlich zusammen.

<sup>1758</sup> OECD, *Improving*, S. 18.

nur die nationale Amtssprache oder auch verbreitete Fremdsprachen akzeptiert werden, variiert von Staat zu Staat. Die OECD wünscht sich diesbezüglich mehr Flexibilität der Staaten.<sup>1759</sup>

Hinsichtlich der Kosten für Berater wurde bereits oben dargestellt, dass je nach Vorhandensein internen Sachverstands für externe Berater erhebliche Kosten entstehen können.<sup>1760</sup> Überdies ist auch auf die Befassung hochqualifizierter eigener Mitarbeiter des MNU, vielfach aus dem Topmanagement, zeitaufwendig und mit einem erheblichen Verlust von Arbeitskraft verbunden.<sup>1761</sup> Diese könnte sonst in das Erschließen neuer Märkte, in die Personalführung oder das Lösen sonstiger drängender Probleme investiert werden. Besondere Aufmerksamkeit verdienen die in letzter Zeit verschärften Informationsbeschaffungspflichten. Koch appelliert an die Steuerverwaltung zur Wahrung der Verhältnismäßigkeit und Zumutbarkeit. Andernfalls drohen den MNU erhebliche (Mehr-)Kosten allein durch die Erfüllung dieser Pflichten.<sup>1762</sup>

Ermittlungen oder Rechnungsprüfungen durch die Steuerbehörden müssen beispielsweise in den USA im Jahresabschluss und im Geschäftsbericht offen gelegt werden. Ähnliches gilt bei nennenswertem Einfluss auf die Beurteilung der geschäftlichen Lage des Unternehmens auch für HGB und IAS. Das kann insbesondere bei länger andauernden Konflikten unangenehme Fragen von Investoren auslösen<sup>1763</sup> oder sogar deren Desinvestitionen zur Folge haben. Ferner können sich die Bonität und das Rating eines MNU durch anhängige Auseinandersetzungen mit den Steuerbehörden verschlechtern. Dies alles gilt selbstverständlich auch während eines laufenden Verständigungsverfahrens, dessen Ausgang bekanntlich bislang nicht zwangsläufig auf die Beseitigung einer Doppelbesteuerung hinausläuft.<sup>1764</sup> Ginge es nur um einen Prätendentenstreit ohne nennenswerte Ungewissheit für die MNU, wären Rating und Bonität nicht tangiert.

##### 5. Einschätzungen in der Literatur und eigene Stellungnahme

Dem Verständigungsverfahren wird von der OECD bescheinigt, eine „generally effective and efficient method for dealing with these issues“

---

<sup>1759</sup> OECD, Improving, S. 20.

<sup>1760</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 83, formulieren es folgendermaßen: „the expense associated with external advisers and specialists to defend the transfer pricing practice is not insignificant“.

<sup>1761</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 83.

<sup>1762</sup> Koch, Karl, S. 39.

<sup>1763</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 83.

<sup>1764</sup> Von auch nach langwierigen Verhandlungen dauerhaften Doppelbesteuerungen berichtet Haefner, S. 84.

zu sein.<sup>1765</sup> Es wird sogleich zugestanden, das Verständigungsverfahren sei aus Sicht des Steuerpflichtigen „nicht ganz befriedigend“.<sup>1766</sup> Die „bekannten Nachteile[n]“ des Verständigungsverfahrens sind seit Jahren bekannt: Dauer, Schwerfälligkeit, Bindung von Ressourcen.<sup>1767</sup> Die Ursachen liegen nach verbreiteter Einschätzung in der Komplexität der Fälle, Verfahrenssprache, Kooperationsbereitschaft und in der bereitgestellten Arbeitskraft der kompetenten Behörden.<sup>1768</sup> Selbst die OECD hat erkannt, dass die derzeitige prozessuale Gestaltung des Verständigungsverfahrens und die praktische Umsetzung seiner Ergebnisse geeignet sind, den Steuerpflichtigen bereits von dem Anstrengen eines Verständigungsverfahrens abzuhalten. Außerdem würden keine Anreize für die kompetenten Steuerbehörden gesetzt, alles Erforderliche zur Lösung von Verrechnungspreiskonflikten beizutragen.<sup>1769</sup> Trotz langjähriger Diskussionen über Reformen des in die Jahre gekommenen Verständigungsverfahrens steht ein großer Wurf noch aus, der gerade in einer globalisierten Weltwirtschaft immer wichtiger wäre.<sup>1770</sup>

Die derzeitige Struktur und die Folgekosten des Verständigungsverfahrens nach MA-OECD machen seine Inanspruchnahme für die Unternehmen praktisch unmöglich. Diese Konstellation faktisch nicht erreichbaren Rechtsschutzes führt dazu, dass bei der Bestimmung internationaler Verrechnungspreise kein effektiver Rechtsschutz besteht. Tauchen im Nachgang zur Steuererklärung Probleme bei der Aufteilung der Bemessungsgrundlage auf, so kann der Steuerpflichtige die Einleitung eines Verständigungsverfahrens anregen. Das Verständigungsverfahren gem. Art. 25 MA-OECD dient u. a. der Einigung der betroffenen Steuerbehörden auf einen verbindlichen internationalen Transferpreis für den Einzelfall. Das bisherige Verständigungsverfahren weist jedoch zahlreiche Mängel auf, deren Behebung dringend geboten erscheinen, um eine dadurch bedingte Dämpfung der Weltwirtschaft zu vermeiden. Folgende Lösungsansätze für Einzelprobleme des Verständigungsverfahrens sind anzuraten:

Bislang dient zur Auslegung der DBA die Lex-Fori-Klausel, die das jeweilige nationale Recht zum Auslegungsmaßstab erhebt. Diese Rege-

---

<sup>1765</sup> OECD, *Improving*, S. 3; eine ähnliche Formulierung findet sich bei OECD, *Improving*, S. 28; ähnlich Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 45.

<sup>1766</sup> Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 45.

<sup>1767</sup> Eilers in Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, Rn. 16; Koch, Karl, S. 20, berichtet auch über diese verbreiteten Kritikpunkte.

<sup>1768</sup> Eilers in Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, Rn. 19.

<sup>1769</sup> OECD, *Improving*, S. 27.

<sup>1770</sup> Koch, Karl, S. 20f., berichtet über Diskussionen innerhalb der IFA in den 50er, 60er und 70er Jahren des 20. Jahrhunderts, wie man das Verständigungsverfahren zu größerer Wirksamkeit entwickeln könne.

lung verhindert die Entwicklung eines einheitlichen Auslegungsmaßstabes. Daher ist die Abschaffung der Lex-Fori-Klausel geboten. Ziel muss dann eine weltweit einheitliche Definition der Termini in DBA sein. Diese könnte sowohl durch eine ausführlichere Fassung der DBA erreicht werden als auch durch eine einheitliche weltweite Spruchpraxis. Die Einführung eines Internationalen Steuergerichtshofes könnte diese Entwicklung beschleunigen.

Der Steuerpflichtige hat bislang lediglich die Möglichkeit, die Einleitung des Verständigungsverfahrens anzuregen. Auch wenn Teile der Literatur einen Anspruch des Steuerpflichtigen auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens bejahen, so kann dieser Anspruch de lege lata nicht durchgesetzt werden. Um diesen Missstand zu beheben, sollte dem Steuerpflichtigen ein vor den nationalen Gerichten einklagbarer im jeweiligen DBA kodifizierter Anspruch auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens eingeräumt werden. Insbesondere erscheint es keineswegs sachgerecht, Safe-Harbour-Regelungen per se sowie Täuschungsvorwürfe genügen zu lassen, um die Einleitung von Verständigungsverfahren zu verweigern. Dagegen sollte sich der Steuerpflichtige vor nationalen Finanzgerichten wehren können.

In der Literatur wird die Abschaffung der Drei-Jahres-Frist für die Einleitung eines Verständigungsverfahrens gefordert. Sie dient einerseits dazu, dem Steuerpflichtigen Gelegenheit zu nationalen Rechtsbehelfen zu verschaffen, und andererseits eine unnötige Verzögerung bis zur Einleitung eines Verständigungsverfahrens zu vermeiden. Die Rechtssicherheit des Steuerpflichtigen sowie die Vermeidung unnötiger präventiver Verständigungsverfahren gebietet die Beibehaltung einer kodifizierten Frist, innerhalb derer das Verständigungsverfahren ohne Schwierigkeiten eingeleitet werden kann. Außerdem sollte die Drei-Jahres-Frist für die Einleitung eines Verständigungsverfahrens bei Anhängigkeit eines nationalen finanzgerichtlichen Verfahrens frühestens einen Monat nach Rechtskraft der letzten nationalen finanzgerichtlichen Entscheidung enden.

Zur besseren zeitlichen Steuerung eines Verständigungsverfahrens sollten die Beteiligten frühzeitig Zeitrahmenprognose vereinbaren. Hilfreich wäre außerdem die Festlegung einer Höchstdauer von zwei Jahren für Verständigungsverfahren, von der Abweichungen besonderer Gründe bedürfen.

Festlegungen von internationalen Verrechnungspreisen werden hinsichtlich Zinsen und Wechselkursen auf den Zeitpunkt der Zahlung der Steuerlast zurückgerechnet. Dabei sollten künftig insbesondere Soll- und Habenzinsen verschiedener Staaten auf einen einheitlichen Zinssatz festgelegt werden, sofern sie dieselben Perioden betreffen.

Als grundlegende angezeigte Regelungsansätze für das Verständigungsverfahren sind aufzuführen:

Eines der größten Probleme des derzeitigen Verständigungsverfahrens ist die Freiheit der Finanzbehörden, sich ganz, teilweise oder gar nicht zu einigen. Demgegenüber ist ein Verständigungsverfahren zu implementieren, das die Doppelbesteuerung am Ende mit Sicherheit ausschließt. Dieses Ergebnis sollte bereits bei den DBA-Verhandlungen der beiden jeweiligen Vertragsstaaten festgelegt sein und im Hinblick darauf, dass ein solcher Entschluss wenig Opfer verlangt, jedoch eine erhebliche Verbesserung der Möglichkeiten der Steuerpflichtigen zur Wahrnehmung des Verständigungsverfahrens auslösen wird. Die Doppelbesteuerung wird nur dann ausgeschlossen, wenn die Steuerbehörden eine Einigung finden müssen oder bei einem Scheitern eine Dritte Instanz eine verbindliche Entscheidung trifft.

Bisher leisten Steuerpflichtige vielfach nennenswerte Steuerzahlungen, die auf einer DBA-widrigen Doppelbesteuerung beruhen. Eine Doppelzahlung auf vorübergehende Doppelbesteuerungen wird vermieden, indem der Steuerpflichtige eine Sicherheit an eine neutrale international akzeptierte Stelle leistet und dadurch von sonstigen Zahlungspflichten befreit wird. Die betroffenen Finanzbehörden streiten sodann weitgehend als Prätendenten um die Zuweisung der geleisteten Sicherheit. Ggf. können nachfolgende geringfügige Korrekturen erfolgen.

Der Steuerpflichtige darf sich nach einer Wartefrist von einem Jahr am Verständigungsverfahren selbst beteiligen. Während der Wartefrist können die Finanzbehörden ohne seine Beteiligung eine Einigung suchen. Die Beteiligung des Steuerpflichtigen umfasst seine ausführliche Information über den Verfahrenfortgang, die Möglichkeit für ihn, seinen Fall allen beteiligten Steuerbehörden selbst persönlich vorzustellen, sowie seine Teilnahme an offiziellen Verhandlungsrunden zwischen den Behörden.

Die Finanzbehörden können den Steuerpflichtigen bei unzureichender Verfahrensbetreuung auffordern, einen internen oder externen qualifizierten Berater (z. B. RA, StB, WP oder CPA) für die Betreuung des Verständigungsverfahrens zu benennen. Sollte dieser Aufforderung nicht nachgekommen werden, verdoppeln sich die Wartefrist und die Frist für die Einleitung eines Verständigungsverfahrens.

Die Steuerbehörden sind zu einer gemeinsamen schriftlichen Begründung der Ergebnisse des Verständigungsverfahrens verpflichtet. Davon werden sie nur dann befreit, wenn der Steuerpflichtige sich mit einer Billigkeitsentscheidung zwischen den Steuerbehörden einverstanden erklärt.

Statt der bisher an der Erklärung des Steuerpflichtigen orientierten Beweislastverteilung zwischen den Steuerbehörden sollte im Verständigungsverfahren ein Beweislastnullpunkt eingeführt werden, der im Verhältnis der Staaten untereinander eine steuersatzneutrale Verteilung der Bemessungsgrundlage voraussetzt. Abweichungen davon sollten beweispflichtig sein. Dies senkt die Anreize für hohe Steuersätze und für Manipulationen der Unternehmen zur Minimierung ihrer Steuerlasten. Die hälftige Aufteilung der Steuerlasten auf die sich im Disput befindlichen Steuerbehörden lässt eine Manipulation für alle Seiten weniger attraktiv werden.





## 5. Kapitel: Schiedsverfahren

Wie im vorangegangenen Kapitel gezeigt, weist das Verständigungsverfahren bislang einige Schwächen auf, die auch durch die vorgeschlagenen Verbesserungen nicht vollständig eliminiert werden können. Es bleibt bisher das Risiko, dass zwischen den Finanzbehörden keine Einigung zu Stande kommt. Für solche Fälle wird schon seit geraumer Zeit ein dem Verständigungsverfahren nachgeschaltetes Schiedsverfahren diskutiert.<sup>1771</sup> Bisher ist jedoch dessen weltweit verbindliche Einführung gescheitert. Dies ist v. a. darauf zurückzuführen, dass sich die Staaten nicht zur Beseitigung der Doppelbesteuerung verpflichten wollten, was bei Einführung eines obligatorischen Schiedsverfahrens die zwingende Folge ist.

Als Ergänzungen zum Verständigungsverfahren bietet die OECD die Einholung der Auffassung eines unabhängigen Dritten, Fragen an den Fiskalausschuss oder das Schiedsverfahren an.<sup>1772</sup> Art. 25 IV MA-OECD eröffnet überdies die Einrichtung einer gemeinsamen Kommission aus

---

<sup>1771</sup> Die OECD empfiehlt eine arbitration procedure, Blessing 1996, S. 23-47 m. w. N.

<sup>1772</sup> Diese Vorschläge finden sich bei: OECD, Commentary Vol. I, S. C(25)-17; OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 96, spricht unter Bezugnahme auf den Kommentar nur von Alternativen; Dagegen wird in OECD, Improving, S. 29, explizit festgestellt, dass es sich nicht um Alternativen zum Verständigungsverfahren handelt.

Mitgliedern beider kompetenter Behörden.<sup>1773</sup> Neuerdings zieht die OECD zur Sicherstellung einer Lösung von Verrechnungspreiskonflikten auch die Ergänzung des Verständigungsverfahrens durch alternative Streitlösungstechniken in Betracht. Sie hat erkannt, dass allein das Bestehen derartiger Verfahren die Beteiligten zu besseren Resultaten im Verständigungsverfahren führen kann. Die OECD hat jüngst auch die Mediation als mögliche Konfliktlösungsstrategie ausgemacht. Diese Konfliktlösungsmethode beruht im Wesentlichen darauf, dass ein neutraler Dritter beiden Parteien behilflich ist, ihren Konflikt selbst zu lösen.<sup>1774</sup> Der Dritte steht als Medium und Regelwächter zur Verfügung, ganz ohne unabhängige Entscheidungsgewalt. Selbst die Spielregeln können eingangs von den Konfliktparteien selbst aufgestellt werden.

Es gibt eine Vielzahl von Gestaltungen für Schiedsverfahren.<sup>1775</sup> Die OECD zählt allein innerhalb von DBA wie folgt: „Over 60 existing bilateral tax conventions currently contain some sort of provision on arbitration.“ Ihnen gemein ist die Existenz einer von den Parteien, im Idealfall neutralen, unabhängigen Instanz. Diese Instanz erhält eine unterschiedlich ausgeprägte Entscheidungsmacht. Im Gegensatz zu einem Gerichtsverfahren leitet die unabhängige Instanz ihre Entscheidungsmacht nicht von einem souveränen Staat oder einem überstaatlichen Souverän ab, sondern erhält sie im Wege der Delegation von den Parteien, hier den betroffenen kompetenten Steuerbehörden.<sup>1776</sup> Diese erklären überdies, in welchem Umfang sie sich einer Entscheidung im Rahmen der gewährten Entscheidungsmacht unterwerfen.

