

Verrechnungspreise

Deutschland-Frankreich

Prix de Transfert

Allemagne-France



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS



Stand der Rechtslage/A jour à : 31.12.2008

Herausgegeben/éditée : Juli 2009/juillet 2009

Herausgeber/Editeur : Bundessteuerberaterkammer, Berlin/Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables, Paris

Verantwortlich im Sinne des Presserechts: Nora Schmidt Keßeler
Dipl.-Finw. (FH), Rechtsanwältin
Bundessteuerberaterkammer
Neue Promenade 4
10178 Berlin
Tel.: 030-24 00 87 20
Fax: 030-24 00 87 551
E-Mail: hgf@bstbk.de

Responsable dans le sens de la presse : René Keravel
Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables
19, Rue Cognacq Jay
75007 Paris
Tél. : (0) 1 - 44 15 60 00
Fax : (0) 1 - 44 15 90 05
E-Mail: csoec@cs.experts-comptables.org

Gesamtherstellung/Réalisation: DCM Druck Center Meckenheim
www.druckcenter.de

Diese Broschüre wurde mit äußerster Sorgfalt und nach bestem Wissen erstellt. Haftung und Gewähr müssen jedoch wegen der Komplexität und dem ständigen Wandel der Rechtslage ausgeschlossen werden. Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung bleiben den Herausgebern vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (durch Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung der Herausgeber reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet werden.

Cette publication a été préparée avec un soin extrême et selon la meilleure connaissance. En raison de la complexité et la transformation continue de la situation juridique, toute responsabilité et garantie sont exclues. Tous droits réservés aux éditeurs, en particulier les droits de reproduction, de diffusion et de traduction. Tout ou partie de l'ouvrage ne peut être reproduit sous quelque forme que ce soit (photocopie, microfilm ou tout autre procédé) ou bien être utilisé sous une forme dématérialisée sans l'autorisation écrite des éditeurs.

Nach dem ersten gemeinsamen Buch zum „Erbchaft- und Schenkungsteuerrecht in Deutschland, Frankreich und Italien“, beschlossen die deutsche Bundessteuerberaterkammer und der französische Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables auf ihrer Sitzung im Januar 2004 in Berlin sich mit dem Thema der Verrechnungspreise, das gleichermaßen aktuell und von gemeinsamem Interesse war, intensiv auseinanderzusetzen und eine Veröffentlichung zu erarbeiten.

Über Monate hinweg und während der bilateralen Treffen in Paris und Berlin, tauschten die mit der Ausarbeitung betrauten Fachleute ihr Wissen zu diesem Thema aus. Hierbei musste ein großes Problem gemeistert werden, und zwar das der sich ständig ändernden Steuergesetze in Deutschland und Frankreich.

Die Untersuchung hat gezeigt, dass sich Frankreich und Deutschland der Problematik auf sehr unterschiedliche Weise nähern:

Es geht in Deutschland nicht nur um die Bestimmung der Methode des Verrechnungspreises, sondern auch um den Dokumentationsaspekt, anders gesagt, das Aufstellen einer Spielregel, die in Übereinstimmung mit der deutschen Steuerverwaltung für rechtsgültig erklärt werden kann, während Frankreich dem Verfahren und den vorher getroffenen Einzelvereinbarungen den Vorzug gibt und insbesondere der anschließenden steuerlichen Kontrolle große Bedeutung beimisst.

In beiden Ländern sind die Regelungen schnellen Änderungen unterworfen, denen sich die Verwaltungen genauso schnell anpassen.

Mit dieser Untersuchung wird auch die Arbeit des „Transfer Pricing Forum“, einer Veranstaltung, die federführend von der Europäischen Kommission organisiert wurde, vervollständigt; was im Übrigen, sofern dies überhaupt eines weiteren Beweises bedarf, nochmals die Aktualität des Themas unterstreicht.

Ziel dieses Werkes ist es, die verschiedenen Gesetze und Kommentare der Finanzverwaltungen der beiden Länder darzulegen. Und sowohl den großen als auch den kleinen und mittleren Unternehmen, die von der Problematik der Verrechnungspreise betroffen sein können, eine größere steuerliche Sicherheit zu geben.

Unser Dank gilt all jenen, die diese Studie durch ihre Arbeit möglich gemacht haben.

Für den französischen Teil:

- Gérard Magar
- Alain Girard
- Henri Giot
- Patrick Collin
- Loïc Geslin

Für den deutschen Teil:

- Dr. Herbert Becherer
- Nora Schmidt-Keßeler
- Cornelia Metzinger
- Christiane Keller
- Dr. Heinrich Weiler

Dezember 2008

Le groupe de travail franco-allemand regroupant la Chambre Fédérale des « Steuerberater » – (Bundessteuerberaterkammer) et le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables a pris la décision lors de la réunion de janvier 2004 à Berlin de réaliser un deuxième ouvrage après celui sur les droits de succession et les héritages. Le sujet qui a été retenu alors est celui des prix de transfert ou « Verrechnungspreise », sujet qui a semblé particulièrement intéressant et d'actualité aux membres du groupe.

Pendant de nombreux mois et au cours des réunions bilatérales, tant à Paris qu'à Berlin, les différents membres chargés de la partie rédaction ont confronté leurs connaissances sur ce thème. Une difficulté importante a dû être surmontée, celle liée aux évolutions incessantes des législations fiscales tant en Allemagne qu'en France.

Il est apparu que l'approche française et l'approche allemande de cette question sont assez différentes.

L'approche allemande privilégie la méthodologie de détermination du prix de transfert et l'aspect documentation, en d'autres termes, la mise en place d'une règle du jeu qui peut être validée en accord avec l'administration fiscale allemande. Au contraire, l'approche française privilégie la procédure, les accords préalables individuels et met l'accent sur le contrôle fiscal à posteriori.

Il demeure cependant dans les deux pays que les règles évoluent rapidement, et que les administrations s'adaptent tout aussi vite.

Ce travail complète également celui du « Transfert Pricing Forum » organisé sous l'égide de la Commission Européenne, ce qui démontre, s'il le faut, l'actualité du sujet.

Il s'agit donc de présenter en français et en allemand les différentes législations et les commentaires des administrations respectives des deux pays. Il s'agit aussi de permettre une plus grande sécurité fiscale en faveur des entreprises de grande taille, et des petits et moyens groupes qui aujourd'hui peuvent être concernées par ce sujet.