Es werden viele Argumente für ein weltweit verbindliches Schiedsverfahren bei internationalen Steuerkonflikten vorgebracht. So wird beispielsweise die Unterlegenheit vieler Entwicklungsländer angeführt, deren negative Folgen und Auswirkungen sich durch ein kompetentes Schiedsgremium mindern ließen.<sup>1777</sup> Man muss sich der Erkenntnis öffnen, dass ungelösten Verständigungsverfahren nicht immer nur ungelöste Rechtsfragen zugrunde liegen.<sup>1778</sup> Die praktischen Schwierigkeiten reichen von ungelösten Rechtsfragen über ungelöste Sachfragen bis hin zu politisch motivierten Einflüssen auf das Verhalten von Finanzbehörden. Hintzen/ Hintzen befürworten die schrittweise Bildung von inter-

---

<sup>1773</sup> OECD-Kommentar in Baker 2003, S. 25-11 Rn. 25C.41, stellt fest, dass Zusammensetzung und Verfahrensregelungen einer gemeinsamen Kommission von den Vertragsstaaten frei ausgehandelt werden können.

<sup>1774</sup> OECD, Improving, S. 28 f.

<sup>1775</sup> Tittel, S. 66 – 69 m. w. N., nennt für Abkommen im Sozialwesen Ad-hoc-Schiedsgerichte, ständige Schiedsstellen und beratende Ausschüsse.

<sup>1776</sup> OECD, Improving, S. 29.

<sup>1777</sup> Shoup, S. 298.

<sup>1778</sup> So lässt sich Kerath, S. 221f. m. w. N. interpretieren.

nationalen Schiedskommissionen für Steuerkonflikte.<sup>1779</sup> Damit unterstützen sie einerseits Schiedsverfahren und gehen andererseits einen Schritt in Richtung eines internationalen Steuergerichtshofes.

Andererseits gibt es auch Bedenken hinsichtlich der Einführung von Schiedsverfahren. Insbesondere wird eine Ablehnung seitens einiger Entwicklungsländer erwartet, die nur schwer von der Neutralität und Integrität der Schiedsgerichte zu überzeugen sind.<sup>1780</sup> Beim derzeitigen Zuschnitt der Schiedsvereinbarungen ist diese Skepsis überaus angebracht. Für Schlichtungsverfahren gibt es im internationalen Steuerrecht diverse Beispiele und Vorschläge.<sup>1781</sup> Allen ist bisher gemein, dass sie nur als Ergänzung zum Verständigungsverfahren praktiziert werden oder werden sollen. Die OECD betrachtet sie ausdrücklich nicht als Alternative zum Verständigungsverfahren.<sup>1782</sup> Auch in der Literatur wird die Notwendigkeit eines Schlichtungs- oder Schiedsverfahrens an das Scheitern eines Verständigungsverfahrens gekoppelt.<sup>1783</sup> Neben den Befürwortern eines Schiedsverfahrens sind in Teilen der Literatur die Erwartungen an Schiedsverfahren sehr gedämpft.<sup>1784</sup> Soweit in DBA ein Schiedsverfahren vorgesehen ist, darf das MNU dem Schiedsgericht seinen Fall manchmal direkt präsentieren.<sup>1785</sup> Zur Lösung von schwierigen Verständigungsverfahren schlägt die OECD u. a. die Einholung einer Stellungnahme einer neutralen Person oder eines neutralen Gremiums vor.<sup>1786</sup> Prädestiniert dafür sei das Committee on Fiscal Affairs,<sup>1787</sup> insbesondere um eine erstrebenswerte „Einheitlichkeit bei der Anwendung der Abkommensbestimmungen“ zu fördern. Eine solche Stellungnahme könne als erster Schritt noch unverbindlich erfolgen. Der Musterkommentar deutet jedoch mehr als deutlich an, dass er eine Weiterentwicklung befürwortet, die in irgendeiner Weise eine Lösung sicherstellt und diese nicht weiterhin dem Belieben der Vertragsstaaten überlässt.<sup>1788</sup>

---

<sup>1779</sup> Hintzen/ Hintzen, S. 1957.

<sup>1780</sup> Shoup, S. 298; Tittel, S. 40f., nennt auch ein Beispiel aus dem Bereich der Erbschaftssteuern innerhalb der USA, den Uniform Act of Interstate Arbitration of Death Taxes von 1944.

<sup>1781</sup> So bei Shoup, S. 298ff., der sich insbesondere ab S. 302 eingehende Gedanken zur Organisation eines Schiedsgerichtes macht, wie z. B. zu räumlichen, personellen und finanziellen Aspekten.

<sup>1782</sup> OECD, Improving, S. 29.

<sup>1783</sup> Emmanuel/ Mehafdi, S. 86f.

<sup>1784</sup> Shoup, S. 306, setzt gedämpfte Hoffnungen in Schiedsverfahren.

<sup>1785</sup> Arnold/ McIntyre, S. 132f.

<sup>1786</sup> OECD, Improving, S. 29; Blessing 1996, S. 23-47 m. w. N.

<sup>1787</sup> Blessing 1996, S. 23-47 m. w. N.

<sup>1788</sup> Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, MK. 46 f.

## I. Bisherige Regelungen in DBA

Bisher sind alternative Konfliktlösungsmethoden in DBA hinsichtlich der Unterwerfung überwiegend optional implementiert worden. Beispielsweise ist in Art. 25 V des DBA USA-Deutschland die Möglichkeit eines Schiedsverfahrens vorgesehen. Die Einleitung eines solchen war für die beteiligten Behörden jedoch bisher nicht verpflichtend und ist seit Mitte 2006 zwar für gewisse Fallgruppen die Regel aber immer noch mit einem rechtzeitigen Einvernehmen zwischen den beteiligten Finanzbehörden vermeidbar.<sup>1789</sup>

Die Beurteilung der OECD zu optionalen Schiedsverfahren ist niederschmetternd: „The experience of countries having “optional” SDR procedures is that such procedures are generally ineffective.“<sup>1790</sup> Die OECD macht dafür die Grundstruktur der in den DBA gewährten Option verantwortlich. Die Entscheidung über die Einleitung eines Schiedsverfahrens wird seitens der Finanzbehörden bisher erst nach dem Scheitern des Verständigungsverfahrens getroffen.<sup>1791</sup> Wenn zu einem solchen Zeitpunkt eine Einigung außer Reichweite ist, erscheint die Weigerung hinsichtlich der Durchführung eines Schlichtungsverfahrens nicht mehr fern.<sup>1792</sup> Jedenfalls ist bisher wohl noch kein einziger Fall in dieses Stadium vorgedrungen. Dies ist zumindest ein starker Beleg dafür, dass die OECD die Effizienz derartiger DBA-Optionen nicht ganz falsch einschätzt. Stärker ist die positive Resonanz auf das hinsichtlich der Unterwerfung verpflichtende Schiedsverfahren der EU zu bewerten. Sie ergibt sich aus einigen Berichten von EU-Staaten, die durch das drohende Schiedsverfahren verstärkte Bemühungen der kompetenten Steuerbehörden zur Lösung von Verständigungsverfahren wahrnehmen. Die vernehmbaren Stimmen aus der Wirtschaft fordern jedenfalls eine obligatorische Unterwerfung ungelöster Verständigungsverfahren unter ergänzende Konfliktlösungsverfahren. Teilweise gibt es auch verbindliche Schiedsverfahren in bilateralen DBA. Art. 40 V DBA Schweden-

---

<sup>1789</sup> Debatin/ Endres, S. 432, über das DBA USA – Deutschland 1991; in der aktuellen Version des DBA USA – Deutschland (Stand 1.6.2006) wird in Absatz 5 ein Schiedsverfahren vereinbart. Dieses wird auf alle Fälle, die bestimmte Artikel des DBA betreffen, regelmäßig angewendet, außer die Vertragsstaaten einigen sich gem. Abs. 5 b) B) darauf, der Einzelfall sei für das Schiedsverfahren ungeeignet. Erforderlich ist außerdem die anfängliche Verpflichtung der Steuerpflichtigen zur Verschwiegenheit über alle durch das Schiedsverfahren erlangten Informationen außer der Schiedsentscheidung selbst gem. Abs. 6 d) DBA USA – Deutschland. Der Schiedsspruch wird für die Vertragsstaaten gem. Abs. 6 e) DBA USA – Deutschland nur bindend, wenn eine Anerkennung der Entscheidung durch den Steuerpflichtigen erfolgt.

<sup>1790</sup> OECD, Improving, S. 29.

<sup>1791</sup> Koch, Karl, S. 49, fordert im Jahr 1981, die Option für die Anrufung einer Schiedsstelle zu schaffen.

<sup>1792</sup> Diese lebensnahe Einschätzung findet sich bei OECD, Improving, S. 29.

Deutschland vom 4. Mai 1990 konstituiert ein verbindliches Schiedsverfahren. Die Streitentscheidung erfolgt durch den IGH, wenn die Vertragsstaaten sich nicht auf ein anderes Gericht verständigen. Auch Art. 25 A DBA Frankreich-Deutschland vom 28. September 1989 enthält eine bindende Entscheidung einer Schiedskommission nach einer Zwei-Jahres-Frist für das vorgeschaltete Verständigungsverfahren. Die OECD sieht in einer obligatorischen Unterwerfung unter alternative Konfliktlösungsverfahren eine Stärkung des Verständigungsverfahrens. Jedoch ist sie hinsichtlich der Umsetzung noch nicht entschieden, ob dies über eine Änderung des MA-OECD oder über eine Veränderung des Kommentars erfolgen sollte. Ferner hält sie für unterschiedlich gelagerte ungelöste Fragestellungen auch verschiedene Maßnahmen für geeignet. Daher scheint die Tendenz eher für eine flexiblere Änderung des Kommentars zu sprechen, in der die Erwägungen mit Regeln und Ausnahmen besser dargestellt werden könnten. Diese Tendenz ergibt sich auch aus den Vorschlägen der JWG, in dem nur noch vom Kommentar und dem MEMAP die Rede ist.<sup>1793</sup>

## II. Schiedsübereinkommen der Europäischen Gemeinschaften

Nicht immer endet ein Verständigungsverfahren in einer Einigung zwischen den betroffenen Steuerbehörden, die zu einer Beseitigung der Doppelbesteuerung führt. Die Verschärfung der Verrechnungspreiskonflikte und die Schwierigkeiten bei der Durchführung der betroffenen Verständigungsverfahren haben Diskussionen über die Ersetzung oder Ergänzung des Verständigungsverfahrens durch ein Schiedsverfahren auch innerhalb der EG ausgelöst und zur heutigen EG-Schiedsverfahrenskonvention geführt.<sup>1794</sup> Diese wurde gem. Art. 293 EG<sup>1795</sup> als multilaterales Abkommen verabschiedet.<sup>1796</sup> Zum 1.1.1995 ist

---

<sup>1793</sup> OECD, *Improving*, S. 29 f.

<sup>1794</sup> Eilers in Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, Rn. 1; Lehner, S. 14, sieht das europäische Schiedsverfahren als bewusste Ergänzung bzw. Änderung lediglich des Verständigungsverfahrens i. e. S.

<sup>1795</sup> Früher Art. 220 EGV.

<sup>1796</sup> Schaumburg, S. 816; Kerath, S. 218, berichtet von früheren Plänen für eine entsprechende Richtlinie gem. Art. 249 EG; der Richtlinienvorschlag der EG-Kommission ist bei Lehner, S. 227 – 230 abgedruckt und auf S. 202f. bewertet worden; das Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen 90/ 436/ EWG findet sich im Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 225/ 10 vom 20.08.1990; in englischer Sprache abgedruckt bei Offermanns, S. 29 – 35, eine kurze inhaltliche Zusammenfassung findet sich ebenda auf S. 10.

das „Übereinkommen über die von den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft vereinbarte Verrechnungspreisgestaltung“ das so genannte „Schiedsübereinkommen“ in Kraft getreten.<sup>1797</sup> Es zielt gem. Art. 15 Schiedskonvention auf die Vermeidung von Doppelbesteuerungen gem. Art. 14 Schiedskonvention ab, „die durch Preisberichtigungen der verschiedenen Finanzbehörden der Mitgliedstaaten im internationalen Verrechnungsverkehr von verbundenen Unternehmen verursacht werden“.<sup>1798</sup> Die Schiedskonvention bildet eine Spezialregelung zur Ausgestaltung von Art. 9 II MA-OECD.<sup>1799</sup> Ähnliche Regelungen finden sich auch in einzelnen bilateralen DBA. Die praktischen Erfahrungen mit Schiedsverfahren im internationalen Steuerrecht sind aufgrund der Zurückhaltung der Einzelstaaten bislang sehr dürftig. Im Jahr 1996 fasste die OECD noch zusammen, dass solche Schiedsvereinbarungen noch nicht angewendet worden seien.<sup>1800</sup> Eine weitergehende Beurteilung über die Schiedskonvention hinaus findet sich in der Literatur: „Despite this recent interest in arbitration, it appears that no cases have yet been referred for arbitration under any treaty.“<sup>1801</sup>

Die Schiedskonvention sieht ein zweistufiges Verfahren vor.<sup>1802</sup> In einer ersten Stufe wird gem. Art. 6 der Schiedskonvention ein dem Art. 25 MA-OECD nachgebildetes Verständigungsverfahren durchgeführt.<sup>1803</sup> Bringt dieses binnen zwei Jahren keine Einigung, schließt sich als zweite Stufe ein Schiedsverfahren an.<sup>1804</sup> Dieses ergänzt die DBA zwischen europäischen Mitgliedstaaten insbesondere für die Fälle, in denen bei verbundenen Unternehmen oder Betriebsstätten nach zwei Jahren Verständigungsverfahren eine effektive Doppelbesteuerung<sup>1805</sup> fortbesteht, wenn also eine korrespondierende Einkünfteberichtigung bei MNU

---

<sup>1797</sup> Blessing 1996, S. 23-48, der auch über vorangegangene Initiativen der Kommission innerhalb der EG 1968 und 1976 erzählt; eine ausführliche Kommentierung des sog. europäischen Schiedsübereinkommens findet sich bei Krabbe in Debatin/ Wassermeyer, Band 1 unter EU-SchÜ.

<sup>1798</sup> Birk, S. 63.

<sup>1799</sup> Eilers in Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25, Rn. 75.

<sup>1800</sup> OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000, S. 132.

<sup>1801</sup> Arnold/ McIntyre, S. 133.

<sup>1802</sup> Lehner, S. 12, stellt diese Grundstruktur bereits im Vorentwurf zu einem europäischen DBA und im Richtlinienentwurf der EG-Kommission fest; Schaumburg, S. 818ff., gliedert feiner in Vorverfahren, Verständigungsverfahren, Schlichtungsverfahren und Einigungsverfahren.

<sup>1803</sup> Schaumburg, S. 818f., unterteilt dieses in Vorverfahren (Abhilfeverfahren) und Verständigungsverfahren.

<sup>1804</sup> Eilers in Debatin/ Wassermeyer 2002 Art. 25 Rn. 72.

<sup>1805</sup> Schaumburg, S. 818 m. w. N., grenzt mittels Art. 14 Schiedskonvention die effektive von der virtuellen Doppelbesteuerung ab.

nicht sicherstellt ist.<sup>1806</sup> Die Schiedskonvention sieht gem. Art. 7 zwingend die Einsetzung des Beratenden Ausschusses vor. Dessen Zusammensetzung ist in Art. 9 der Schiedskonvention geregelt und unterliegt der einvernehmlichen Abstimmung der betroffenen Vertragsstaaten bzw. dem Los.<sup>1807</sup> Gem. Art. 11 I Schiedskonvention hat der beratende Ausschuss innerhalb von sechs Monaten Stellung zu nehmen. Kommt es innerhalb weiterer sechs Monate<sup>1808</sup> zu keiner Einigung der betroffenen Vertragsstaaten, erlangt der Schlichterspruch Bindungswirkung, vgl. Art. 12 I Schiedskonvention.<sup>1809</sup> Die Rechte der beteiligten Unternehmen beschränken sich gem. Art. 10 II Schiedskonvention auf Anhörung und Teilnahme im Schiedsverfahren. Debatin sah bereits 1991 den Vorzug der Schiedskonvention in dem verstärkten Druck auf eine Einigung zwischen den Steuerbehörden.<sup>1810</sup>

Nachdem den Vertragsstaaten hinreichend Gelegenheit gegeben wurde, sich im Verständigungsverfahren zu einigen, erscheint es nicht plausibel, sie auch im beratenden Ausschuss personell zu beteiligen. Vielmehr wäre es wünschenswert, eine unabhängige Instanz zu schaffen, deren Zusammensetzung dem Einfluss der Vertragsstaaten gänzlich entzogen ist und ein unabhängiges Votum sicherstellt.<sup>1811</sup> Kraft nennt ausdrücklich eine „neutrale Schiedskommission“.<sup>1812</sup> Die abweichende Regelung in der Schiedskonvention deutet darauf hin, dass die Mitgliedstaaten ohne derartige Zugeständnisse zu keiner Einigung gelangen konnten. Bei Schiedsverfahren ist ein gewisser Einfluss auf die Zusammensetzung des Entscheidungsgremiums durchaus nicht unüblich. Jedoch ist die Berufung von explizit parteilichen Mitgliedern in ein solches Gremium weder wünschenswert noch förderlich. Den beratenden Ausschuss als unabhängig zu bezeichnen, ist jedenfalls ein Euphemismus.

---

<sup>1806</sup> Offermanns, S. 10.

<sup>1807</sup> Sie setzt sich aus je zwei Behördenvertretern und einer geraden Anzahl unabhängiger Personen zusammen. Lehner, S. 53, kritisiert den fallspezifischen Einfluss der Mitgliedstaaten auf die Zusammensetzung bei dem früheren Richtlinienvorschlag. Problematisch ist beim aktuellen Übereinkommen die gerade Mitgliederzahl, die eine Beschlussfassung in die Länge zieht, anders als die im Richtlinienvorschlag vorgesehene ungerade Mitgliederzahl des beratenden Ausschusses.

<sup>1808</sup> Schaumburg, S. 821, nennt diesen Abschnitt „Einigungsverfahren“.

<sup>1809</sup> Wassermeyer in Debatin/ Wassermeyer 2001 Art. 9 Rn. 388, sieht dagegen keinen Einigungszwang; Koch, Karl, S. 18, beschäftigt sich noch mit dem Vorschlag der EG von 1976, der bereits die verbindliche Vorab-Anerkennung des Schiedsspruches vorsah.

<sup>1810</sup> Debatin, S. 948.

<sup>1811</sup> Hintzen/ Hintzen, S. 1957, stören sich nicht an der Beteiligung von Verwaltungsvertretern.

<sup>1812</sup> Kraft, S. 124.

<sup>1813</sup> Vielmehr steht hinsichtlich der von den Parteien benannten Mitglieder des beratenden Ausschusses zu befürchten, dass deren Anwesenheit bei den Beratungen gewisse Abhängigkeiten schafft, die bei einer geheimen Beratung vermeidbar wären. So ist bei der gewählten Besetzung nicht auszuschließen, dass die Behördenvertreter aufgrund des Verhaltens der unabhängigen Mitglieder während der Verhandlungen in der künftigen Auswahl unabhängiger Mitglieder präjudiziert werden. Daher wäre es wünschenswert, auf die Behördenvertreter zu verzichten und den Steuerverwaltungen lediglich ein Recht zur Darstellung ihrer Sichtweise einzuräumen, ebenso wie den Steuerpflichtigen. Der beratende Ausschuss sollte abschließend Gelegenheit haben, ohne Beteiligung der Stakeholder über ein Ergebnis zu verhandeln. Mittels eines abzusichernden Beratungsgeheimnisses wäre die Unabhängigkeit der Mitglieder des beratenden Ausschusses besser zu gewährleisten und möglicherweise auch eine Beschleunigung der Entscheidungen erreichbar.

Die derzeitige Regelung der Schiedskonvention hinsichtlich einer Wartefrist für das Einigungsverfahren in den sechs Monaten nach der Stellungnahme des Beratenden Ausschusses ist unter Anreizgesichtspunkten suboptimal. Versetzt man sich in die Lage der betroffenen Akteure, so sind die Anreize für das Zustandekommen einer Einigung in dieser letzten Phase so schlecht eingerichtet, dass dem Steuerpflichtigen das Zuwarten von sechs weiteren Monaten schlicht nicht zuzumuten ist. Wenn die Stellungnahme für den Staat A günstig ausgefallen ist, besteht für seine Finanzbehörde kein Anreiz mehr, sich durch eine abweichende Einigung mit der Finanzbehörde von Staat B zu verschlechtern. Folglich besteht nach Bekanntgabe der Stellungnahme des Beratenden Ausschusses lediglich auf die Einhaltung dieser Stellungnahme eine halbwegs realistische Chance. Daran hat aber die „unterlegene“ Finanzbehörde u. U. gar kein Interesse, weil sie an den Zinsen für die Verschiebung der Zahlungsströme noch verdient. Als Grund könnte höchstens die Vermeidung von Präzedenzfällen dienen. Ein solches Motiv führt dann jedoch unweigerlich zu einer Vereinbarung zwischen den Finanzbehörden, die den drohenden Schiedsspruch inhaltlich nachzeichnet. Wenn eine materielle Abweichung von der Stellungnahme jedoch rational unwahrscheinlich ist, kann man dem Steuerpflichtigen nicht zumuten auf dieses absehbare Ergebnis noch sechs Monate warten zu müssen. Daher sollte das Einigungsverfahren abgeschafft und die Stellungnahme des Beratenden Ausschusses unmittelbar für die Finanzbe-

---

<sup>1813</sup> Dies hindert Hintzen/ Hintzen, S. 1908, nicht daran, von einem unabhängigen Gremium zu sprechen und dieses als „nicht nur aus Vertretern der Finanzverwaltungen“ bestehend zu beschreiben.



hörden der beteiligten Vertragsstaaten verbindlich werden. Dies erscheint auch sachgerecht, bedenkt man die lange Frist, in der zuvor Einigungen zwischen den Finanzbehörden möglich gewesen sind.

Für den Fall der Umsetzung beider Vorschläge könnte sich die Hoffnung realisieren, dass die Beseitigung der Doppelbesteuerung sichergestellt wird.<sup>1814</sup> Außerdem könnte eine regelmäßig vertretbare Verfahrensdauer als positiver Nebeneffekt eintreten.

Die wirksame Einbeziehung von optionalen Schiedsverfahren in ein Verständigungsverfahren könnte durch eine Verschiebung des Optionszeitpunktes für ein Schiedsverfahren erleichtert werden. Die Entscheidung für oder gegen ein Schiedsverfahren sollte zu Beginn des Verständigungsverfahrens erfolgen. Zu diesem Zeitpunkt haben beide beteiligten Behörden noch ein Interesse daran, bei einem Scheitern der Verhandlungen noch einen Lösungsweg offen zu halten. Damit steigt die Wahrscheinlichkeit für die Wahl eines Schiedsverfahrens. Idealerweise sollte die Nichtausübung der Option für das Schiedsverfahren für die Steuerbehörden mit einer Sanktion verbunden sein, beispielsweise mit einem Erlass von Sollzinsen für den Steuerpflichtigen, einem pauschalen Abschlag von der Steuerlast oder der Kostenübernahme der Beratungskosten des Steuerpflichtigen durch die Steuerbehörden beim Scheitern des Verständigungsverfahrens.

### **III. Internationaler Steuergerichtshof/ völkerrechtliches Schiedsverfahren**

Ein internationaler Steuergerichtshof wird schon seit langem und immer wieder diskutiert.<sup>1815</sup> Die Implementation eines internationalen Organs mit Gerichtsqualität findet sich lediglich von 1926 bis 1949 im DBA zwischen Großbritannien und Irland als „tribunal“.<sup>1816</sup> Es gibt bis heute zahlreiche Befürworter einer internationalen Steuergerichtsbarkeit.<sup>1817</sup> Die Umsetzbarkeit eines internationalen Steuergerichtshofes oder einer Steuerschiedsgerichtsbarkeit wurde noch 1981 als gering angesehen, weil die Widerstände noch zu groß seien.<sup>1818</sup> Diese Einschätzung dürfte zumindest in der Tendenz bis heute Gültigkeit haben.

---

<sup>1814</sup> Lehner äußert diese Hoffnung auf S. 219.

<sup>1815</sup> Tittel, S. 54f. m. w. N., nennt Diskussionen aus den 50er Jahren des 20. Jahrhunderts bei IFA und Internationaler Handelskammer und weist auf parallele Diskussionen in der Völkerrechtslehre hin.

<sup>1816</sup> Tittel, S. 56 m. w. N.

<sup>1817</sup> Mülhausen, S. 113; Tittel, S. 122.

<sup>1818</sup> Koch, Karl, S. 47.

Einige attestieren denjenigen Staaten, die eine Rechtsweggarantie besitzen, auch auf internationaler Ebene zur Gewährung einer Rechtsweggarantie verpflichtet zu sein.<sup>1819</sup> Insbesondere für Europäische Staaten sehen sie ein Klagerecht beim Europäischen Gerichtshof in Straßburg und beim Internationalen Gerichtshof in Den Haag bei Scheitern eines Verständigungsverfahrens.<sup>1820</sup> Sie fordern eine entsprechende Aufklärung der Steuerpflichtigen im Erlasswege durch die Finanzverwaltung.<sup>1821</sup>

Lehner spricht sich unter dem Vorbehalt hinreichender materieller Entscheidungsgrundlagen für die Einführung eines internationalen Steuergerichtshofes aus.<sup>1822</sup> Andernfalls gebe es eine absehbare Verlegenheit, „allgemeine Prinzipien festzustellen, die nicht in diesen Verträgen enthalten sind, für ihre Auslegung aber maßgeblich sein sollen.“<sup>1823</sup> Auch Kraft trägt einige Stimmen zusammen, die sich für eine gerichtliche Entscheidung über eine in Rede stehende Doppelbesteuerung aussprechen.<sup>1824</sup> Hintzen/ Hintzen befürworten lediglich die schrittweise Bildung von internationalen Schiedskommissionen für Steuerkonflikte.<sup>1825</sup> Damit unterstützen sie einerseits Schiedsverfahren und gehen andererseits einen Schritt in Richtung eines internationalen Steuergerichtshofes. Kerath stellt sich dagegen auf den Standpunkt, dass Schiedsverfahren insbesondere wirtschaftliche und politische Verteilungsprobleme besser bewältigen können, als das durch den IGH möglich wäre.<sup>1826</sup> Dies deutet wohl auf einen gefühlten Mangel an materiellen Entscheidungsgrundlagen hin, der dazu führt, dass das flexibelste und am wenigsten auf materielle Grundlagen angewiesene Streitlösungsinstrument bevorzugt wird. Andresen hält wegen der angespannten einzelstaatlichen Haushalte bereits die Einführung einer supranationalen Schiedsinstanz für unrealistisch.<sup>1827</sup> V. a. die Regierungen stehen der „Errichtung einer internationalen Steuergerichtsbarkeit ablehnend“ gegenüber und sprechen in diesem Zusammenhang seit langem von dem „Risiko einer Rechtsprechung“.<sup>1828</sup> Sie bevorzugen die Erhaltung eines Verständi-

<sup>1819</sup> Hintzen/ Hintzen, S. 1956 m. w. N.; Zustimmung in Form einer rhetorischen Frage von Tittel, S. 122.

<sup>1820</sup> Hintzen/ Hintzen, S. 1956 m. w. N.

<sup>1821</sup> Hintzen/ Hintzen, S. 1956.

<sup>1822</sup> Lehner, S. 208f.; Studer, S. 83, vergleicht die internationale Situation mit der interkantonalen Situation in der Schweiz und vermisst anstelle des Schweizer Bundesgerichtshofs auf internationaler Ebene einen Gerichtshof für internationales Steuerrecht.

<sup>1823</sup> Lehner, S. 208 m. w. N., insbesondere unter Verweis auf Bühler.

<sup>1824</sup> Kraft, S. 123.

<sup>1825</sup> Hintzen/ Hintzen, S. 1957.

<sup>1826</sup> Kerath, S. 221 m. w. N.

<sup>1827</sup> Andresen, S. 313.

<sup>1828</sup> Tittel, S. 57f. m. w. N., auf S. 71 m. w. N. zeigt er praktische Boykottstrategien am Beispiel der Zuständigkeit des Europäischen Gerichtshofes.

gungsverfahrens als politisches Verfahren<sup>1829</sup>, „das eine Einigung selbst gegen den Vertragszweck ermöglicht“, ohne dies explizit machen zu wollen.<sup>1830</sup> Damit nehmen die Regierungen im Extremfall eine Doppelbesteuerung des Steuerpflichtigen billigend in Kauf, um die Einmischung einer neutralen Instanz zu vermeiden.<sup>1831</sup>

Die Einrichtung eines internationalen Steuergerichtshofes wäre aus Sicht der Steuerpflichtigen der Königsweg zur Beseitigung der Doppelbesteuerung. Ob allerdings angesichts der Vielzahl bilateraler DBA eine wirklich nachhaltige Verbesserung der Situation erwartet werden kann, darf bezweifelt werden. Jedoch wäre ein internationaler Steuergerichtshof bei Abschaffung der lex-foi-Klauseln wenigstens in der Lage, eine einheitliche Auslegung von DBA weltweit zu entwickeln und so für mehr Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen zu sorgen. Dies setzt allerdings voraus, dass international eine Verständigung über die den DBA zugrunde liegenden Begriffe erzielt werden kann. Diese könnte sowohl durch die Formulierung konkreterer DBA als auch durch die Rechtsprechung erfolgen. Folgt man angelsächsischen Traditionen, ist der letzte Weg zu erwarten.

#### **IV. Vorschlag der International Chamber of Commerce 2000**

Der Entwurf der ICC aus dem Jahr 2000<sup>1832</sup> sieht eine Ergänzung des Verständigungsverfahrens durch einen neuen Artikel im MA-OECD vor.<sup>1833</sup> Diesem neuen Artikel wurde bereits im Entwurf eine Kommentierung beigelegt, die Details zum Schiedsverfahren näher beleuchtet.<sup>1834</sup> Die ICC empfiehlt in Art. 25A I ein obligatorisches Schiedsverfahren. Dieses kann gem. Art. 25A II bei einem nach zwei Jahren ungelösten Verständigungsverfahren vom Steuerpflichtigen durch schriftlichen Antrag im Verlauf des dritten Jahres verlangt werden. Die Zwei-Jahres-Frist kann durch einvernehmliche Vereinbarung zwischen den Steuerbehörden und dem Steuerzahler verlängert werden, vgl. Art. 25A III a).

---

<sup>1829</sup> Die Abgrenzung zum rechtlichen Verfahren findet sich bei Tittel auf S. 72 – 74.

<sup>1830</sup> Tittel, S. 75 m. w. N., auf S. 77f. zeigt er, wie die Steuerbehörden durch euphemistische Formulierungen eigentliche Vertragsverletzungen verbrämen.

<sup>1831</sup> Tittel, S. 76f. m. w. N.; Tittel, S. 81f., hält dies bei ergänzenden Konsultationsverfahren durchaus für angemessen.

<sup>1832</sup> Abgedruckt in Anlage 7.

<sup>1833</sup> Kerath, S. 220, nennt bereits einen Vorstoß der ICC aus dem Jahr 1959, der dem europäischen Schiedsverfahren geähnelt haben soll und ebenfalls eine bindende Lösung des Konfliktes enthielt.

<sup>1834</sup> Der Entwurf der Kommentierung findet sich bei OECD, Improving, S. 50 – 55.

Gleiches gilt gem. Art. 25A III b) für noch andauernde Gerichtsverfahren.

Das Schiedsgericht soll gem. Art. 25A IV aus mindestens 3 Personen bestehen, von denen jede beteiligte Finanzbehörde gleich viele bestimmt. Die so bestimmten Mitglieder wählen sich dann einen Dritten als Vorsitzenden. Das Schiedsgericht soll ab Antragstellung innerhalb von drei Monaten eingesetzt sein. Ferner legen die weiteren Absätze des Entwurfes der ICC die weiteren Regeln<sup>1835</sup>, die Informationspflichten sowie die Geheimhaltung fest. Art. 25 A VII sieht vor, dass der Steuerzahler oder seine Bevollmächtigten schriftlich und mündlich in das Schiedsverfahren eingebunden werden. Sie haben das Recht Ihren Fall schriftlich und mündlich vorzutragen sowie auf Argumente und Beweismittel der Steuerbehörden zu erwidern. Der Steuerzahler kann gem. Art. 25 A VIII das Schiedsverfahren jederzeit abbrechen. Es ist auf maximal ein Jahr angelegt und endet mit einer Entscheidung durch einfache Mehrheit, die zu begründen ist. Die Kosten des Schiedsverfahrens sollen nach den Vorstellungen der ICC allein zwischen den Mitgliedstaaten aufgeteilt werden. Der Steuerzahler hat lediglich seine Berater und Bevollmächtigten zu bezahlen.