Enfin, il est nécessaire de remercier ici tous ceux qui ont permis par leur travail, la réalisation de ce document :

Pour la partie française

- Gérard Magar
- Alain Girard
- Henri Giot
- Patrick Collin
- Loïc Geslin

Pour la partie allemande :

- Dr. Herbert Becherer
- Nora Schmidt-Keßeler
- Cornelia Metzinger
- Christiane Keller
- Dr. Heinrich Weiler

Décembre 2008

Abkürzungsverzeichnis

aaO	am angegebenen Ort/à l'endroit indiqué
Abs.	Absatz/paragraphe
Abschn.	Abschnitt/section
AO	Abgabenordnung/Code des Impôts
AStG	Außensteuergesetz/Loi fiscale sur les relations avec l'extérieur
Aufl.	Auflage/édition
Az.	Aktenzeichen/source documentaire
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)/Nom d'une revue technique
BewG	Bewertungsgesetz/loi sur l'évaluation
BFH	Bundesfinanzhof/Cour Suprême en matière fiscale
BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs/ Recueil des décisions de la Cour Suprême en matière fiscale
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs/décisions de la Cour Suprême en matière fiscale
BMF	Bundesministerium der Finanzen/Ministère Fédéral des Finances
BStBl.	Bundesteuerblatt/Journal Officiel en matière fiscale
bzw.	Beziehungsweise/ou bien
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen/Convention sur les doubles impositions
EG	Europäische Gemeinschaften/Communauté Européenne
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften/Traité constitutif de la Communauté Européenne
EStG	Einkommensteuergesetz/Code des Impôts
etc.	et cetera/et cetera
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft/Communauté Economique Européenne
ff.	fortfolgende (Paragrafen, Seiten)/et suivants (paragaphes, pages)
GAufzV	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung/Décret sur la répartition du profit
GG	Grundgesetz/La Constitution allemande
ggf.	Gegebenenfalls/le cas échéant
HB	Handbuch/manuel
HGB	Handelsgesetzbuch/Code de Commerce
Hrsg.	Herausgeber/éditeur
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)/ Nom d'une revue technique
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)/ Nom d'une revue technique

KMU	Kleine und mittelständische Unternehmen/petites et moyennes entreprises
KStG	Körperschaftsteuergesetz/Loi concernant l'impôt sur les sociétés
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien/Directive concernant l'impôt sur les sociétés
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen/avec d'autres preuves
Mio.	Millionen/millions
Nr.	Nummer/numéro
OECD-MA	OECD-Musterabkommen/convention-type de l'OCDE
OECD-RL	OECD-Richtlinie/Directive OCDE
Rz.	Randziffer/numéro dans la marge
sog.	so genannt (e)/ainsi nommé
Tz.	Textziffer/numéro dans le texte
vGA	Verdeckte Gewinnausschüttung/distribution occulte de bénéfices
vgl.	Vergleiche/confer
VO	Verordnung/ordonnance
z. B.	zum Beispiel/par exemple
ZK	Zollkodex/Code douanier

-Inhaltsverzeichnis-

Teil I	13
Vorbemerkung	13
A. Rechtsgrundlagen.....	13
I. Internationale Rechtsgrundlagen	13
1. OECD-Richtlinie 1995	13
(1) Feststellungen zur Vergleichbarkeit	15
(2) Anerkennung des tatsächlich vereinbarten Geschäftsvorfalles	15
(3) Gesonderte und kombinierte kaufmännische oder finanzielle Beziehungen als Gegenstand des Fremdvergleichs	15
(4) Bandbreiten angemessener Verrechnungspreise	15
(5) Rückgriff auf Informationen aus mehreren Jahren	16
(6) Bedeutung von Verlusten	16
(7) Bedeutung von behördlichen Maßnahmen.....	17
(8) Vorteilsausgleich	17
(9) Rückgriff auf die Zollbewertung	17
(10) Verwendung von Verrechnungspreismethoden	18
2. Doppelbesteuerungsabkommen.....	18
(1) Artikel 7 des OECD-MA-Unternehmensgewinne.....	18
(2) Artikel 9 OECD-MA-Verbundene Unternehmen	19
a) Vergleich mit verdeckter Gewinnausschüttung	20
b) Vergleich mit § 8 a KStG.....	21
(aa) Rechtslage bis 31. Dezember 2007	21
(bb) Rechtslage ab 2008.....	21
c) Vergleich mit (verdeckter) Einlage	21
d) Vergleich mit Entnahmen	21
e) Vergleich mit § 1 AStG.....	22
(3) Weitere Artikel des OECD-MA	22
3. Harmonisierungsbestrebungen der grenzüberschreitenden Unternehmensbesteuerung innerhalb der Europäischen Union.....	22

(1) Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)	22
(2) Leitlinien für Verrechnungspreiszusagen	23
a) Bericht der EU-Kommission über die Tätigkeiten des JTPF	23
b) Leitlinien für Verrechnungspreiszusagen (APA) in der Europäischen Kommission	23
4. Internationale Rechtsgrundlagen Frankreich	
Doppelbesteuerungsabkommen.....	25
II. Nationale Rechtsgrundlagen	26
1. Rechtsgrundlagen in Deutschland.....	26
(1) Entnahmen und Einlagen nach § 4 Abs. 1 EStG.....	26
a) Entnahmen.....	26
b) Einlagen	27
(2) Verdeckte Gewinnausschüttungen	27
(3) Gesellschafter-Fremdfinanzierung – § 8 a KStG.....	29
a) Rechtslage bis zum 31. Dezember 2007	29
b) Rechtslage ab 2008	30
(4) Verdeckte Einlagen	30
(5) Berichtigung von Einkünften – § 1 AStG	31
a) Grundzüge der Regelung.....	31
b) Änderungen durch die Unternehmenssteuerreform.....	32
(aa) Verrechnungspreise	32
(bb) Sonderfall der Funktionsverlagerung.....	33
(cc) Verhältnis zu anderen Vorschriften	34
2. Nationale Rechtsgrundlagen (Frankreich).....	34
(1) Besteuerung von Gewinnverlagerungen ins Ausland.....	35
a) Artikel 57 des Code Général des Impôts – Allgemeines.....	35
b) Geschäftsbeziehung zu einem in einem Niedrigsteuerland niedergelassenen Unternehmen.....	36
c) Geschäftsbeziehung mit einem in einem Nicht-Niedrigsteuerland niedergelassenen Unternehmen.....	36
(2) Überprüfung der indirekten Gewinnverlagerung in das Ausland	37
a) Überprüfung	37
b) Verlängerung der Verjährungsfristen	38