Betrachtet man den Entwurf der ICC eingehend, erscheint die Besetzung der Schiedskommission suboptimal. Der Einfluss der Finanzbehörden ist sehr groß, da sie jeweils fast die Hälfte der Mitglieder nominieren können. Die Position des Vorsitzenden ist dagegen sehr geschwächt, da er als Kompromisskandidat zwischen beiden Lagern auszuhandeln ist. Ist man erst einmal bei einem Schiedsverfahren angelangt, zu dem es keine weitere Instanz gibt, die die Entscheidung noch beeinflussen kann, ist der Nutzen einer Begründung höchst fraglich. Vorteile sind darin zu sehen, dass auch für den Steuerpflichtigen ersichtlich wird, welche Argumente zu der Entscheidung geführt haben. Dies kann für spätere Verfahren hilfreich sein. Außerdem wird die Schiedskommission zu einer begründbaren Lösung angehalten. Andererseits kommt es für den Steuerpflichtigen zu diesem Zeitpunkt mehr auf das Ergebnis an, dass u. U. auch aus Billigkeitsgedanken abgeleitet sein kann. In solchen Fällen ist eine Begründung jedoch wenig hilfreich und kann lediglich die groben Entscheidungslinien nachzeichnen. Wenn die Anforderungen an eine Begründung nicht zu hoch gestellt werden, ist eine solche zu begrüßen. Ihr Nutzen ist jedoch wie gezeigt sehr gering.

---

<sup>1835</sup> Die zu Grunde zu legenden Regeln können dem Schiedsgericht von den beteiligten Finanzbehörden vorgegeben werden. Geschieht dies nicht, kann das Schiedsgericht sich auch selbst sachdienliche Regeln setzen, die dem Schiedsverfahren nach generell akzeptierten internationaler Übung entsprechen sollen.

Völlig unzureichend ist die Rolle des Steuerpflichtigen im Schiedsverfahren der ICC geregelt. Er kann zwar vor dem Schiedsgericht schriftlich oder mündlich seine Stellungnahmen abgeben.<sup>1836</sup> Jedoch kann er sich vor einer präjudizierenden Besetzung, mangelnder Neutralität und fehlender Unabhängigkeit der Mitglieder des Schiedsgerichtes nicht schützen. Diese Schutzfunktion wird auch nicht von unabhängigen Dritten wahrgenommen. Wünschenswert wäre dagegen die Einbeziehung des Steuerpflichtigen als gleichberechtigter Beteiligter neben den Finanzbehörden oder die Delegation der Besetzung des Schiedsgerichtes an eine internationale unabhängige Auswahlinstanz. Damit bleibt der Entwurf der ICC für ein Schiedsverfahren bedauerlicherweise hinter den berechtigten Erwartungen der Steuerpflichtigen auf einen effektiven Rechtsschutz zurück.

## **V. Vorschlag der International Fiscal Association 2003**

Die IFA schlägt 2003 ein bindendes Schiedsverfahren vor, das als Erweiterung des bisherigen Verständigungsverfahrens in das MA-OECD aufgenommen werden soll.<sup>1837</sup> Die bilateralen DBA sollen entsprechende Änderungen erfahren. Neben diesen Änderungen soll ein Memorandum of Understanding die Details für das Schiedsverfahren enthalten. Dieses Memorandum soll nach Vorstellung der IFA flexibel durch die beteiligten kompetenten Steuerbehörden angepasst werden dürfen, wofür diese im jeweiligen DBA beschränkt legitimiert werden.<sup>1838</sup> Die OECD hat bereits selbst einen Vergleich mit dem Vorschlag des ICC vorgenommen und die wesentlichen Unterschiede benannt:

„The following structural items are included in this study’s proposal but not the ICC draft: (i) reference to an appointing authority; (ii) a control mechanism to address aberrant awards; (iii) coordination with the United Nations Arbitration Convention; and (iv) a *lis alibi pendens* provision that suspends litigation until conclusion of the arbitral proceedings.

In addition, the proposal below includes procedural mechanisms not found in the ICC Model, such as provision for (a) Terms of Reference; (b) jurisdictional limits; (c) language of proceedings; (d) arbitral situs; (e)

---

<sup>1836</sup> Der Steuerpflichtige hat auch die Möglichkeit, das Schiedsverfahren zu beantragen und zu beenden.

<sup>1837</sup> Der Vorschlag der IFA ist abgedruckt in Anlage 8.

<sup>1838</sup> OECD, *Improving*, S. 40.

interim measures; (f) penalties; (g) arbitrator qualification; (h) declaratory relief and (i) "last best offer" (baseball) arbitration.<sup>1839</sup>

Wie die von der OECD hervorgehobenen Unterschiede verdeutlichen, hat die IFA deutlich detailreichere Regelungen zum Schiedsverfahren vorgeschlagen. Dies ist ggü. dem Ansatz der ICC, sich auf generelle Prinzipien zu beschränken (Art. 25A XII ICC-Entwurf), nicht zu werten sondern als bloßes aliud zu betrachten. Es ist wohl eher eine durch den kulturellen Hintergrund geprägte Stilfrage. Dies gilt auch für die Verlängerung der Frist zur Einleitung eines Schiedsverfahrens, die gem. Art. 25A 3 IFA-Entwurf das dritte und vierte Jahr seit Einleitung des Verständigungsverfahrens umfasst. Diese Modifikation dürfte wenig praktische Auswirkungen ggü. dem Entwurf der ICC haben.

Der wesentliche Unterschied des Entwurfes der IFA ggü. dem der ICC besteht in der stärkeren Einbeziehung des Steuerpflichtigen in die Verfahrensgestaltung. Dies zeigt sich vor allem in den ausführlichen Besetzungsregelungen: Sie sind in Art. 25A 5 in vier Alternativen geregelt. Entspricht die erste Alternative noch weitgehend den Minimalanforderungen der ICC mit zwei parteiischen Mitgliedern und einem dritten Mitglied, so zeigt sich bereits hier die Drohung mit einer Appointing Authority für den Fall, dass sich die parteiischen Mitglieder nicht auf einen Dritten einigen können. Die zweite Alternative behandelt die Steuerpflichtigen bereits gleich mit den Finanzbehörden, lässt somit drei parteiische Mitglieder zu und delegiert die Auswahl des Dritten erneut hilfsweise auf die Appointing Authority. In der dritten Alternative wird die zweite dahingehend modifiziert, dass zwei Dritte ausgewählt werden. Die letzte Alternative sieht vor, dass die Appointing Authority drei unabhängige Mitglieder benennt. Der Steuerpflichtige hat darüber hinaus ebenso wie die Steuerbehörden die Möglichkeit gem. Art. 25 A 5 e), die Qualifikation oder die Unabhängigkeit jedes benannten Schiedsrichters bei der Appointing Authority zu rügen. Die Stärkung des Steuerpflichtigen im Entwurf der IFA macht diesen Entwurf gegenüber dem der ICC vorzugswürdig. Beide Entwürfe würden gegenüber dem status quo einen deutlichen Schritt nach vorne bedeuten.

## VI. Eigene Stellungnahme

Gegen internationale Finanzgerichte zur Lösung von Besteuerungskonflikten um internationale Transferpreise bestehen seitens der Staaten schon seit langer Zeit erhebliche Vorbehalte. Möglicherweise haben jedoch die zunehmenden Prüfungen internationaler Verrechnungspreise

---

<sup>1839</sup> OECD, Improving, S. 41.

durch die Finanzbehörden, die vermehrten Erfahrungen mit den komplexen Konfliktlagen sowie die Einsicht, dass die MNU die Ursachen für diese Probleme vielfach nicht zu vertreten haben, mittelfristig einen Konsens über die Einführung globaler Streitlösungsmechanismen zur Folge. Erst dann sind eine Abkehr von dem teilweise unübersichtlichen Netz bilateraler DBA und eine Hinwendung zu einer einheitlichen multinationalen Konfliktlösung in greifbarer Nähe. Die Entwicklungen der vergangenen Jahrzehnte, die für den internationalen Handel zur Gründung der WTO und zur Implementation neuer Konfliktlösungsinstrumente geführt haben, zeigen, dass Geduld und Hoffnung durchaus einen Nährboden für Veränderungen finden können.

Die bisher implementierten Regelungen zum europäischen Schiedsverfahren sind nicht hinreichend wirksam. Auf internationaler Ebene fehlen einheitliche Regelungen bedauerlicherweise bisher vollkommen. Dort sind lediglich vereinzelt Schiedsverfahren implementiert, die darüber hinaus noch Mängel aufweisen. Für die Behebung der aufgezeigten Defizite sind insbesondere drei Vorschläge zu unterbreiten:

Das Schiedsverfahren sollte weltweit bei einem Scheitern des Verständigungsverfahrens, was nach zwei Jahren Verfahrensdauer ohne Einigung vermutet wird, als Ergänzung desselben obligatorisch eingeführt werden. Damit könnte die Vermeidung der Doppelbesteuerung sichergestellt werden, auch wenn sich die Finanzbehörden im Verständigungsverfahren nicht einigen können. Am Ende eines Schiedsverfahrens sollte zwangsläufig ein verbindlicher Schiedsspruch stehen, der Doppelbesteuerung und Besteuerungslücken ausschließt. Die obligatorische Beseitigung der Doppelbesteuerung sollte die bisherige Einigungsfreiheit ablösen. Dies sollte sich in einer Änderung des MA-OECD niederschlagen. Eine Modifikation der Kommentierung genügt dagegen nicht, damit entsprechende Empfehlungen auch in die Gestaltung künftiger DBA einfließen.

Sollte das Schiedsverfahren lediglich fakultativ ins Verständigungsverfahren integriert werden, so ist jedenfalls die Option für oder gegen ein Schiedsverfahren seitens der Finanzbehörden bereits innerhalb der ersten sechs Monate nach der Einleitung des Verständigungsverfahrens auszuüben. Zu diesem frühen Zeitpunkt haben sich die Fronten im Besteuerungskonflikt noch nicht so sehr verfestigt, dass eine Seite die klar besseren Argumente vor einem Schiedsgericht auf ihrer Seite wüsste. Daher können beide Seiten optimistisch bis neutral in ein Schiedsverfahren einwilligen. Außerdem kann jede Seite durch die Zustimmung zu einem Schiedsverfahren die Einigungsbereitschaft der anderen Seite stärken. Das Schiedsverfahren findet bei anfänglicher Zustimmung bei-

der Seiten nur dann statt, wenn das Verständigungsverfahren nicht bereits zur Beseitigung der Doppelbesteuerung führt.

Das Schiedsverfahren sollte, im Gegensatz zu bisher üblichen Gestaltungen, einer von den beteiligten Finanzverwaltungen und Unternehmen insbesondere personell unabhängigen Instanz anvertraut werden. In den bisherigen Schiedsvereinbarungen ist die Besetzung der Schiedsgerichte in der Regel keineswegs von den Parteien losgelöst zu betrachten. Vielmehr nehmen beide Finanzbehörden auf die Auswahl der Mitglieder erheblichen Einfluss. Dies muss sich ändern, da andernfalls weder Neutralität noch Unabhängigkeit sichergestellt werden können. Der Einfluss der Parteien muss soweit zurückgedrängt werden, dass diese lediglich offensichtliche Verstöße gegen Neutralität und Unabhängigkeit bei der Besetzung verhindern können. Eine derartige Neuregelung wird nicht nur das Vertrauen in das Schiedsverfahren erhöhen sondern auch den Ablauf des Schiedsverfahrens selbst versachlichen und dessen Ergebnisse verbessern. Daher sollte eine möglichst weltweit zuständige Stelle ein Schiedsgericht besetzen und dabei Neutralität und Unabhängigkeit der Mitglieder des Schiedsgerichts überprüfen und sicherstellen.

Nach einem erfolgten Schiedsspruch wird keine Wartefrist von sechs Monaten zu weiteren Einigungsversuchen, wie im europäischen Schiedsübereinkommen, gewährt. Eine derartige Neuregelung würde endlich den berechtigten Interessen der beteiligten Steuerpflichtigen, die bisher im Verständigungsverfahren sowie im nachfolgenden Schiedsverfahren über Jahre hingehalten werden können, Rechnung tragen. Billigt man den Finanzbehörden im Verständigungsverfahren ausreichend Zeit zu, sachgerechte einvernehmliche Lösungen auszuhandeln, so wird damit deren Interessen hinreichend entsprochen. Lassen sie diese Zeit ungenutzt verstreichen, darf dies über den unvermeidbaren Zeitverlust hinaus nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen wirken. Vielmehr sollten die Finanzbehörden durch eine konsistente Gestaltung des anschließenden Schiedsverfahrens bereits im frühen Stadium des Verständigungsverfahrens zur konsequenten Erarbeitung einer Einigung angehalten werden. Bisher können sich die Steuerverwaltungen noch auf die letzte Chance während der Wartefrist zurückziehen und dort Präzedenzfälle vermeiden. Diese Schwächung des Verständigungsverfahrens kann durch die Abschaffung der Wartefrist beseitigt werden.



## **Zusammenfassung**

1. Die Festlegung internationaler Verrechnungspreise zu steuerlichen Zwecken bereitet aufgrund der Abwesenheit eines unangefochtenen materiellen Maßstabes Schwierigkeiten. Dadurch droht international aktiven Unternehmen die Doppelbesteuerung ihrer grenzüberschreitenden Wirtschaftstätigkeit. Die Globalisierung verstärkt aufgrund dieser zunehmenden Aktivitäten den zu befürchtenden Umfang von Doppelbesteuerung sowohl hinsichtlich der Zahl der Fälle als auch hinsichtlich der Höhe der betroffenen Steuerlasten. Dies behindert multinationale Unternehmen bei Ihrer Entwicklung ebenso wie kleine aufstrebende Unternehmen, die internationale Märkte erschließen wollen. Insgesamt droht auf diese Weise die Prosperität der Weltwirtschaft beeinträchtigt zu werden. Die Doppelbesteuerung entsteht durch die Besteuerung der aus einem grenzüberschreitenden Geschäft resultierenden Gewinne teilweise gleichzeitig in mehreren Staaten. Dies ist dann zu beobachten, wenn die betroffenen Staaten sich für grenzüberschreitende Transaktionen nicht auf einen internationalen Verrechnungspreis einigen können, sondern Teile der Bemessungsgrundlage gleichzeitig jeweils für sich in Anspruch nehmen. Damit wird der umstrittene Teil mehrfach besteuert (Doppelbesteuerung). Die Festlegung eines einheitlichen internationalen Verrechnungspreises scheitert häufig, weil es an einem unumstritte-

nen objektiven operationalen Maßstab fehlt. Bislang existiert vielmehr eine Vielzahl an Methoden zur Bestimmung des richtigen internationalen Verrechnungspreises, deren Anwendbarkeit im Einzelnen umstritten ist (2. Kapitel).

2. In den vergangenen Jahrzehnten wurden zur Konfliktprävention zwei Modelle mit diversen Spielarten entwickelt, die bereits vor der jeweiligen Steuererklärung angewendet werden können. Es handelt sich um Safe-Harbour-Regelungen (3. Kapitel I.) und Advance-Pricing-Agreements (3. Kapitel II.). Beide Modelle sind nur für kleine Gruppen von Steuerpflichtigen geeignet, die Besteuerungskonflikte mit angemessenem Aufwand zu begrenzen. Keines dieser Modelle macht das Vorhandensein effektiver Konfliktlösungsmechanismen entbehrlich. Modifizierte Wahlrechte bieten den Steuerpflichtigen für Safe-Harbour-Regelungen eine Vereinfachung ohne die augenfälligen Nachteile der uneinheitlichen und ungerechten Besteuerung. Die Modifikation kann in einer zeitlichen Bindung des Steuerpflichtigen über mindestens fünf Jahre an einen einmal gewählten Safe-Harbour bestehen. Damit lässt sich der Anreiz auf die Vereinfachung konzentrieren. Für den Steuerpflichtigen würde die konkrete steuerliche Auswirkung im Einzelfall weniger vorhersehbar, da der längere Zeithorizont Planungsunsicherheiten verstärkt. Eine weitere Möglichkeit zur Modifikation besteht darin, die Wahl eines Safe-Harbours im einen Staat an die Wahl eines Safe-Harbours im Drittstaat zu koppeln. Dies ermöglichte dem Steuerpflichtigen eine Abschätzung der Dimension der Doppelbesteuerung ex ante, soweit sich die vereinfachten Bemessungsgrundlagen überschneiden. Außerdem wären damit Verständigungsverfahren von vornherein unnötig und sinnvollerweise auszuschließen.

3. Tauchen im Nachgang zur Steuererklärung Probleme bei der Aufteilung der Bemessungsgrundlage auf, so kann der Steuerpflichtige die Einleitung eines Verständigungsverfahrens anregen. Es ist in Art. 25 MA-OECD geregelt und dient u. a. der Einigung der betroffenen Steuerbehörden auf einen verbindlichen internationalen Transferpreis für den Einzelfall. Das bisherige Verständigungsverfahren weist jedoch zahlreiche Mängel auf, deren Behebung dringend geboten erscheint, um eine Belastung der Weltwirtschaft zu vermeiden (4. Kapitel). Für diese Defizite sind die folgenden Lösungsvorschläge zu unterbreiten:

4. Bislang dient zur Auslegung der DBA die Lex-Fori-Klausel, die das jeweilige nationale Recht zum Auslegungsmaßstab erhebt. Diese Regelung verhindert die Entwicklung eines einheitlichen Auslegungsmaßstabes. Daher ist die Abschaffung der Lex-Fori-Klausel geboten und stattdessen sollte eine international einheitliche Definition der Begriff-

lichkeiten in den DBA angestrebt werden. Dazu wäre einerseits eine detaillierte Fassung des MA-OECD geeignet (2. Kapitel I. 5.) sowie andererseits eine international einheitliche Rechtsprechung oder Spruchpraxis zu DBA, die beispielsweise durch die Einführung eines Internationalen Steuergerichtshofes beschleunigt würde (5. Kapitel III.).

5. Der Steuerpflichtige hat bislang lediglich die Möglichkeit, die Einleitung des Verständigungsverfahrens bei seiner Finanzbehörde unverbindlich anzuregen. Auch wenn Teile der Literatur einen Anspruch des Steuerpflichtigen auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens bejahen, so kann dieser Anspruch *de lege lata* nicht durchgesetzt werden. Um diesen Missstand zu beheben, sollte dem Steuerpflichtigen ein vor den nationalen Gerichten einklagbarer und in den DBA kodifizierter Anspruch auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens eingeräumt werden (4. Kapitel II. 1.). Insbesondere erscheint es keineswegs sachgerecht, Safe-Harbour-Regelungen per se sowie Täuschungsvorwürfe genügen zu lassen, um die Einleitung von Verständigungsverfahren zu verweigern. Damit wäre der Steuerpflichtige dann erstmalig in der Lage, sich vor willkürlichen Verweigerungen der Finanzbehörden zu schützen.

6. In der Literatur wird die Abschaffung der Drei-Jahres-Frist für die Einleitung eines Verständigungsverfahrens gefordert. Sie dient einerseits dazu, dem Steuerpflichtigen Gelegenheit zu nationalen Rechtsbehelfen zu verschaffen, und andererseits, eine unnötige Verzögerung bis zur Einleitung eines Verständigungsverfahrens zu vermeiden. Die Rechtssicherheit des Steuerpflichtigen sowie die Vermeidung unnötiger präventiver Verständigungsverfahren gebietet die Beibehaltung einer kodifizierten Frist, innerhalb derer das Verständigungsverfahren ohne Schwierigkeiten eingeleitet werden kann (4. Kapitel II. 1.). Außerdem sollte die Drei-Jahres-Frist für die Einleitung eines Verständigungsverfahrens bei Anhängigkeit eines nationalen finanzgerichtlichen Verfahrens frühestens einen Monat nach Rechtskraft der letzten nationalen finanzgerichtlichen Entscheidung enden.

7. Zur besseren zeitlichen Steuerung eines Verständigungsverfahrens sollten die Beteiligten frühzeitig Zeitrahmenprognosen vereinbaren (4. Kapitel II. 2.). Hilfreich wäre außerdem die Festlegung einer Höchstdauer von zwei Jahren für Verständigungsverfahren. Abweichungen davon müssten besonders begründet werden.

8. Festlegungen von internationalen Verrechnungspreisen werden hinsichtlich Zinsen und Wechselkursen auf den Zeitpunkt der Zahlung der Steuerlast zurückgerechnet (4. Kapitel II. 4.). Dabei sollten künftig insbesondere Soll- und Habenzinsen verschiedener Staaten auf einen

einheitlichen Zinssatz festgelegt werden, sofern sie dieselben Perioden betreffen.

9. Neben den aufgeführten Lösungsansätzen für eine Verbesserung des Verständigungsverfahrens sind einige grundlegende Regelungsansätze hervorzuheben:

10. Eines der größten Probleme des derzeitigen Verständigungsverfahrens ist die Freiheit der Finanzbehörden, im Zuge der Verhandlungen die Doppelbesteuerung ganz, teilweise oder gar nicht zu beseitigen. Demgegenüber ist ein Verständigungsverfahren zu implementieren, welches die Doppelbesteuerung am Ende mit Sicherheit ausschließt (4. Kapitel II. 3.). Dies sollte bereits beim Abschluss des jeweiligen DBA durch die beiden jeweiligen DBA-Vertragsstaaten festgelegt werden eingedenk der Erkenntnis, dass ein solcher Entschluss wenig Opfer verlangt, jedoch eine erhebliche Verbesserung der Möglichkeiten der Steuerpflichtigen zur Wahrnehmung des Verständigungsverfahrens auslösen wird. Die Doppelbesteuerung wird nur dann ausgeschlossen, wenn die Steuerbehörden eine Einigung finden müssen oder bei einem Scheitern eine Dritte Instanz eine verbindliche Entscheidung trifft.

11. Bisher leisten Steuerpflichtige vielfach nennenswerte Steuerzahlungen, die auf einer DBA-widrigen Doppelbesteuerung beruhen. Eine Doppelzahlung auf vorübergehende Doppelbesteuerungen durch den Steuerpflichtigen wird vermieden, indem er eine Sicherheit an eine neutrale international akzeptierte Stelle leistet und dadurch von sonstigen Zahlungspflichten befreit wird (4. Kapitel II. 1.). Die betroffenen Finanzbehörden streiten sodann weitgehend als Prätendenten um die Zuweisung der geleisteten Sicherheit. Ggf. können nachfolgende geringfügige Korrekturen erfolgen.

12. Bislang droht dem Steuerpflichtigen in Einzelfällen ein über viele Jahre gestrecktes Verständigungsverfahren, an dem dieser nicht aktiv teilnehmen konnte und an dessen Ende die Doppelbesteuerung nicht beseitigt ist (4. Kapitel II. 2.). Der Steuerpflichtige sollte sich künftig nach einer Wartefrist von einem Jahr am Verständigungsverfahren selbst beteiligen dürfen. Während der einjährigen Wartefrist können die Finanzbehörden ohne seine Beteiligung eine Einigung suchen. Danach umfasst die Beteiligung des Steuerpflichtigen seine ausführliche Information über den Verfahrenfortgang, die Möglichkeit seinen Fall allen beteiligten Steuerbehörden persönlich vorzustellen sowie seine Teilnahme an offiziellen Verhandlungsrunden zwischen den Behörden.

13. Die Finanzbehörden können den Steuerpflichtigen bei unzureichender Verfahrensbetreuung auffordern, einen internen oder externen

---

qualifizierten Berater (z. B. RA, StB, WP oder CPA) für die Betreuung des Verständigungsverfahrens zu beauftragen und zu bevollmächtigen (4. Kapitel II.). Sollte dieser Aufforderung nicht nachgekommen werden, verdoppeln sich die einjährige Wartefrist und die zweijährige Frist für die Einleitung eines Schiedsverfahrens, sofern sie noch nicht abgelaufen sind, auf zwei bzw. vier Jahre.

14. Die Steuerbehörden sind zukünftig zu einer gemeinsamen schriftlichen Begründung der Ergebnisse des Verständigungsverfahrens verpflichtet, aus der die wesentlichen Entscheidungsgründe für die Aufteilung der Bemessungsgrundlage hervorgehen (4. Kapitel II.). Davon werden sie nur dann befreit, wenn der Steuerpflichtige sich mit einer Billigkeitsentscheidung zwischen den Steuerbehörden einverstanden erklärt.

15. Statt der bisher an der Erklärung des Steuerpflichtigen orientierten Beweislastverteilung zwischen den Steuerbehörden sollte im Verständigungsverfahren ein Beweislastnullpunkt eingeführt werden, der im Verhältnis der Staaten untereinander eine steuersatzneutrale Verteilung der Bemessungsgrundlage voraussetzt (4. Kapitel II. 3.). Abweichungen davon sollten beweispflichtig sein. Dies senkt die Anreize für hohe Steuersätze und für Manipulationen der Unternehmen zur Minimierung ihrer Steuerlasten. Die hälftige Aufteilung der Steuerlasten auf die sich im Disput befindlichen Steuerbehörden lässt eine Manipulation für alle Seiten weniger attraktiv werden.

16. Auch die bisher implementierten Regelungen zum Schiedsverfahren weisen Defizite auf (5. Kapitel). Für deren Behebung sind insbesondere drei Vorschläge zu unterbreiten:

17. Das Schiedsverfahren sollte weltweit bei einem Scheitern des Verständigungsverfahrens, was nach zwei Jahren Dauer ohne Einigung vermutet wird, als Ergänzung desselben obligatorisch eingeführt werden. Sollte das Schiedsverfahren lediglich fakultativ ins Verständigungsverfahren integriert werden, so ist jedenfalls die Option für oder gegen ein solches seitens der Finanzbehörden bereits kurz nach Einleitung des Verständigungsverfahrens auszuüben.

18. Das Schiedsverfahren sollte im Gegensatz zu bisher üblichen Gestaltungen einer von den beteiligten Finanzverwaltungen und Unternehmen insbesondere personell unabhängigen Instanz anvertraut werden. Eine Besetzung mit neutralen und unabhängigen Personen wird das Vertrauen in das Verfahren erhöhen und den Verfahrensablauf versachlichen und dessen Ergebnisse verbessern.

19. Das Schiedsgremium hat höchstens 6 Monate nach Beginn des Schiedsverfahrens seinen Schiedsspruch zu verkünden. Danach wird keine Wartefrist von sechs Monaten zu weiteren Einigungsversuchen gewährt, wie bisher im europäischen Schiedsübereinkommen. Vielmehr wird der Schiedsspruch sofort wirksam und verbindlich.

20. Damit wäre ein Eskalationsmodell vollendet, das die Finanzbehörden schrittweise zur obligatorischen Beseitigung der Doppelbesteuerung anleitet. Ab der Einleitung des Verständigungsverfahrens wäre es ihnen überlassen, 1 Jahr miteinander zu verhandeln und dies unter Mitwirkung des Steuerpflichtigen 1 weiteres Jahr fortzusetzen. Scheitern diese Verhandlungen, würde in einem höchstens halbjährigen Schiedsverfahren durch ein neutrales und unabhängiges Schiedsgremium eine Entscheidung herbeigeführt, die die Doppelbesteuerung endgültig beseitigt. Wenn man die organisatorische Vorbereitung der folgenden Phase bereits präventiv im letzten Quartal der laufenden Phase einleitet, lässt sich somit eine Gesamtverfahrensdauer von zweieinhalb Jahren sicherstellen. Auf diese Weise würde die Verfahrensdauer insgesamt begrenzt, dem Steuerpflichtigen eine Doppelbesteuerung erspart und das Vertrauen in die Wirksamkeit von Doppelbesteuerungsabkommen und Verständigungsverfahren wieder hergestellt.

## Literaturverzeichnis

Acland, Andrew Floyer

A sudden outbreak of common sense, Managing conflict through mediation, London 1990.

Adamantopoulos, Konstantinos

An Anatomy of the World Trade Organization, London, The Hague, Boston 1997.

Afheldt, Horst

Anpassung an die neoliberale Globalisierung? S. 3 – 5 in: Aus Politik und Zeitgeschichte (B 9/ 2001).

Albach, Horst

Globalisierung als Standortarbitrage, Zur Standortqualität von Industrieländern, S. 1 – 26 in: Globalisierung und Wettbewerb: in memoriam Alfred Herrhausen, herausgegeben von Horst Albach, Wiesbaden 1992.

Altvater, Elmar

Mahnkopf, Birgit

Grenzen der Globalisierung: Ökonomie, Ökologie und Politik in der Weltgesellschaft, 4. Aufl., Münster 1999.

American Bar Association

An Ounce of Prevention, Best Practices in Dispute Avoidance for Government Contracting, Washington 2002.

Andel, Norbert

Directions of tax harmonization in the EEC in: Contributions to Economic Analysis, Bd. 144, Comparative Tax Studies, Essays in honor of Richard Goode, Amsterdam, New York, Oxford 1983, S. 295 – 316.

Andresen, Ulf

Konzernverrechnungspreise für multinationale Unternehmen: Paradigmenwechsel bei der steuerlichen Einkünfteabgrenzung, Wiesbaden 1999.

Angers, Francois-Albert

The Multinational Firm and the Nation-State: One View in: The Multinational Firm and the Nation State, Don Mills, New York 1972, S. 128 – 133.

Arnold, Brian J.

McIntyre, Michael J.

International Tax Primer, Second Edition, The Hague, London, New York 2002.

Arthur Andersen & Co.

Tolley's US/ UK Double Tax Treaty, Croydon 1980.

Bader, W. Reece

Strebel, Sandra J.

Sharpe, Graeme E.

How to Get to Alternative Dispute Resolution In: Alternative Dispute Resolution, The Litigator's Handbook, Chicago 2000, S. 35 – 58.

Baker, Philip

Double Taxation Conventions, A Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, London 2003.

Baker, Philip

Double Taxation Agreements and international Tax Law, A Manual on the OECD Model Double Taxation Convention 1977, London 1991.

Baldwin, Robert E.

Winters, L. Alan

Challenges to Globalization: An Overview in: Challenges to Globalization, Analyzing the Economics, Chicago, London 2004, p. 1 – 14.

Barlett, Donald L.

Steele, James B.

The Great American Tax Dodge, How spiraling Fraud and Avoidance are Killing Fairness, Destroying the Income Tax, and Costing You, Boston, New York, London.



Bartelsman, Eric J.

Beetsma, Roel M W J

Why pay More? Corporate Tax avoidance through, Transfer Pricing in OECD Countries, Discussion Paper Series No. 2543, London 2000.

Bauch, Günter

Oestreicher, Andreas

Handels- und Steuerbilanzen: einschließlich der , Systematik betrieblicher Ertrags- und Substanzsteuern und der Vermögensaufstellung, 4., neubearb. u. erw. Aufl., Heidelberg 1989.

Becker, Helmut

Handbuch Internationale Verrechnungspreise, Köln 1997/2005.

Behrmann, Jack N.

The Multinational Firm and the Nation-State: Another View in: The Multinational Firm and the Nation State, Don Mills, New York 1972, S. 134 – 150.

Beneria, Lourdes

Gender, Development and Globalization, Economics as if all people mattered, London, New York 2003.

Beresford Hartwell, Geoffrey M.

The Commercial Way to Justice, the 1996 International Conference of the Chartered Institute of Arbitrators, The Hague 1997.

Birk, Dieter

Steuerrecht, 4., neubearb. u. erw. Aufl., Heidelberg 2001.

Blessing, Marc

Globalization and Harmonization of Arbitration, in: Journal of International Arbitration 1992, S. 79 – 90.

Blessing, Peter H.

Income Tax Treaties of the United States, Boston 1996.

Blessing, Peter H.

Dunahoo, Carol

Income Tax Treaties of the United States, Boston 1999.

## BMF

Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen in Bezug auf Berichtigungen, Verfahren und verbindliche Auskünfte (Verwaltungsgrundsätze – Verfahren), Entwurf des BMF v. 24.8.2000 – IV B 4 – S. 1341 - /00)

## Brockhaus

Brockhaus-Enzyklopädie in 24 Bd., 19., völlig Neubearb. Aufl., Mannheim 1986-1996.

## Brockhaus

Brockhaus Enzyklopädie Jahrbuch 1999, Leipzig, Mannheim 2000.

## Brügger, Urs

Streibel, Michael

Neue Transfer Pricing Dokumentationspflichten in Deutschland, in: SteuerRevue/ Revuefiscale Nr. 9 2003, S. 598 ff.

## Bühler, Ottmar

Prinzipien des internationalen Steuerrechts IStR, Ein systematischer Versuch, Amsterdam 1964.