(3) Vorherige Absprachen über Verrechnungspreise (APA).....	38
a) bilaterale Vereinbarungen.....	39
b) einseitige Absprachen.....	40
c) vereinfachtes Verfahren für KMU.....	41
d) Vorschriften betreffend die Behandlung von Koordinierungszentren für Forschung und Entwicklung.....	41
III. Verwaltungsrichtlinien und Rechtsprechung.....	42
1. Verwaltungsgrundsätze/-richtlinien in Deutschland und ausgewählte Rechtsprechung	42
(1) Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze) vom 23.02.1983	42
a) Die Rechtsgrundlagen zur Einkunftsabgrenzung (Tz. 1)	43
b) Allgemeine Grundsätze zur Einkunftsabgrenzung (Tz. 2).....	43
c) Warenlieferungen und Dienstleistungen (Tz. 3).....	45
d) Zinsen und ähnliche Vergütungen (Tz. 4).....	48
e) Nutzungsüberlassung von Patenten, Know-How und anderen immateriellen Wirtschaftsgütern; Auftragsforschung (Tz. 5)	48
f) Verwaltungsbezogene Leistungen im Konzern (Tz. 6)	48
g) Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge (Tz. 7)	49
h) Durchführung von Berichtigungen (Tz. 8).....	49
(2) Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Vermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auch Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren (Verwaltungsgrundsätze – Verfahren) vom 12.04.2005.....	49
(3) Schreiben betreffend Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen vom 30.12.1999.....	50
(4) Schreiben betreffend Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen in Fällen der Arbeitnehmerentsendung (Verwaltungsgrundsätze – Arbeitnehmerentsendung) vom 09.11.2001	50

(5) Schreiben betreffend Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze) vom 24. Dezember 1999.....	51
2. Verwaltungsrichtlinien in Frankreich und die Rechtsprechung.....	51
1) Gewinnverlagerungstechniken.....	51
(1) Kauf zu einem erhöhten Preis oder Verkauf zu einem reduzierten Preis.....	51
(2) Darlehen zu anderen Bedingungen als den marktüblichen.....	52
(3) Zahlung einer überhöhten Vergütung oder einer Vergütung ohne Gegenleistung	53
(4) Kostenübernahme	54
(5) Unentgeltliche Bürgschaften für ausländische Tochterunternehmen	55
(6) Erlass von Forderungen	55
(7) Pauschale Beteiligung an den Betriebskosten eines ausländischen Tochterunternehmens	56
2) Beweislast und Rechtfertigung durch das Unternehmen für das Nichtvorhandensein von indirekten Gewinntransfers.....	56
(1) Prinzip.....	56
(2) Beispiele	58
3. Besteuerungsmodalitäten bei Gewinnverlagerungen ins Ausland	59
(1) Berichtigung der Ergebnisse	59
(2) Besteuerung des Mehrgewinns	60
B. Verfahrensrechtliche Grundsätze.....	61
I. Dokumentationspflichten bei internationalen Geschäftsbeziehungen.....	61
II. Ausnahmen für „kleinere“ Unternehmen	62
III. Sanktionen bei Nichtvorlage oder Nichtverwertbarkeit	63
1. Generelle Ausführungen.....	63
2. Nichtverwertbarkeit.....	64

C. Verwaltungsgrundsätze zur Dokumentation von Verrechnungspreisen.....	64
D. EU-Übereinkommen (Schiedskonvention) und Verständigungsverfahren (Art. 25 OECD-MA).....	66
I. Allgemeines	66
1. Schiedskonvention	66
2. Verständigungsverfahren (Art. 25 OECD-MA)	66
II. Einzelheiten der Verständigungsverfahren	68
1. Anwendungsbereich des Verständigungsverfahrens (Art. 25 OECD-MA)	68
2. Einzelheiten zum Anwendungsbereich des Verständigungsverfahrens basierend auf dem europäischen Übereinkommen (Schiedskonvention)	69
3. Ablauf der Schiedsverfahren	71
E. Verhaltenskodex zur wirksamen Durchführung des Übereinkommens über die Berichtigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen	72
F. Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der Europäischen Union (EU TPD).....	73
Teil II	74
A. Darstellung der Verrechnungspreismethoden.....	74
Deutschland	74
I. Standardmethoden	74
1. Preisvergleichsmethode	74
(1) Äußerer Preisvergleich	74
(2) Innerer Preisvergleich.....	75
2. Wiederverkaufspreismethode.....	76
3. Kostenaufschlagsmethode	77

4. Andere Methoden zur Ermittlung der Verrechnungspreise	78
(1) Geschäftsvorfallsbezogene Nettomargenmethode (transactional net margin method – TNMM, Tz. 3.26 ff. OECD – Leitlinien 1995)	78
(2) Gewinnvergleichsmethode (comparable profits method)	78
(3) Gewinnaufteilungsmethode (profit split method)	78
Frankreich	79
B. Sachverhaltsdokumentation	82
I. Besonderheiten der Dokumentation in Deutschland	82
1. Aufbau	82
2. Konkrete Verrechnungspreisdokumentation	82
(1) Allgemeine Konzerninformationen (§ 4 Nr. 1 GAufzV)	83
(2) Geschäftsbereichsbezogene Informationen	83
a) Beschreibung der Geschäftsbeziehungen	83
b) Funktions- und Risikoanalyse (§ 4 Nr. 3 a GAufzV)	83
Tabelle: Funktions- und Risikoanalyse	84
c) Wertschöpfungsanalyse (§ 4 Nr. 3 b GAufzV)	85
d) Angemessenheitsdokumentation (§ 90 Abs. 3 Satz 2 AO, § 1 Abs. 1 und 3 GAufzV)	85
e) Fremdvergleichs- und Plan-Daten	86
f) Datenbankanalyse	86
g) Bandbreiten	87
3. Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen und unternehmerischen Verrechnungspreisrichtlinien	87
II. Besonderheiten der Dokumentation in Frankreich	88
1. Vorzulegende Dokumente	88
2. Begründung der Methode der Verrechnungspreisbestimmung	90
3. Tätigkeit der Koordinationszentren für Forschung und Entwicklung	91
C. Advance pricing agreements	93

Teil I

Vorbemerkung

Der rechtliche Rahmen der Regelungen betreffend die Verrechnungspreise beruht in Deutschland auf unterschiedlichen Rechtsquellen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass aufgrund Artikel 80 des deutschen Grundgesetzes (GG) der Gesetzgeber seine Rechtsetzungskompetenz auf Verwaltungsbehörden übertragen kann, sofern bestimmten inhaltlichen Mindestanforderungen Genüge getan wird.

Völkerrechtliche Verträge genießen aufgrund Artikel 25 GG Vorrang vor nationalem Recht. Hier stellt sich häufig das Problem des so genannten „Treaty override“, wobei der Bundesfinanzhof als höchstes deutsches Gericht in Finanzrechtsstreitigkeiten diesen im Regelfall für zulässig erachtet.

A. Rechtsgrundlagen

I. Internationale Rechtsgrundlagen

1. OECD-Richtlinie 1995

Maßgebliche Vertreter der Finanzverwaltung vertreten die Auffassung, dass diese Richtlinie keine Bindung für die OECD-Staaten als Vertragspartner in Form einer unmittelbaren Rechtswirkung, auch nicht für Gerichte oder Unternehmen, haben (vgl. Runge, IStR 1995, 505).