## Bühning-Uhle, Christian

Arbitration and Mediation in International Business, Designing Procedures for Effective Conflict Management, The Hague, London, Boston 1996.

## Bunte, Hermann-Josef

Kommentar zum deutschen und europäischen Kartellrecht, Band 2, 8. Auflage, Neuwied, Kriftel, Berlin 1998

## Callinicos, Alex

An Anti-Capitalist Manifesto, Cambridge, Oxford 2003.

## Campbell, Dennis

Cotter, Susan

Dispute Resolution Methods, The Comparative Law Yearbook of International Business Special Issue, 1994, London, Dordrecht, Boston 1995.

Carr, Frank

Hurtado, Kim

Lancaster, Charles

Markert, Charles

Partnering in Construction, A practical Guide to Project Success,  
Forum on the Construction Industry, American Bar Association,  
Tucker, Paul, Chicago 1999.

Carroll, Eileen

Mackie, Karl

International Mediation – The Art of Business Diplomacy, The  
Hague, London, Boston 2000.

Carroll, Mitchell B.

Global Perspectives of an International Tax Lawyer, Hicksville,  
New York 1978.

Clausing, Kimberly A.

The Impact of Transfer Pricing on Intrafirm Trade, in: Internatio-  
nal Taxation and Multinational Activity, Chicago and London  
2001, S. 173 – 194.

Coleman, James

Corporate Structure and Internal Power, in: Negotiations Varieties,  
Contexts, Processes and Social Order, San Francisco, Wash-  
ington, London 1978, S. 80 – 85.

Collins, Julie H.

Hand, John R. M.

Shackelford, Douglas A.

Valuing Deferral, The Effect of Permanently reinvested Foreign  
Earnings on Stock Prices, in: International Taxation and Multina-  
tional Activity, Chicago and London 2001, S. 143 – 171.

Cooke, Philip J.

United States, in: Cross-Border Transactions between related  
Companies, A Summary of Tax Rules, edited by Lawlor, William  
R., Deventer 1985, S. 242 – 259.

Costello, Edward J. Jr.

Whether and When to Use Alternative Dispute Resolution, in: Alternative Dispute Resolution, The Litigator's Handbook, Chicago 2000, S. 17 – 33.

Creifelds, Carl

Rechtswörterbuch, Hrsg. Hans Kauffmann und Klaus Weber, 14. neubearbeitete Auflage, München 1997.

Darbyshire, Penny

Eddey on the English Legal System, Sixth Edition, London 1996.

Davies, David R.

Principles of International Double Taxation Relief, London 1985.

Davies, Wendy

Fouracre, Paul

The Settlement of Disputes in Early Medieval Europe, Cambridge 1986.

Debatin, Helmut

Endres, Dieter

Das neue Doppelbesteuerungsabkommen USA/Bundesrepublik Deutschland –, The new US-German double tax treaty, München 1990.

Debatin, Helmut

Unternehmensorganisationsstrukturen im Gemeinsamen Markt aus steuerlicher Sicht, in: Betriebs-Berater 1991, S. 947 – 955.

Debatin, Helmut

Wassermeyer, Franz

Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, Band 1, München 2002.

Deutscher Bundestag

Kurzfassung des Abschlußberichtes Enquete-Kommission „Globalisierung der Weltwirtschaft- Herausforderungen und Antworten“, 14. Wahlperiode, 24. Juni 2002.

Dent, Christopher M.

The European Economy, The global context, London, New York 1997.

Derains, Yves

Schwartz, Eric A.

A Guide to the new ICC Rules of Arbitration, The Hague, London, Boston 1998.

Dezalay, Yves

Garth, Bryant G.

Dealing in Virtue, International Commercial Arbitration and the Construction of a Transnational Legal Order, Chicago, London 1996.

Dieter, Heribert

Globalisierung ordnungspolitisch gestalten Die internationale Finanzarchitektur nach den Finanzkrisen, in: Aus Politik und Zeitgeschichte, B 5/ 2003, S. 17 – 26.

DIHT

Internationale Verrechnungspreise, DIHT-Planspiel, Stellungnahme zur Ergebnisabgrenzung und Vermeidung von Doppelbesteuerung innerhalb eines internationalen Konzernverbands, Bonn, Bad Godesberg 1981.

Dilnot, Andrew

Stears, Gary

The United Kingdom, in: The Tax System in Industrialized Countries, Oxford 1998.

Doernberg, Richard L.

Raad, Kees van

The 1996 United States Model Income Tax Convention: Analysis, Commentary and Comparison, The Hague, London, Boston 1997.

Dornbusch, Rüdiger

Fischer, Stanley

Makroökonomik 6. völlig überarbeitete und erweiterte Auflage, aus dem Amerikanischen ins Deutsche: Ulrich K. Schlittko, München 1995.

Dreier, Horst

Bauer, Hartmut u. a.

Grundgesetz: Kommentar Band I, Artikel 1 – 19, Tübingen 1996.  
(kurz: Dreier Komm.).

Dreier, Horst

Bauer, Hartmut u. a.

Grundgesetz: Kommentar Band II, Artikel 20 – 82, Tübingen  
1998.  
(kurz: Dreier Komm.).

Dunning, John H.

The globalization of business, The challenge of the 1990s, Lon-  
don and New York 1993.

Dunning, John H.

Multinational Enterprises and the Global Economy, Wokingham  
u.a. 1993.

Durling, James P.

Rights of Access to WTO Dispute Settlement, in: World Trade  
Law Association, Due Process in WTO Dispute Settlement, Lon-  
don 2001, S. 141 – 156.

Durth, Rainer

Globalisierung und Wirtschaftswachstum, in: Aus Politik und  
Zeitgeschichte (B 48/ 2000).

Eccles, Robert G.

The Transfer Pricing Problem, A Theory for Practice, Lexington,  
Toronto 1985.

Ehrenzweig, Albert A.

Koch, F. E.

Income Tax Treaties, The Income Tax Conventions of the United  
States with Great Britain, Canada and other countries, New York  
u.a. 1949.

Elliott, J.

Emmanuel, Clive R.

International Transfer Pricing, A Study of Cross-border Transactions, London 2000.

Elliott, Kimberly Ann

Kar, Debayani

Richardson, J. David

Assessing Globalization's Critics: „Talkers Are No Good Doers?“, in: Challenges to Globalization, Analyzing the Economics, Chicago, London 2004, p. 15 – 62.

Emmanuel, Clive R.

Mehafdi, Messaoud

Transfer Pricing, London u.a. 1994.

Emmerich, Volker

Kartellrecht, 8. völlig Neubearb. und wesentlich erw. Aufl. der Schrift „Wettbewerbsrecht“, München 1999.

Endres, Dieter:

Oestreicher, Andreas

Grenzüberschreitende Ergebnisabgrenzung, Verrechnungspreise, Konzernumlagen, Betriebsstättengewinnermittlung – Bestandsaufnahme und Neuentwicklungen, in: Internationales Steuerrecht (IStR), 12. Jahrgang, 2003, Beihefter zu Heft 15/2003, 7. August 2003, S. 1 – 4.

Ernst & Young International Ltd.

Transfer Pricing 2001 Global Survey, Making Informed Decisions in Uncertain Times, Practices, Perceptions and Trends in 22 Countries, November 2001.

Fairclough, Norman

New Labour, New Language? London, New York 2000.

Fleerackers, Frank

Affective Legal Analysis, On the Resolution of Conflict, Berlin 2000.

Flick, Hans F. W.

Zu gut um wahr zu sein: das APA? In: Internationales Steuerrecht (IStR), 5. Jahrgang, 1996, S. 161.

Freeman, Michael

Alternative Dispute Resolution, New York 1995.

Frenkel, Jacob A.

Razin Assaf

Sadka, Efraim

International Taxation in an Integrated World, Cambridge, London 1991.

Frey, Bruno S.

Intergovernmental Tax Competition, in: Influence of Tax Differentials on International Competitiveness, Deventer, Boston 1990.

Gabler Gabler

Wirtschafts-Lexikon, Taschenbuchkassette mit 6 Bänden, 12. vollst. neu bearb. u. erw. Aufl., Wiesbaden 1988.

Gandenberger, Ralf

Germany, Federal Republic of, in: 1998 International Tax Summaries, A Guide for Planning and Decisions, New York u.a. 1998, S. G1 – G16.

Gassner, Wolfgang

Lang, Michael

Lechner, Eduard

Tax Treaties and EC Law, London, The Hague, Boston 1997.

Genscher, Hans-Dietrich

Globalisierung – Chance oder Gefahr? S. 3 -14 in: Globalisierung: der Schritt in ein neues Zeitalter, Hrsg.: Heidelberger Club für Wirtschaft und Kultur e.V., Berlin, Heidelberg, New York, Barcelona, Budapest, Hongkong, London, Mailand, Paris, Santa Clara, Singapur, Tokio 1997.



Giesel, Franz

Glaum, Martin

Einleitung; Globalisierung – Herausforderung an die Unternehmensführung zu Beginn des 21. Jahrhunderts, S. XIII – XXIII in: Globalisierung, Herausforderung an die Unternehmensführung zu Beginn des 21. Jahrhunderts, Festschrift für Prof. Dr. Ehrenfried Pausenberger, herausgegeben von Giesel, Franz und Glaum, Martin, München 1999.

Gloria, Christian

Das steuerliche Verständigungsverfahren und das Recht auf diplomatischen Schutz: zugl. ein Beitrag zur Lehre von der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, Berlin 1988

Grass, Günter

Freiheit nach Börsenmaß, Die Politik ist machtlos gegen die Ökonomie. Das gefährdet die deutsche Demokratie, in: Die Zeit 19/ 2005 vom 4. Mai. 2005, S. 1 – 2.

Grau Ruiz, Maria Amparo

Tella, Ramón Falcón y

Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims, Including a summary of the relevant contents of the 2002 Update to the OECD Model Tax Convention, London, The Hague, New York 2003.

Great Britain

Board of Inland Revenue

Double Taxation agreements of the United Kingdom 1969 Vol.2, London 1969.

Great Britain

Board of Inland Revenue

Double Taxation Relief for Companies, A discussion paper, London 1999.

Greenhill, C. R.

Herbolzheimer, E. O.

Control of Transfer Prices in International Transactions: The Restrictive Business Practices Approach, in: Multinationals Beyond

the Market Intra-Firm Trade and the Control of Transfer Pricing, Brighton 1981, S. 185 – 194.

Grubert, Harry

Comments on unresolved issues in Transfer Pricing Models, in: Multinationals and Transfer Pricing, London, Sydney 1985, S. 164 – 169.

Grubert, Harry

Tax Planning by Companies and Tax Competition by Governments, Is there Evidence of Changes in Behaviour? in: International Taxation and Multinational Activity, Chicago and London 2001, S. 113 – 142.

Grubert, Harry

Goodspeed, Timothy

Swenson, Deborah

Explaining the Low Taxable Income of Foreign Controlled Companies in the United States in: Studies in International Taxation, Chicago and London 1993, S. 237 – 275.

Gumbiner, Kenneth

An Overview of Alternative Dispute Resolution; in: Alternative Dispute Resolution, The Litigator's Handbook, Chicago 2000, S. 1 – 16.

Gunn, John W.

United States, in: Cross-Border Transactions between related Companies, A Summary of Tax Rules, Edited by Lawlor, William R., Deventer 1985, S. 260 – 276.

Gurbaxani, Indira

Rahmen für die Globalisierung, in: Süddeutsche Zeitung Nr. 112, Samstag/Sonntag, 15./16. Mai 2004, S. 28.

Haefner, Karl-Heinz

Konzernverrechnungspreise in steuerlicher Sicht, in: Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 1973, Sonderheft 2 Verrechnungspreise, S. 83 – 86.

Haigh, Ronald

The Perspective of Tax Administrations and the OECD, in: IFA Practical Experience with the OECD Transfer Pricing Guidelines;

Proceedings of a Seminar held in London in 1998 during the 52<sup>nd</sup> Congress of the International Fiscal Association, London 1999, S. 23 – 29.

Hailer, Hans-Joachim

Die Entwicklung des zukünftigen Welthandels, in: Die Veränderungen des Welthandels und der internationalen Warenströme, Beiträge zu internationalen Wirtschafts- und Transportfragen Band 8, Bericht des 16. Internationalen Bremer Wirtschafts- und Transportforums und des Norddeutschen Hafentages 1993, herausgegeben von Scheibe, Heinz-Jürgen, Deutsche Gesellschaft für angewandte Wissenschaften e.V., Ritterhude 1993, S. 26 – 54.

Hamaekers, Hubert

Recent Developments in Legislation Internationally, in: IFA Practical Experience with the OECD Transfer Pricing Guidelines; Proceedings of a Seminar held in London in 1998 during the 52<sup>nd</sup> Congress of the International Fiscal Association, London 1999, S. 1 – 5.

Handel, Stephen E.

Jones, Morgan A.

A Comparative Analysis of International Commercial Arbitration Forums, in: Dispute Resolution across the Continents, Society of Professionals In Dispute Resolution, 22nd Annual International Conference Dallas, Texas, Washington D.C. 1995, S. 187 – 191.

Harris, David

Morck, Randall

Slemrod, Joel

Yeung, Bernhard

Income Shifting in U.S. Multinational Corporations, in: Studies in International Taxation, Chicago and London 1993, S. 277 – 307.

Hengsbach, Friedhelm

„Globalisierung“ – eine wirtschaftsethische Reflexion in: Aus Politik und Zeitgeschichte (B 33-34/ 2000).

Hensler, Deborah R.

Science in the Court, Is There a Role for Alternative Dispute Resolution? Santa Monica 1992.

Henzler, Herbert

Globalisierung und Standort Deutschland, S. 2 – 15 in: Globalisierung, Herausforderung an die Unternehmensführung zu Beginn des 21. Jahrhunderts, Festschrift für Prof. Dr. Ehrenfried Pausenberger, herausgegeben von Giesel, Franz und Glaum, Martin, München 1999.

Hernandez, Jose L.

Why Partnering? in: Dispute Resolution across the Continents, Society of Professionals In Dispute Resolution, 22nd Annual International Conference Dallas, Texas, Washington D.C. 1995, S. 269 – 271.

Hesselberger, Dieter

Das Grundgesetz, Kommentar für die politische Bildung, 10. überarbeitete Auflage, Bonn, Neuwied 1996.

Hetzer, Wolfgang

Globalisierung und Innere Sicherheit, Gesellschaftsordnung und Wirtschaftsverfassung, in: Aus Politik und Zeitgeschichte, B 5/2003, S. 27 – 34.

Hill, Brian

The European Union, Fourth Edition, Oxford u. a. 2001.

Hillenbrand, Josef

Verhandlungen im Verständigungsverfahren mit der Finanzverwaltung auf exterritorialem Gebiet, Dargestellt am Beispiel der Schweiz, in: Betriebs-Berater 1994, S. 336 – 340.

Hillenbrand, Josef

Brosig, Manfred

Steuerflucht und ihre Bekämpfung , Zum Informationsaustausch zwischen in- und ausländischen Finanzverwaltungen, in: Betriebs-Berater 1997, S. 445 – 451.

Hintzen, Lothar

Hintzen, Sigrid

Die Systematik des völkerrechtlichen Verständigungsverfahrens der Doppelbesteuerungsabkommen (I) Der Weg zu einer Internationalen Steuergerichtsbarkeit – Zugleich eine praktische Anleitung zur Durchführung, in: Der Betrieb 1979, S. 1907 – 1911.

Hintzen, Lothar

Hintzen, Sigrid

Die Systematik des völkerrechtlichen Verständigungsverfahrens der Doppelbesteuerungsabkommen (II) Der Weg zu einer Internationalen Steuergerichtsbarkeit – Zugleich eine praktische Anleitung zur Durchführung, in: Der Betrieb 1979, S. 1953 – 1957.

Hoós, János

Globalisation, Multinational Corporation and Economics, Budapest 2000.

Hudec, Robert E.

Developing Countries in the GATT Legal System, Aldershot u.a. 1987.

Hübner, Kurt

Der Globalisierungskomplex: grenzenlose Ökonomie – grenzenlose Politik? Berlin 1998.

Hufbauer, Gary

Elliott, Kimberly

Maldonado, Eduardo

Tax Treaties and American Interests, Report to the National Foreign Trade Council, Inc., New York, Washington 1988.

Hughes, Tony

United Kingdom, in: 1998 International Tax Summaries, A Guide for Planning and Decisions, New York u.a. 1998, S. U15 – U33.