Die OECD-Richtlinie 1995 umfasst acht Kapitel und drei Anhänge:

In Kapitel I werden der Inhalt, die Bedeutung und die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes diskutiert. Kapitel II erörtert die sog. traditionellen geschäftsvorfallbezogenen Methoden (Preisvergleichs-Methode, Wiederverkaufspreis-Methode, Kostenaufschlags-Methode). Das Kapitel III widmet sich schließlich den „anderen Methoden“. In diesem Kapitel werden die Profit-Split-Methode und die transaktionsbezogene Netto-Margin-Methode vorgestellt.

Kapitel IV zeigt verwaltungstechnische Ansätze zur Vermeidung und Bewältigung von Verrechnungspreisstreitigkeiten auf. Neben der Frage der Beweislast wendet sich der Bericht dem Verständigungsverfahren, der simultanen Betriebsprüfung, Advance-Pricing-Arrangements und den Schiedsverfahren zu. Kapitel V beschäftigt sich mit Umfang und Inhalt der Dokumentations- und Nachweispflichten der Steuerpflichtigen im Bereich der Verrechnungspreise.

Kapitel VI behandelt das Vorliegen und die Bewertung von immateriellen Wirtschaftsgütern bei Übereignung und Nutzungsüberlassung, Kapitel VII konzerninterne Dienstleistungen und ihre Abrechnung zwischen verbundenen Unternehmen. Kapitel VIII enthält Empfehlungen zur Gestaltung von Kostenumlagevereinbarungen.

Aufgrund der Tatsache, dass die OECD-Richtlinie 1995 einen Kompromiss darstellt, ergeben sich nationale Interpretationsspielräume hinsichtlich der Schlüsselaussagen der Richtlinie. Aus nationaler Sicht wird den folgenden **Schlüsselaussagen**, die sich an verschiedenen Stellen der Richtlinie finden, besondere Bedeutung beigemessen.

- **Tz. 1.69:** Der Fremdvergleichsgrundsatz ist bei der Anwendung lediglich einer Methode erfüllt, während die Mehrfachmethodik (Best-Method-Ansatz) eine beträchtliche Erschwernis schaffen würde.
- **Tz. 4.16:** Sowohl der Steuerpflichtige als auch die Steuerverwaltung sollten besondere Vorsicht walten lassen und Zurückhaltung üben.
- **Tz. 1.51:** Der Sachverhalt ist nicht rückwirkend aufgrund nachträglich gewonnener Erkenntnisse zu beurteilen.
- **Tz. 3.30:** Die Auswahl und Anwendung einer bestimmten Methode kann lediglich auf der Grundlage der einem Steuerpflichtigen zugänglichen Informationen erfolgen.
- **Tz. 1.16:** Bei der Anwendung einer bestimmten Methode ist den Unterschieden zwischen konzerninternen Geschäften und Fremdgeschäften Rechnung zu tragen.
- **Tz. 3.1:** Die sog. Gewinnvergleichs-Methoden (insbesondere die US-Comparable Profits Method) werden nur anerkannt, wenn sie mit den von der OECD anerkannten Methoden übereinstimmen.
- **Tz. 4.28:** Strafbestimmungen der Staaten sollten berücksichtigen, dass schuldunabhängige Strafen einer ungerechtfertigten Härte gleichkämen.

Die OECD-Richtlinien (OECD, Transfer Pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations, Paris 1995 ff.) statuieren 10 Grundregeln, die bei der Durchführung eines

Fremdvergleichs ausnahmslos zu beachten sind, ungeachtet der Art der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen.

(1) Feststellungen zur Vergleichbarkeit

Der Fremdvergleichsgrundsatz verlangt eine Gegenüberstellung zwischen den unabhängigen Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen vereinbarten Bedingungen mit den zwischen verbundenen Unternehmen vereinbarten Bedingungen. Aus dieser Gegenüberstellung erkennbar werdende Unterschiede in den vereinbarten Bedingungen berechtigen nur dann zur Gewinnkorrektur, wenn die gegenübergestellten Beziehungen miteinander vergleichbar sind.

(2) Anerkennung des tatsächlich vereinbarten Geschäftsvorfalles

Eine weitere Grundregel in Tz. 1.36 OECD-RL besagt, dass die Finanzverwaltung ihrer Überprüfung der vereinbarten Bedingungen den tatsächlich verwirklichten Geschäftsvorfall zwischen den verbundenen Unternehmen zugrunde legen soll.

(3) Gesonderte und kombinierte kaufmännische oder finanzielle Beziehungen als Gegenstand des Fremdvergleichs

Nach Tz. 1.42 OECD-RL ist grundsätzlich jede einzelne kaufmännische oder finanzielle Beziehung zwischen verbundenen Unternehmen für sich Gegenstand eines Fremdvergleichs. Häufig sind jedoch die einzelnen kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen so eng miteinander verbunden, dass sie nur in ihrer Gesamtheit und nicht gesondert beurteilt werden können. Textziffer 1.42 der OECD-RL nennt beispielhaft die Lizenzierung von Fertigungswissen und gleichzeitiger Belieferung des lizenznehmenden Herstellers mit Komponenten.

(4) Bandbreiten angemessener Verrechnungspreise

Es entspricht allgemeiner Erfahrung, dass meistens nicht nur ein einziger angemessener Verrechnungspreis, sondern eine Bandbreite angemessener Verrechnungspreise existiert (vgl. Menk in Blümich, § 1 AStG, Rz. 55, 58; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rz. 18.113, BFH-Urt. vom 17.10.2001, I R 103/00, BFH/NV 2002, 134). Für die Existenz von Bandbreiten sind nach den OECD-RL folgende Ursachen verantwortlich (vgl. Tz. 1.45 ff. OECD-RL):

- Zwischen unabhängigen Unternehmen vereinbarte Bedingungen bzw. Preise sind selbst bei Identität aller Umstände nur ausnahmsweise identisch.
- Aus der Anwendung einer Verrechnungspreismethode resultiert häufig eine Bandbreite von Preisen, die untereinander gleichwertig sind.
- Werden zur Überprüfung eines Verrechnungspreises mehrere Methoden angewendet, mag jede dieser Methoden eine Bandbreite von angemessenen Preisen produzieren, die sich nur teilweise überlappen.

Liegt der zwischen verbundenen Unternehmen vereinbarte Preis innerhalb der Bandbreite, sollte nach Auffassung der OECD eine Gewinnkorrektur unterbleiben (vgl. Tz. 1.48 OECD-RL; zustimmend Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rz. 18.113).

Die deutsche Finanzverwaltung lässt eine Bandbreitenermittlung nur in ganz engen Grenzen zu (vgl. Tz. 3.4.12.5 Verwaltungsgrundsätze-Verfahren).

(5) Rückgriff auf Informationen aus mehreren Jahren

Die OECD-RL empfehlen, bei der Ermittlung und Überprüfung von Verrechnungspreisen Informationen nicht nur aus dem Jahr der Durchführung des Geschäfts zwischen den verbundenen Unternehmen, sondern auch aus Vorjahren zusammen auszuwerten. Begründet wird dies mit der Gewinnung eines besseren Verständnisses der kaufmännischen und finanziellen Beziehungen zwischen den verbundenen Unternehmen. Die OECD-RL nennen beispielhaft Informationen über Produkt- und Lebenszyklen und über die Entwicklung der Branchen- und Firmenkongunktur im Zeitablauf. Als weiteres Beispiel wird eine auf mehrere Jahre angelegte Geschäftsstrategie wie die Markteinführung eines neuen Produkts genannt.

(6) Bedeutung von Verlusten

Nach Ansicht der OECD sollten Steuerpflichtige und die Finanzverwaltung Verrechnungspreise einer intensiven Prüfung unterziehen,

- falls ein verbundenes Unternehmen Verluste ausweist, das in Geschäftsbeziehungen zu profitablen verbundenen Unternehmen steht oder
- ein verbundenes Unternehmen dauerhaft Verluste erleidet, während die Unternehmensgruppe, zu der es gehört, als Ganzes profitabel arbeitet.

Eine intensive Überprüfung der Verrechnungspreise sei in diesen Fällen angebracht, weil ein unabhängiges Unternehmen nicht auf Dauer Geschäfte zu verlustverursachenden Bedingungen vornehmen würde.

(7) Bedeutung von behördlichen Maßnahmen

Staatliche Eingriffe in die Preisbildung sind zahlreich und in vielen Ländern zu beobachten. Beispielsweise sind Einfuhrzölle, Importkontingente und devisenrechtliche Bestimmungen genannt.

(8) Vorteilsausgleich

Textziffer 1.62 OECD-RL spricht sich für die Anerkennung eines Vorteilsausgleichs durch die Finanzverwaltungen aus. Darunter wird ein partieller oder vollständiger Ausgleich von vorteilhaften Vereinbarungen zugunsten eines verbundenen Unternehmens aus einer Geschäftsbeziehung mit einem anderen verbundenen Unternehmen mit nachteiligen Vereinbarungen aus einer anderen Geschäftsbeziehung zwischen den gleichen verbundenen Unternehmen verstanden, wobei die beiden verbundenen Unternehmen den Ausgleich in ihren Vereinbarungen bewusst herbeiführen. Ein Vorteilsausgleich ist auch dann anzuerkennen, wenn er das Ergebnis von mehr als zwei Geschäftsbeziehungen ist.

(9) Rückgriff auf die Zollbewertung

Textziffer 1.65 der OECD-RL stellt zunächst fest, dass die Zollbehörden vieler Staaten den Fremdvergleichsgrundsatz für die Ermittlung des Zollwertes der von einem verbundenen Unternehmen importierten Waren anwenden. Innerhalb des Gebietes der EU gilt seit dem 01.01.1994 der Zollkodex (VO EWG Nr. 2919/92 mit seiner dazu ergangenen Durchführungsverordnung EWG Nr. 2454/93). Zur Bestimmung des Zollwertes sind mehrere Methoden zulässig, etwa der Transaktionswert gleichartiger Waren. Gemäß Art. 29 Abs. 1 ZK ist der Transaktionswert der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft tatsächlich bezahlte oder zu zahlende Preis. Sind Käufer und Verkäufer miteinander verbunden, ist der tatsächlich gezahlte Preis ebenfalls der Verzollung zugrunde zu legen, es sei denn, dass die Verbundenheit den Preis beeinflusst hat (Art. 29 Abs. 2 a ZK).

(10) Verwendung von Verrechnungspreismethoden

Zur Durchführung des Fremdvergleichs bedienen sich Steuerpflichtige und Finanzverwaltungen bestimmter Verfahren, für die sich der Begriff „Verrechnungspreismethoden“ eingebürgert hat. Die verschiedenen Verrechnungspreismethoden dienen dem Zweck, einen Fremdvergleichspreis bzw. eine Bandbreite angemessener Fremdvergleichspreise zu ermitteln. Prinzipiell sind die Unternehmen in der Wahl des Verfahrens zur Ermittlung ihrer Verrechnungspreise frei (vgl. Tz. 1.68 OECD-RL). Es zählt allein das Ergebnis bzw. die Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichspreis. Zu beantworten sind die beiden folgenden Fragen:

- Welche Methoden sind mit dem Vergleichsgrundsatz vereinbar?
- Unter welchen Voraussetzungen ist eine zulässige Methode sachgerecht angewendet worden?

2. Doppelbesteuerungsabkommen

Deutschland hat mit fast allen Staaten dieser Welt ein Doppelbesteuerungsabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet vom Einkommen und Vermögen abgeschlossen. Im Regelfall lehnen sich die deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, jedoch mit Nuancierungen, an das OECD-Musterabkommen an.

Die Thematik der Verrechnungspreise wird insbesondere in den Artikeln 7 und 9 des OECD-MA angesprochen.

(1) Artikel 7 des OECD-MA-Unternehmensgewinne

Artikel 7 regelt den anerkannten Grundsatz, dass ein Unternehmen eines Staates in einem anderen Staat nicht besteuert werden darf, es sei denn, dass es im anderen Staat eine Tätigkeit durch eine dort belegene Betriebsstätte ausübt (Artikel 7 Abs. 1 des OECD-MA).

Von besonderem Interesse ist jedoch Abs. 2 des Artikels 7. Hier wird der Fremdvergleich für die Gewinnzurechnung bei Betriebsstätten normiert. In ihm kommt die Auffassung zum Ausdruck, die allgemein in den zweiseitigen Abkommen enthalten ist, dass einer Betriebsstätte diejenigen Gewinne zuzurechnen sind, die diese Betriebsstätte erzielt hätte, wenn sie statt mit dem Hauptsitz des Unternehmens mit einem völlig fremden Unternehmen zu den Bedingungen und Preisen

des freien Marktes in Geschäftsbeziehungen gestanden hätte. Das entspricht dem Grundsatz des Fremdvergleiches („arm's length principle“).

Absatz 3 des Artikels 7 OECD-MA stellt klar, wie die allgemeine Regelung des Absatzes 2 auf die Aufwendungen einer Betriebsstätte anzuwenden ist. Er erkennt ausdrücklich an, dass bei der Ermittlung der Gewinne einer Betriebsstätte, die für diese Betriebsstätte entstandenen Aufwendungen, wo immer sie angefallen sind, abgezogen werden können.

Nach Absatz 4 ist es, sofern üblich, erlaubt, die Betriebsstättengewinnermittlung auf indirektem Wege durchzuführen.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die einschlägigen Kommentierungen zu Artikel 7 des OECD-MA hingewiesen (vgl. grundlegend etwa Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, Kommentar Doppelbesteuerung MA-Artikel 7).