Huleatt-James, Mark

Gould, Nicholas

International Commercial Arbitration, A handbook, Second Edition, London, Hong Kong 1999.

Ingman, Terence

The English Legal Process, Ninth Edition, Oxford 2002.

International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD)

European Tax Handbook 2000, Amsterdam 2000.

International Chamber of Commerce (ICC)

Avoidance of Double Taxation, Exemption versus Tax-Credit Method, Resolution of ICC Council and Report of Commission on Taxation, Heft 180, Paris 1955.

ICC

Double Taxation, Second Congress Rome March 18-25, 1923, Paris 1923.

International Fiscal Association (IFA)

Double Taxation Treaties between Industrialized and Developing Countries; OECD and UN Models, a Comparison, Proceedings of a Seminar held in Stockholm in 1990 during the 44<sup>th</sup> Congress of the IFA, Volume 15, Deventer, Boston 1992.

IFA

Panel Discussion, in: IFA Practical Experience with the OECD Transfer Pricing Guidelines; Proceedings of a Seminar held in London in 1998 during the 52<sup>nd</sup> Congress of the International Fiscal Association, London 1999, S. 33 – 47.

Isenbergh, Joseph

1993 Supplement, International Taxation, U.S. Taxation of Foreign Taxpayers and Foreign Income, Boston, New York, Toronto, London 1993.

Jackson, John H.

The World Trade Organization Dispute Settlement, and Codes of Conduct, in: The New GATT, Implications for the United States, Washington D.C. 1994, S. 63 – 83.

Jacobs, Otto H.

Internationale Unternehmensbesteuerung: Handbuch zur Besteuerung deutscher Unternehmen mit Auslandsbeziehungen, 3., neubearbeitete und erweiterte Auflage, München 1995.

Jakob, Wolfgang

Hörmann, Norbert

Maßstäbe der Ergebniskorrektur im internationalen Konzern, Die Grundsätze und ihre Anwendung im Einzelfall, in: Betriebs-Berater 1991, S. 1233 – 1239.

Janeba, Eckehard

International Tax Competition, Tübingen 1997.

Jenny, Hermann

Interne Verrechnungspreise, Verrechnung von Produkten, Service- und Managementleistungen zwischen verbundenen Unternehmen im In- und Ausland, in: „ControllerLeitfaden“ 11/2003, WEKA-Verlag Zürich.

Johanssen, Klaus-Peter

Steger, Ulrich

Lokal oder Global? Strategien und Konzepte von Kommunikations-Profis für internationale Märkte, Frankfurt am Main 2001.

Johnston, Daniel

International Petroleum Fiscal Systems and Production Sharing Contracts, Tulsa 1994.

Jones, John F. Avery

u.a.

The Legal Nature of the mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention – I S. 333 – 353, in: British Tax Review 1979.

Jones, John F. Avery

u.a.

The Legal Nature of the mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention – II, S. 13 – 27 in: British Tax Review 1980.

Jovanovich, Juan Martin

Customs Valuation and Transfer Pricing, Is it Possible to Harmonize Customs and Tax rules? The Hague, London, New York 2002.

Kagel, Sam

Kelly, Kathy

The Anatomy of Mediation, What makes it work, Washington D. C. 1989.

Katsushima, Toshiaki

Hybrid Bilateral Advance Pricing Agreements: The Trend for the Future? in: INTERTAX, Kluwer Law International 1997, Volume 25, Issue 1, S. 1

Kemsley, Deen

Comment (zur Studie von Clausing: der Verfasser), in: International Taxation and Multinational Activity, Chicago and London 2001, S. 194 – 199.

Kerath, Andreas

Maßstäbe zur Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen unter besonderer Berücksichtigung des Verständigungsverfahrens, Münster 1995.

Kischel, Uwe

State contracts: völker- schieds- und internationalprivatrechtliche Aspekte des anwendbaren Rechts, Stuttgart, München, Hannover, Berlin, Weimar 1992.

Klees, Bernd

Wirtschaftsethik der Globalität, S. 1 – 6 in: Aus Politik und Zeitgeschichte, B 5/ 2003.

Klein, Manfred

Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Lieferbeziehungen im internationalen Konzern, Zugleich ein Beitrag zur Funktion des Fremdvergleichs im Ertragssteuerrecht, in: Betriebs-Berater 1995, S. 225 – 229.

Knechtle, Arnold A.

Basic Problems in International Fiscal Law, Deventer 1979.



Koch, F. E

.The Double Taxation Conventions, Volume I, Taxation of Income, London 1947.

Koch, Karl

Generalbericht, S. 171 – 183 in: Cahiers de droit fiscal international Studies on International Fiscal Law, Volume 66a, Das Verständigungsverfahren – Verfahren und praktische Handhabung Rotterdam 1981.

Körner, Andreas

Transfer Pricing in Germany and the UK – a comparative study, in: INTERTAX, Volume 30, Issue 11, Kluwer Lax International 2002, S. 443 – 464.

Kraft, Gerhard

Die mißbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen: zur Problematik des „Treaty Shoppin“ unter Berücksichtigung der Rechtslage in der Bundesrepublik Deutschland, in der Schweiz und in den Vereinigten Staaten, Heidelberg 1991.

Kreuter, Andreas

Verrechnungspreise in Profit-Center-Organisationen, 2., akt. Aufl., München 1999.

Krüger, Wilfried

Konsequenzen der Globalisierung für Strategien, Fähigkeiten und Strukturen der Unternehmung, S. 18 – 48 in: Festschrift für Prof. Dr. Ehrenfried Pausenberger, herausgegeben von Giesel, Franz und Glaum, Martin, München 1999.

Kuckhoff, Harald

Schreiber, Rolf

Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung, Der Fremdvergleich bei Lieferungen und Leistungen, München 1997.

Lall, Arthur S.

Multilateral Negotiation and Mediation, New York u.a. 1985.

Lamm, Carolyn B.

Rivkin, David W.

International Disputes, in: Alternative Dispute Resolution, The Litigator's Handbook, Chicago 2000, S. 307 – 325.

Landendinger, Margit

Schiegl, Brigitte

Utescher, Tanja

Gewinnverschiebungen ins Ausland – Neue Regeln zu beachten! Informationen zur Sendung Steuern transparent vom 5. Juni 2003, Ernst&Young 2003.

Lang, Michael

The Concept of a multinational Tax Treaty, in: Multinational Tax Treaties, New Developments in International Tax Law, London, The Hague, Boston, 1998, S. 187 – 196.

Lang, Michael

Schuch, Josef

Urtz, Christoph

Züger, Mario

Multilateral Tax Treaty versus Bilateral Treaty Network, in: Multinational Tax Treaties, New Developments in International Tax Law, London, The Hague, Boston, 1998, S. 197 – 245.

Lansnicker, Frank

Schwirtzek, Thomas

Rechtsverhinderung durch überlange Verfahrensdauer, Verletzung des Beschleunigungsgebots nach Art. 6 I 1 EMRK, in: NJW 2001, S. 1969 – 1974.

Lappen, Heinz

Konzernverrechnungspreise in steuerlicher Sicht, in: Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 1973, Sonderheft 2 Verrechnungspreise, S. 87 – 90.

Leggewie, Claus

David gegen Goliath: Seattle und die Folgen, in: Aus Politik und Zeitgeschichte (B 48/ 2000)

Leggewie, Claus

Nach dem Fall: Globalisierung und ihre Kritik, S. 18 – 22 in: Aus Politik und Zeitgeschichte (B 52-53/ 2001)

Lehner, Moris

Möglichkeiten zur Verbesserung des Verständigungsverfahrens auf der Grundlage des EWG-Vertrages: dargestellt. Anhand eines Richtlinienvorschlages der EG-Kommission zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Fall der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen, München 1982

Leibfritz, Willi

Büttner, Wolfgang

Essen, Ulrich van

Germany, in: The Tax System in Industrialized Countries, Oxford 1998.

List, Martin

Behrens, Maria

Reichardt, Wolfgang

Simonis, Georg

Internationale Politik Probleme und Grundbegriffe, Band 12  
Grundwissen Politik, Opladen 1995.

Looks, Christian

Waldens, Stefan

Kerick, Ulrich

Advance Pricing Agreements im Aufwind, in: Praxis Internationale Steuerberatung 1/2005, S. 21 – 25.

Lotz, Jörgen R.

The role of local Government taxation: The Tiebout effect and equalization, in: Contributions to Economic Analysis, Bd. 144, Comparative Tax Studies, Essays in honor of Richard Goode, Amsterdam, New York, Oxford 1983, S. 279 – 293.

Loukota, Helmut

Multilateral Tax Treaty versus Bilateral Treaty Network, in: Multinational Tax Treaties, New Developments in International Tax Law, London, The Hague, Boston, 1998, S. 83 – 103.

Mathewson, G.F.

Quirin, G.D.

Fiscal Transfer Pricing in Multinational Corporations, Toronto, Buffalo, London 1979.

Matthews, Roy A.

The Multinational Firm and the World of Tomorrow, in: The Multinational Firm and the Nation State Don Mills, New York 1972, S. 151 – 166.

Mattson, Bob

The US Perspective, in: IFA Practical Experience with the OECD Transfer Pricing Guidelines; Proceedings of a Seminar held in London in 1998 during the 52<sup>nd</sup> Congress of the International Fiscal Association, London 1999, S. 31 – 32.

Mattsson, Nils

Multilateral Tax Treaties – a model for the future? In: International Studies in Taxation: Law and Economics, Liber Amicorum Leif Mutén, London, The Hague, Boston 1999.

Maunz, Theodor

Dürig, Günter

Herzog, Roman u. a.

Grundgesetz Kommentar, Band III, Art. 17 – 27, München, 2006.

McCormick-Watson, Jan

Essential English Legal System, Second Edition, London, Sydney 1997.

McDaniel, Paul R.

Ault, Hugh J.

Introduction to United States International Taxation, Deventer 1977.

McGuinness, Norman W.

Comments on the Difficulties in Regulation Transfer Prices, in: Multinationals and Transfer Pricing, London, Sydney 1985, S. 309 – 315.

McLure, Charles E. Jr.

International Considerations in United States Tax Reform, in: Influence of Tax Differentials on International Competitiveness, Deventer, Boston 1990.

Mesere, Ken

An Overview in: The Tax System in Industrialized Countries, Oxford 1998.

Meussen, Gerard

Velthuizen, Erik

APAs and ATRs: The new Dutch regime in a European perspective in: EC TAX REVIEW 2002/1, S. 4 – 10.

Meyer-Goßner, Lutz

Strafprozessordnung mit GVG und Nebengesetzen, 46. Auflage, München 2003.

Montag, Frank

Die Entwicklung des Gemeinschaftsrechts, in: NJW 2000, 32 – 40.

Moore, Christopher W.

The Mediation Process, Practical Strategies for Resolving Conflict, Second Edition, San Francisco 1996.

Moore, Craig Thomas

Transfer Pricing in Multinational Enterprises: Empirical Tests, Syracuse 1980.

Morse, Edward

The Bargaining Structure of NATO, in: Negotiations, Varieties, Contexts, Processes and Social Order, San Francisco, Washington, London 1978, S. 86 – 91.

Mülhausen, Dieter

Das Verständigungsverfahren im deutschen internationalen Steuerrecht, Schriften zum Steuerrecht Band 14, Berlin 1976.

Müller, Stefan

Kornmeier, Martin

Globalisierung als Herausforderung für den Standort Deutschland,  
S. 6 – 14 in: Aus Politik und Zeitgeschichte (B 9/ 2001).

Münch, Ingo von (Hrsg.)

Grundgesetz-Kommentar, Band 3, (Artikel 70 bis Artikel 146 und  
Gesamtregister), 2., neubearbeitete Auflage, München 1983,  
(kurz: von Münch Komm.).

Münch, Ingo von

Kunig, Philip (Hrsg.)

Grundgesetz-Kommentar, Band 1, (Artikel 1 bis Artikel 20), 4.,  
neubearbeitete Auflage, München 1992, (kurz: von Münch/Kunig  
Komm.).

Musgrave, Peggy B.

Musgrave, Richard A.

Fiscal Coordination and Competition in an International Setting,  
in: Influence of Tax Differentials on International, Competitive-  
ness, Deventer, Boston 1990.

Mutén, Leif

Some topical issues concerning international double taxation, in:  
Contributions to Economic Analysis, Bd. 144, Comparative Tax  
Studies, Essays in honor of Richard Goode, Amsterdam, New  
York, Oxford 1983, S. 317 – 342.

Newman, John

US/UK Double Tax Treaty on income and capital gains, London  
1980.

Newman, John

United Kingdom Double Tax Treaties, London 1979.

Nieckels, Lars

Transfer Pricing in Multinational Firms, A heuristic programming  
Approach and a Case Study, New York u. a. 1976.

OECD

Double Taxation of Income and Capital, Paris 1974.

OECD

Draft double taxation convention on income and capital, Report of the OECD Fiscal Committee, Paris 1993

OECD

Draft double taxation convention on income and capital, Report of the OECD Fiscal Committee, Paris 1963.

OECD

Improving the Process for Resolving International Tax Disputes, Document No. 180/ 455 Rev. 2, Version released for public comment on 27 July 2004, Digital verfügbar unter [www.oecd.org](http://www.oecd.org) am 29.11.2004, Paris, 6. Februar 2002. (kurz: OECD, Improving)

OECD

International Investment and Multinational Enterprises, Investment Incentives and Disincentives and the International Investment Process, Paris 1983.

OECD

International Investment and Multinational Enterprises. The OECD Guidelines for Multinational Enterprises, Paris 1986.

OECD

Musterübereinkommen für die Durchführung von Simultanbetriebsprüfungen (Model Agreement for the Undertaking of Simultaneous Tax Examinations), Paris 1992.

OECD

Model Tax Convention on Income and on Capital, Volume I, Introduction Model Convention Commentary, Paris 2000. (kurz: OECD, Commentary Vol. I)

OECD

Model Tax Convention on Income and on Capital, Volume II, Introduction Model Convention Commentary, Paris 2000. (kurz: OECD, Commentary Vol. II)

OECD

Multinational Enterprises and Disclosure of Information, Clarification of the OECD Guidelines, Paris 1988.

## OECD

Musterabkommen 2003 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (MA-OECD 2003), Stand: Januar 2003.

## OECD

Policy Report: Towards A New Global Age, Challenges and Opportunities, Paris 1997.

## OECD

Tax Treaties, Linkages between OECD Member Countries and Dynamic Non-Member Economies, Paris 1996.

## OECD

Transfer Pricing and Multinational Enterprises, Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris 1979.

## OECD

Transfer Pricing and Multinational Enterprises, Three Taxation Issues, Paris 1984.

## OECD

Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen von der OECD – Organisation für Wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung –, Köln 1996. (kurz: OECD, Verrechnungspreisgrundsätze)

## OECD

Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen von der OECD – Organisation für Wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung –, 2., erw. Aufl., Köln 2000. (kurz: OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2000)

## OEEC

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung, Vierter Bericht des Steuerausschusses der OEEC 1961, Deutschsprachige Fassung, Herne/ Berlin 1963.

## Oestreicher, Andreas

Konzern-Gewinnabgrenzung: Gewinnabgrenzung – Gewinnermittlung – Gewinnaufteilung, München 2000.



Offermanns, R. H. M. J.

European Union, Taxation of Companies, in: European Tax Handbook 2000, edited by Juhani Kesti, Claes H. Balle, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 2000.

Opaschowski, Horst W.

Die westliche Wertekultur auf dem Prüfstand, S. 7 – 17 in: Aus Politik und Zeitgeschichte, (B 52-53/ 2001).

Österreichischer Juristentag

Probleme der internationalen Doppelbesteuerung, Referate von Wilhelm Kaan und Ernst Fritsch, Wien 1961.

Ott, Claus

Schäfer, Hans-Bernd

Lehrbuch der ökonomischen Analyse des Zivilrechts 3. Auflage, Hamburg 2000.

Owens, Jeffrey

Work of the OECD – I, in: The OECD Model Convention – 1996 and beyond Income of Professional Partnerships Employees as Permanent Establishments, The Hague 1998.

Paqué, Karl-Heinz

Soziale Marktwirtschaft und globale „New Economy“: Ein Widerspruch? S. 31 – 38 in: Aus Politik und Zeitgeschichte (B 9/ 2001).

Pauwelyn, Joost

Conflict of Norms in Public International Law, How WTO Law Relates to other Rules of International Law, Cambridge u. a. 2003.

Plant, David W.

ADR in the United States of America, in: International Court of Arbitration, ADR International Applications, Special Supplement, ICC, International Court of Arbitration Bulletin, Paris 2001, S. 75 – 91.

Plapinger, Elizabeth

Stienstra, Donna

ADR and Settlement in the Federal District Courts a sourcebook for judges & lawyers, 1996.

Plasschaert, Sylvain R. F.

Transfer Pricing and Multinational Corporations: An overview of concepts, mechanisms and regulations, Westmead u.a. 1979.

Pöllath, Reinhardt

Nationalbericht Deutschland, S. 171 – 183 in: Cahiers de droit fiscal international Studies on International Fiscal Law Volume 78a, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen Rotterdam 1993.

PriceWaterhouseCoopers

Individual Taxes, Worldwide Summaries 2001 – 2002, New York u. a. 2001.

Raad, Kees van

1963 and 1977 OECD Model Income Tax Treaties and Commentaries, Second Edition, Deventer, Boston 1990.

Rajaratnam, S.

Venkatramaiah, B. V.

Double Taxation Avoidance Agreements, New Delhi 1999.

Reich, Robert B.

Die neue Weltwirtschaft: das Ende der nationalen Ökonomie, Ins Deutsche Übertragen von Hans-Ulrich Seebohm, Frankfurt/M, Berlin 1993.

Ress, Georg

Probleme überlanger Strafverfahren im Lichte der EMRK, im Internet am 25.02.2005: [www.jura.uni-sb.de/projekte/Bibliothek/texte/Ress3.pdf](http://www.jura.uni-sb.de/projekte/Bibliothek/texte/Ress3.pdf).

Reuter, Wolfgang

Das globale Monopoly, im Internet am 14.02.2005: [www.spiegel.de/spiegel/0,1518,druck-341432,00.html](http://www.spiegel.de/spiegel/0,1518,druck-341432,00.html).

Riahi-Belkaoui, Ahmed

Significant current issues in international taxation, Westport 1998.

Rieger, Elmar

Leibfried, Stephan

Wohlfahrtsmerkantilismus Wechselwirkungen zwischen demokratischer Sozialpolitik und Welthandelsordnung, in: Aus Politik und Zeitgeschichte (B 48/2000).

Ritter, Wolfgang

Das Steueränderungsgesetz 1992 und die Besteuerung grenzüberschreitender Unternehmenstätigkeit, in: Betriebs-Berater 1992, S. 361 – 368.

Ritter, Wolfgang

Die deutsche Vertragspolitik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in: Betriebs-Berater 1991, S. 353 – 358.

Rohatgi, Roy

Basic International Taxation, London, The Hague, New York 2002.

Rugman, Alan M.

Eden, Lorraine

Introduction in: Multinationals and Transfer Pricing, London, Sydney 1985, S. 1 – 10.

Ruttley, Philippe

WTO Dispute Settlement and Private Sector Interests: A Slow, but Gradual Improvement? In: World Trade Law Association, Due Process in WTO Dispute Settlement, London 2001, S. 167 – 192.

Sager, Tore

Communicative Planning Theory, Aldershot u. a. 1994.

Sangmeister, Bernd

Überlange Verfahrensdauer und Untätigkeitsbeschwerde, In: NJW 1998, 2952 – 2953.

Sauer-Thompson, Gary

Smith, Joseph Wayne

Beyond Economics Postmodernity, Globalization and National Sustainability, Aldershot u. a. 1996.

Saunders, M. Roy

International Tax Systems and Planning Techniques, London 1985.

Schaumburg, Harald

Internationales Steuerrecht: Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht, 2., völlig überarbeitete und erw. Auflage, Köln 1998.

Scheffler, Wolfram

Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit, München 1994.

Scherer, F. M.

Competition Policies for an Integrated World Economy, Washington, D.C. 1994.

Schirm, Stefan A.

Politische Optionen für die Nutzung von Globalisierung, in: Aus Politik und Zeitgeschichte B 5/2003, S. 7 – 16.

Schjelderup, Guttorm

Sørgard, Lars

Transfer Pricing as a Strategic Device for Decentralized Multinationals, in: The Economics of Globalization, Policy Perspectives from Public Economics, Cambridge.

Schmalenbach, Eugen

Pretiale Wirtschaftslenkung, Bd. 2: Pretiale Lenkung des Betriebs, Bremen-Horn 1948.

Schmalenbach, Eugen

Über Verrechnungspreise, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 1908/1909, Heft 3, S.165 – 185.

Schmidt, Karsten

Gesellschaftsrecht, 3., völlig neu bearbeitete und erweiterte Auflage, Köln, Berlin, Bonn, München 1997.

Schmidt-Bleibtreu, Bruno

Klein, Franz

Kommentar zum Grundgesetz unter Mitarbeit von Hans Bernhard Brockmeyer, 7. Auflage, Neuwied und Frankfurt/M. 1990.

Schneidewind, Dieter

Unterschiede im Management Südost- und Ostasiens – Vergleiche zwischen den Managementauffassungen in japanischen, koreanischen chinesischen und malaiischen Wirtschaftsbereichen sowie deren geistestheoretischer Hintergrund, S. 571 – 592 in: Festschrift für Prof. Dr. Ehrenfried Pausenberger, herausgegeben von Giesel, Franz und Glaum, Martin, München 1999.

Scholes, Myron S.

Wolfson, Mark A.

Erickson, Merle

Maydew, Edward L.

Shevlin, Terry

Taxes and Business Strategy A Planning Approach Second Edition New Jersey 2002.

Scholz, Christoph

Die Stunde der Papstmacher, Chancen hätte vielleicht ein Latein-amerikaner. Weil die Kirche dort unter großem Druck steht, in: Die Zeit Nr. 16 vom 14. April 2005, Politik S. 4.

Schütze, Rolf A.

Schiedsgericht und Schiedsverfahren, 2., völlig neu bearb. Und erw. Aufl. München 1998.

Schumann, Jochen

Grundzüge der mikroökonomischen Theorie, Sechste, überarbeitete und erweiterte Auflage, Berlin u. a. 1992.

Schwenke, Michael

Möglichkeiten der Gewinnverlagerungen ins Ausland, in: Betriebs-Berater 1998, S. 2604 – 2617.

Sen, Amartya

Ökonomie für den Menschen Wege zu Gerechtigkeit und Solidarität in der Marktwirtschaft, Originaltitel: Development as Free-

dom, New York 1999, Aus dem Englischen von Christiana Goldmann, New York, München 2000.

Shoup, Carl S.

International Arbitration of Transfer Pricing Disputes unter Income Taxation, in: Multinationals and Transfer Pricing, London, Sydney 1985, S. 291 – 309.

Siebert, Horst

Weltwirtschaft, Stuttgart 1997.

Sinn, Hans-Werner

United States Tax Reform 1981 and 1986: Impact on International Capital Markets and Capital Flows, in: Influence of Tax Differentials on International Competitiveness, Deventer, Boston 1990.

Slapper, Gary

Kelly, David

English Legal System Fourth Edition, London 1999.

Smyser, W. R.

How Germans negotiate, Logical Goals, Practical Solutions, Washington D. C. 2003.

Spitz, Barry

International Tax Planning, Second Edition, London 1983.

Starkey, Brigid

Boyer, Mark A.

Wilkenfeld, Jonathan

Negotiating a Complex World , An Introduction to International Negotiation, Lanham u.a. 1999.

Steger, Debra P.

Lester, Simon N.

WTO Dispute Settlement: Emerging Practice and Procedure in Decisions of the Appellate Body, in: World Trade Law Association, Due Process in WTO Dispute Settlement, London 2001, S. 119 – 140.

Stevenson, Cliff

Evidentiary Issues in WTO Litigation: Economic Arguments, in: World Trade Law Association, Due Process in WTO Dispute Settlement, London 2001, S. 157 – 165.

Stewart, Frances

Taxation and the Control of Transfer Pricing, in: Multinationals Beyond the Market Intra-Firm Trade and the Control of Transfer Pricing, Brighton 1981, S. 177 – 184.

Stierle, Michael H.

Neue Ökonomie: Charakteristika, Existenz und Herausforderungen für die Wirtschaftspolitik, S. 15 – 22 in: Aus Politik und Zeitgeschichte (B 9/ 2001)

Stiglitz, Joseph E.

Globalization and its discontents, St. Ives 2002.

Stoll, Peter-Tobias

Sicherheit als Aufgabe von Staat und Gesellschaft, Tübingen 2003.

Stoll, Peter-Tobias

Schorkopf, Frank

WTO - Welthandelsordnung und Welthandelsrecht, Köln, Berlin, Bonn, München 2002.

Storck, Alfred

OECD Transfer Pricing Guidelines – A Business Perspective, in: IFA Practical Experience with the OECD Transfer Pricing Guidelines; Proceedings of a Seminar held in London in 1998 during the 52<sup>nd</sup> Congress of the International Fiscal Association, London 1999, S. 13 – 21.

Strauss, Anselm

General Considerations: An Introduction, in: Negotiations, Varieties, Contexts, Processes and Social Order, San Francisco, Washington, London 1978, S. 1 – 26.

Strobl, Jakob

Nationalbericht Deutschland S. 171 – 183 in: Cahiers de droit fiscal international Studies on International Fiscal Law, Volume 66a,

Das Verständigungsverfahren – Verfahren und praktische Handhabung, Rotterdam 1981.

Studer, Walter

Über das Verständigungsverfahren in Doppelbesteuerungsabkommen, S. 81 – 95 in: Bulletin for International Fiscal Documentation and Suppl. A-F, Vol. 25, 1971.

Sunley, Emil M.

Stotsky, Janet G.

The United States, in: The Tax System in Industrialized Countries, Oxford 1998.

Taylor, Rodney B.

Tolley's Double Taxation Relief, London 1996.

Teece, David J.

The Multinational Enterprise: Market Failure and Market Power Considerations, in: The Theory of Transnational Corporations, Volume 1, United Nations Library on Transnational Corporations, S. 163 -182.

Tipke, Klaus

Verständigungsverfahren: Rechtsanspruch auf Beseitigung der Folgen einer Doppelbesteuerung oder bloßer Rechtsreflex? S. 589 – 593 in: Außenwirtschaftsdienst des Betriebs-Beraters 1972.

Tittel, Josef

Das Verständigungsverfahren nach den Doppelbesteuerungsabkommen, Berlin 1963.

Toifl, Gerald

The Bilateral Tax Treaties concluded between EU Member States, in: Multinational Tax Treaties, New Developments in International Tax Law, London, The Hague, Boston, 1998, S. 53 – 82.



Tyler, Tom R.

Lind, E. Allan

Ohbuchi, Ken-Ichi

Sugawara, Ikuo

Huo, Yuen J.

Conflict with Outsiders: Disputing within and across cultural Boundaries, American Bar Foundation Working Paper #9503, 1995.

United States Chamber of Commerce Finance Department

Transcript of Conference on International Double Taxation held in Washington D. C. 1930 under the Auspices of the United States Treasury Department.

United States Government

The World Trade Organization; Hearing before the Committee on Ways and Means House of Representatives, One hundred third Congress, Second Session, June 10, 1994, Serial 103-86, Washington 1994.

United States Government

The World Trade Organization (WTO) Dispute Settlement Review Commission Act; Hearing before the Committee on Finance, United States Senate, One hundred fourth Congress, First Session, May 10, 1995, Serial 16, Washington 1995.

Urtz, Christoph

The Elimination of Double Taxation within the European Union and between Member States and Non-Member States – Multilateral Treaty or Directive? In: Multinational Tax Treaties, New Developments in International Tax Law, London, The Hague, Boston, 1998, S. 105 – 118.

Verlage, H. C.

Transfer pricing for multinational enterprises; Some remarks on its economic, fiscal and organizational aspects, Rotterdam 1975.

Vögele, Alexander

Handbuch der Verrechnungspreise, Betriebswirtschaft, Steuerrecht, OECD- und US-Verrechnungspreisrichtlinien, 2. vollständig neubearb. Auflage, München 2004.

Vogel, Klaus

Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen: Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 3., völlig neubearb. Auflage München 1996.

Vogel, Klaus

Double Taxation Conventions, A Commentary to the OECD-, UN- and US-Model conventions for the avoidance of double taxation of income and capital, Deventer 1994.

Vogel, Klaus

Double Taxation Conventions, A Commentary to the OECD-, UN- and US-Model conventions for the avoidance of double taxation of income and capital, Third Edition, Deventer 1997.

Vogel, Klaus

Introductory Notes, in: The OECD Model Convention – 1996 and beyond Income of Professional Partnerships Employees as Permanent Establishments, The Hague 1998.

Vogel, Klaus

Worldwide vs. Source Taxation of Income – A Review and Reevaluation of Arguments in: Influence of Tax Differentials on International Competitiveness, Deventer, Boston 1990.

Vogel, Klaus

Prokisch, Rainer G.

Nationalbericht Deutschland S. 19 – 53 in: Cahiers de droit fiscal international, Studies on International Fiscal Law, Volume 78a, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, Rotterdam 1993.

Vorländer, Hans

Die Wiederkehr der Politik und der Kampf der Kulturen, S. 3 - 6 in: Aus Politik und Zeitgeschichte (B 52-53/ 2001)

Walker, Francis

Double Taxation in the United States, New York 1895.

Watzke, Otto

Probleme der internationalen Doppelbesteuerung, Gutachten zu den Verhandlungen des ersten österreichischen Juristentages, Wien 1961.

Weiss, Friedl

Improving WTO Dispute Settlement Procedures, Issues and Lessons from the Practice of other International Courts and Tribunals, London 2000.

Werner, Jacques

Interstate Political Arbitration: What Lies Next? In: Journal of International Arbitration 1992, p. 69 – 78.

Wessel, Eduard

Doppelbesteuerung und EWG-Vertrag: Die Ableitung der DBA-Bestimmungen aus dem EWG-Vertrag, Juristische Schriftenreihe Bd. 7, Münster 1988.

Wichmann, Michael

Key Statements on Compliance Practices in the OECD 1995 Transfer Pricing Guidelines, in: International Tax Review 1996, S. 410, London.

Wiese, Thomas

Die Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung in: Betriebs-Berater 1994, S. 333 – 336.

Williams, David W.

Trends in international Taxation, Amsterdam 1991.

Wissenschaftliches Institut der StB und StBev.

Handbuch des Außensteuerrechts, München 1999.

Wolrich, Peter M.

ICC ADR Rules: The Latest Addition to ICC's Dispute Resolution Services, in: International Court of Arbitration, ADR International Applications, Special Supplement, ICC International Court of Arbitration Bulletin, Paris 2001, S. 7 – 22.

Wright, L. Hart

Part One. The United States and the other „Five“: An Analytic Comparison, in: Comparative Conflict Resolution Procedures in Taxation, an Analytic Comparative Study, Ann Arbor 1968.

Yost, George J.

United States, in: 1998 International Tax Summaries, A Guide for Planning and Decisions, New York u. a. 1998, S. U35 – U49.

Young, Alexander

Pricing Decisions, A practical guide to interdivisional transfer pricing policy, London 1979.

Züger, Mario

Mutual Agreement and Arbitration Procedure in a Multilateral Tax Treaty, in: Multinational Tax Treaties, New Developments in International Tax Law, London, The Hague, Boston, 1998, S. 53 – 82.

Die fortschreitende Internationalisierung von Unternehmen und die damit einhergehende konkurrierende Besteuerung durch unterschiedliche Staaten führen zu Problemen, weil die Unternehmen durch internationale Verrechnungspreise (1. Kapitel) Gewinne grenzüberschreitend verlagern können. Da die staatlichen Haushalte allesamt angespannt sind, gewinnt die Auseinandersetzung der Einzelstaaten um die Besteuerung der Gewinne aus grenzüberschreitenden Geschäften innerhalb multinationaler Unternehmen oder Unternehmensgruppen an Heftigkeit.

Im vorliegenden Buch werden die materiellen Gewinnabgrenzungsparameter (2. Kapitel), die Verfahren zur Konfliktvermeidung (3. Kapitel) sowie die Verfahren zur Konfliktlösung (4. und 5. Kapitel) eingehend behandelt. Die heutigen Regelungen hinsichtlich internationaler Verrechnungspreise haben sich in einem mühsamen und langwierigen Prozess steter internationaler Verhandlungen und Konsultationen entwickelt. Durch die Globalisierung ist eine grundlegende, auf künftige Herausforderungen eingestellte sowie nachhaltige Weiterentwicklung des bestehenden Regelungswerkes angezeigt.