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auf Bestrebungen im Rahmen der OECD, den Betriebsstättenbegriff auszudehnen, um so den Quellenstaaten ein höheres Steuersubstrat zuzuweisen.

(2) Artikel 9 OECD-MA-Verbundene Unternehmen

Dieser Artikel befasst sich mit Gewinnberichtigungen, die für steuerliche Zwecke vorgenommen werden, wenn Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen (Mutter- und Tochtergesellschaften sowie Gesellschaften unter gemeinsamer Kontrolle) nicht unter den Bedingungen des freien Marktes abgewickelt worden sind.

Es ist erlaubt, dass die Steuerbehörden eines Vertragsstaates zur Berechnung der Steuerschulden verbundener Unternehmen die Bücher der Unternehmen berichtigen dürfen, wenn diese wegen der besonderen Beziehungen zwischen den Unternehmen die tatsächlich in diesem Staat entstandenen steuerlichen Gewinne nicht ausweisen.

Ein Problem stellt die Wechselwirkung zu den innerstaatlichen Regelungen über die Unterkapitalisierung (thin capitalization in Deutschland: § 8 a KStG) dar.

Absatz 2 sieht die Möglichkeit einer Gegenberichtigung vor, wenn in einem Vertragsstaat den Gewinnen eines Unternehmens dieses Staates Gewinne zugerechnet – und entsprechend besteuert – werden, mit denen ein Unternehmen des anderen Vertragsstaates in diesem Staat besteuert worden ist. Die betreffenden Regelungen des Doppelbesteuerungsabkommens sind zu berücksichtigen.

Nach herrschender Meinung schränkt Artikel 9 lediglich die Gewinnberichtigungsmöglichkeiten ein, die nach dem innerstaatlichen Steuerrecht des Anwenderstaates bestehen (vgl. Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, a. a. O., Artikel 9 MA, Randziffer 4).

Artikel 9 begründet also selbst keine sachliche Steuerpflicht, sondern die Vorschrift beschränkt lediglich ein nach dem Steuerrecht des Anwenderstaates bestehendes Besteuerungsrecht.

Artikel 9 begründet für den jeweils anderen Vertragsstaat die abkommensrechtliche Verpflichtung zu einer Gegenberichtigung, wenn der eine Vertragsstaat in zutreffender Weise eine Gewinnberichtigung zu seinen Gunsten durchführt und diese Gewinnberichtigung mit dem Ansatz eines zu hohen und nicht mit Artikel 9 Abs. 1 korrespondierenden Gewinns in dem anderen Vertragsstaat übereinstimmt.

Artikel 9 Abs. 1 ermittelt die Methode der Gewinnberichtigung und der Gegenberichtigung nicht. Dies bedeutet, dass es dem jeweiligen innerstaatlichen Recht des Anwenderstaates vorbehalten ist, diese Frage zu regeln, und dass entsprechende Regelungen abkommensrechtlich keine Beschränkungen erfahren. Es ist derzeit nach dem innerstaatlichen Recht des Anwenderstaates zu entscheiden, ob z. B. eine vGA, eine Einlage oder § 1 AStG zu einer Korrektur innerhalb der Handels- oder Steuerbilanz oder aber zu einer außerbilanziellen Zurechnung führt (vgl. BFH-Urteil vom 29. Juni 1994, I R 137/93, BFHE 175, 374).

Artikel 9 Abs. 2 Satz 2 enthält sekundäre Berichtigungsfolgen insoweit, als die Vorschrift auf die Beachtung der übrigen Bestimmungen des Abkommens verweist.

a) Vergleich mit verdeckter Gewinnausschüttung

§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist gegenüber Artikel 9 Abs. 1 der insgesamt weiter gefasste Gewinnkorrekturtatbestand. Dies hat den Grund, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des Artikel 9 Abs. 1 gegenüber denen des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG enger sind.

b) Vergleich mit § 8 a KStG

(aa) Rechtslage bis 31. Dezember 2007

Streitig ist, ob im Hinblick auf die Anwendung des § 8 a KStG Artikel 9 Abs. 1 nur klarstellenden Charakter hat und der Anwendung des § 8 a KStG nicht entgegensteht.

(bb) Rechtslage ab 2008

Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 ist § 8 a KStG völlig umgestaltet worden durch Einführung einer sogenannten Zinsschranke und des temporären Betriebsausgabenabzugsverbots für übersteigende Zinsaufwendungen.

Das Verhältnis des neuen § 8a KStG zu den übrigen Rechtsvorschriften dürfte ungeklärt sein.

c) Vergleich mit (verdeckter) Einlage

(Verdeckte) Einlagen sind sowohl bei Einzelunternehmen als auch bei Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften denkbar. Sie können Gewinnminderungen auslösen, wenn sie nicht als Einlagen verbucht werden. Eine Einlage kann sich ebenso als Folge (Gegenberichtigung) einer Entnahme, einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) oder einer Gewinnkorrektur nach § 1 AStG darstellen.

d) Vergleich mit Entnahmen

Ein Konkurrenzverhältnis zwischen Artikel 9 Abs. 1 und § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ergibt sich auch für den Bereich der Entnahmen. Zum einen kann das herrschende Unternehmen Einzelunternehmen oder Personengesellschaft sein. Zum anderen kann eine Personengesellschaft an einer Kapitalgesellschaft beteiligt sein bzw. es können eine Personengesellschaft und eine Kapitalgesellschaft von denselben Personen beherrscht werden. Schließlich kann die Übertragung von Wirtschaftsgütern von einer Mutterkapitalgesellschaft auf ihre Tochtergesellschaft als eine Entnahme bei der Muttergesellschaft zu beurteilen sein. In allen Fällen kann die Entnahme bei dem leistenden Unternehmen eine Gewinnkorrektur gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auslösen. Nur dann, wenn die Nutzungsentnahme zugleich die Voraussetzung des § 1 AStG erfüllt, kommt eine Gewinnkorrektur entsprechend dem dealing-at-arm's-length-Prinzip in Betracht. Im Vergleich zu Artikel 9 Abs. 1 ist die in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG definierte Entnahme der sehr viel

weiter gefasste Ersatzrealisationstatbestand. Sie erfasst nicht nur Überführungen zwischen zwei verbundenen Unternehmen, die zudem in verschiedenen Vertragsstaaten ansässig sein müssen, sondern alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern zu außerbetrieblichen Zwecken.

e) Vergleich mit § 1 AStG

Die Beziehung des § 1 AStG zu Artikel 9 Abs. 1 ist insoweit eine besondere, als die den Vertragsstaaten nach Artikel 9 Abs. 1 abkommensrechtlich eingeräumte Gewinnkorrekturmöglichkeit teilweise deutlich über die Regelung in § 1 AStG hinausgeht. Beispielhaft sei hier das „Nahestehen“ im Sinne des § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG im Sinne einer wesentlichen Beteiligung genannt. Nach Artikel 9 Abs. 1 kann dagegen jede Beteiligung ein Verbundensein von Unternehmen auslösen.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die einschlägige Kommentierung zu Artikel 9 des OECD-MA verwiesen (vgl. grundlegend Sieker, in Debatin/Wassermeyer, a. a. O., Artikel 9 MA).

(3) Weitere Artikel des OECD-MA

Hinzuweisen ist schließlich noch auf das allgemeine Diskriminierungsverbot in Artikel 24 des OECD-MA und hier insbesondere Artikel 24 Abs. 3, der den Vertragsstaaten verbietet, inländische Betriebsstätten von ausländischen Unternehmen steuerlich schlechter zu behandeln als gleichwertige Betriebsstätten inländischer Unternehmen. Artikel 25 des OECD-MA sieht Verständigungsverfahren vor.

3. Harmonisierungsbestrebungen der grenzüberschreitenden Unternehmensbesteuerung innerhalb der Europäischen Union

(1) Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)

Auf der Ebene der EU wurde bis vor einiger Zeit an einer Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) gearbeitet. Die Ergebnisse dieser Arbeiten werden unmittelbare Auswirkungen auf die Problematik der Verrechnungspreise innerhalb der EU haben.

Diese EU-Kommissionsarbeitsgruppe hat sich zur Aufgabe gestellt, ihren Schwerpunkt auf den technischen Gehalt einer Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrund-

lage zu legen. Nicht Gegenstand der Arbeitsgruppe ist die Diskussion über die Sitzlandbesteuerung. Inwieweit diese Arbeiten fortgeführt werden, bleibt abzuwarten.

(2) Leitlinien für Verrechnungspreiszusagen

Die EU-Kommission hat in einer Mitteilung vom 26. Februar 2007 Leitlinien für Verrechnungspreiszusagen (APA – Advance Pricing Agreements) innerhalb der Europäischen Union verabschiedet. Die Mitteilung basiert auf den Arbeiten des Verrechnungspreisforums (JTPF-Joint Transfer Pricing Forum).

Die Mitteilung der EU-Kommission beinhaltet einen allgemeinen Bericht über die Tätigkeiten des Forums bis Ende 2006 sowie die Leitlinien für Verrechnungspreiszusagen (APA) in der Europäischen Union.

Die Mitteilung gliedert sich in die folgenden Unterpunkte:

a) Bericht der EU-Kommission über die Tätigkeiten des JTPF

Die Kommission gibt einen Überblick über verschiedene Instrumente zur Vermeidung und Beilegung von Streitfällen im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen.

b) Leitlinien für Verrechnungspreiszusagen (APA) in der Europäischen Kommission

APA sind Vereinbarungen zwischen den nationalen Steuerverwaltungen, mit denen vorab festgelegt wird, wie Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen in verschiedenen Mitgliedstaaten besteuert werden. Die verabschiedeten Leitlinien sollen den Mitgliedstaaten als Orientierungshilfe für eine effiziente Ausgestaltung des APA-Verfahrens dienen. Die Leitlinien setzen sich aus acht Kapiteln nebst sechs Anhängen zusammen.

Kapitel 1: Rechtlicher Hintergrund

Kapitel 2: Durchführung der APA-Verfahren in den Mitgliedstaaten

Kapitel 3: Aufnahme in das APA-Programm

Kapitel 4: Gebühren

Kapitel 5: Komplexitätsschwellen

Kapitel 6: Dokumentation

Kapitel 7: Ablauf des APA-Verfahrens

Hier empfiehlt sich ein Prozess in vier Phasen:

1. Vorgespräch/informelle Anfrage
2. Förmliche Antragstellung
3. Wertung/Aushandlung des APA-Verfahrens
4. Förmlicher Abschluss.

Die Kommission geht von einem Prozess über 18 Monate aus (vgl. Anhang C).

Kapitel 8: Spezifische Bereiche

Des Weiteren sind sechs Anhänge beigefügt, die sich aus den Folgenden zusammensetzen:

Anhang A: Liste der erforderlichen Informationen bei einem förmlichen Antrag (s. Kapitel 6)

Anhang B: Funktionsanalyse (s. Kapitel 6)

Anhang C: Mögliches Zeitschema (s. Kapitel 7)

Anhang D: Inhalt des Positionspapiers der zuständigen Behörden

Anhang E: Notwendige Angaben des APA

Anhang F: Kritische Annahmen.

Der Rat der Europäischen Union hat auf seiner Sitzung am 5. Juni 2007 die nachstehenden Schlussfolgerungen angenommen:

- Der Rat begrüßt die 3. Mitteilung der Kommission vom 26. Februar 2007 über die Tätigkeit des gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums („Verrechnungspreisforum“), die darauf abzielt, durch die Einführung von Leitlinien für Verrechnungspreiszusagen in der EU von vornherein zu vermeiden, dass Streitigkeiten in Bezug auf Verrechnungspreise und damit zusammenhängende Doppelbesteuerungen entstehen.
- Der Rat erkennt die Arbeit, die das Verrechnungspreisforum geleistet hat, als einen wichtigen Fortschritt an und stellt fest, dass die Mitgliedstaaten zugesagt haben, den Leitlinien zu folgen und sie in ihrer einzelstaatlichen Verwaltungspraxis soweit wie rechtlich möglich umzusetzen.

- Der Rat begrüßt ferner den Beschluss der Kommission vom 22. Dezember 2006, das Mandat des Verrechnungspreisforums um einen weiteren (verlängerbaren) Zeitraum von zwei Jahren zu verlängern und ersucht die Kommission, den Rat regelmäßig über die Arbeitsergebnisse des Forums zu informieren.

Das JTPF berät in regelmäßigen Abständen, die letzte Sitzung fand am 24. März 2009 statt.

4. Internationale Rechtsgrundlagen Frankreich

Doppelbesteuerungsabkommen

Die klassischen Rechtsgrundlagen für Korrekturen des Verrechnungspreises finden sich in den entsprechenden französischen Abkommen zu Artikel 7 (Unternehmensgewinne) und 9 (verbundene Unternehmen) des OECD-MA (s. Anmerkungen oben).

Die französischen Abkommen haben bis vor Kurzem nur sehr selten in ihren Text den Art. 9 Abs. 2 (insbesondere das Abkommen mit Kanada) übernommen, wobei die Korrektur des einen Staates nicht dazu führt, dass der andere Staat diese Korrektur übernimmt. Die neuesten Abkommen übernehmen immer häufiger diesen Text, jedoch mit der nachfolgenden Bedingung: „wenn er [der andere Staat] der Ansicht ist, dass diese Anpassung gerechtfertigt ist“ (z. B. Abkommen mit Algerien, 1999 oder Albanien, 2002), oder genauer, „wenn er meint, dass die durch den ersten Staat vorgenommene Anpassung im Prinzip und in seiner Höhe gerechtfertigt ist“ (z. B. Abkommen mit Chile, 2004).

Die Rechtsprechung (s. CE 17. Februar 1992, Nr. 81690-82782, 9. und 7. Unterabschnitt, Sté Carrfour; RJF 4/92, Nr. 433 für die Abkommen Frankreich-Belgien, Frankreich-Spanien und Frankreich-Italien und CE 14. März 1984, Nr. 34430; RJF 5/84, Nr. 593 bezüglich des Abkommens mit Brasilien, in diesem Punkt identisch mit dem Spanien-Abkommen) erkennt an, dass die nationale Rechtsgrundlage, Art. 57 des Code Général des Impôts (CGI, allg. Steuergesetzbuch) nicht der OECD-Rechtsgrundlage, also Art. 9 Abs. 2 OECD-MA widerspricht. Das OECD-MA beschränkt in keiner Weise die Anwendung von Art. 57 CGI im Rahmen der Beziehungen mit den mit Frankreich durch ein bilaterales Abkommen verbundenen Staaten. Dies betrifft quasi alle Staaten, mit denen Frankreich wirtschaftlich bedeutende Beziehungen unterhält (ca. 113 Abkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, Stand 1. Januar 2007).

Der Art. 7 des OECD-MA (Unternehmenssitzprinzip) basiert auf dem Prinzip der Gleichstellung der ausländischen Unternehmen, es geht folglich um die Zuordnung von Unternehmensgewinnen im Niederlassungsstaat. Diese Vorschrift ist identisch mit dem Territorialprinzip der französischen Unternehmenssteuer, Art. 209-1 CGI.

II. Nationale Rechtsgrundlagen

1. Rechtsgrundlagen in Deutschland

(1) Entnahmen und Einlagen nach § 4 Abs. 1 EStG

a) Entnahmen

„Entnahmen“ sind alle Wirtschaftsgüter (Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt und für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat (gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG). Entnahmen sind gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG generell mit dem Teilwert zu bewerten. Teilwert eines Wirtschaftsguts ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde (gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG).

Durch das so genannte SEStEG (Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften), das der steuerlichen Begleitung der Einführung der Europäischen Gesellschaft (SE) und der Europäischen Genossenschaft (SCE) dient, ist in § 4 Abs. 1 S. 3 EStG (bzw. §. 12 KStG) ein allgemeiner Entstrickungstatbestand geschaffen worden. Danach steht einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke generell der Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsgutes gleich.

Diese Gesetzesregelungen führen dazu, dass dann, wenn z. B. ein betriebliches Wirtschaftsgut den steuerlich zu erfassenden Gewinn durch seine Abschreibungen gemindert hat, eine Steuerentstrickung quasi durch Ansatz des Teilwertes korrigiert wird und so die steuerliche Erfassung der stillen Reserven gesichert wird.

Die Auswirkungen der Änderung der Rechtsprechung durch die Aufgabe der sog. finalen Entnahmetheorie bleiben abzuwarten (BFH-Urt. v. 17.7.2008, I R 77/06).

b) Einlagen

Die Einlage eines Wirtschaftsgutes ist stets erfolgsneutral.

Durch § 4 Abs. 1 Satz 7 2. Halbsatz EStG i. d. F. des SEStEG steht die Begründung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts einer Einlage gleich.

Auch Nutzungen und Leistungen können Gegenstand von Entnahmen und Einlagen sein. Steuerlich wird der Gegenstand der Einlage weiter begrenzt, indem seine Bilanzierungsfähigkeit als zusätzliches Erfordernis vorausgesetzt wird (vgl. BFH-Vorlagebeschluss vom 20.08.1986, I R 41/82, BStBl. 1987 II, 65 erledigt durch BFH GrS vom 26.10.1987, BStBl. 1988 II, 348).

§ 6 Abs. 3 Satz 1 sowie Abs. 5 EStG sehen für einige Übertragungsvorgänge eine zwingende Buchwertfortführung vor. Im Wesentlichen handelt es sich um Vermögensübertragungen zwischen Gesellschaftern einer Personengesellschaft und Mitunternehmerschaften.

(2) Verdeckte Gewinnausschüttungen

Nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG dürfen verdeckte Gewinnausschüttungen den Gewinn der Kapitalgesellschaft nicht mindern. Die verdeckte Gewinnausschüttung ist nicht gesetzlich definiert, vielmehr hat der BFH in ständiger Rechtsprechung folgende Definition geprägt:

Die verdeckte Gewinnausschüttung ist bei der Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und nicht im Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht (vgl. nur BFH-Urt. vom 01.02.1989, I R 2/85, BStBl. 1989 II, 473; BFH-Beschluss vom 11.04.2003, IV B 176/02, BFH/NV, 2003, 919, Abschn. 31 Abs. 3 Satz 1 KStR).

Auf dem Gebiet der Verrechnungspreise sind vor allem verdeckte Gewinnausschüttungen aus grenzüberschreitenden Sachverhalten relevant, und zwar sowohl vom Inland ins Ausland als

auch umgekehrt. Grundsätzlich sind folgende Grundfälle verdeckter Gewinnausschüttungen zwischen verbundenen Unternehmen zu unterscheiden:

- a) Die inländische Tochtergesellschaft erlangt von einer ausländischen Muttergesellschaft einen wirtschaftlichen Vorteil (Waren bzw. Nutzung von Wirtschaftsgütern, Diensten oder Kapital) gegen ein unangemessen hohes Entgelt.
- b) Die inländische Tochtergesellschaft überlässt der ausländischen Muttergesellschaft einen wirtschaftlichen Vorteil (Veräußerung bzw. Überlassung von Wirtschaftsgütern, Diensten oder Kapital) gegen ein unangemessen niedriges Entgelt oder unentgeltlich.
- c) Die inländische Muttergesellschaft überlässt der ausländischen Tochtergesellschaft einen wirtschaftlichen Vorteil (Veräußerung bzw. Überlassung von Wirtschaftsgütern, Diensten oder Kapital) gegen ein unangemessen hohes Entgelt.
- d) Die inländische Muttergesellschaft erlangt von der ausländischen Tochtergesellschaft einen wirtschaftlichen Vorteil (Erwerb bzw. Nutzung von Wirtschaftsgütern, Diensten oder Kapital) gegen ein unangemessen niedriges Entgelt oder unentgeltlich (vgl. Vögele/Fischer in HB der Verrechnungspreise, 2. Aufl. 2004, Kapitel A Rz. 68).

Die verdeckte Gewinnausschüttung setzt voraus, dass die Gewinnminderung/verhinderte Gewinn-
erhöhung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Maßgeblich ist der objektive Maß-
stab des „ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters“ (vgl. BFH-Urteil vom 16.03.1967, I
R 261/63, BFHE 89, 208). Empfänger der verdeckten Gewinnausschüttung kann ein beherr-
schender Gesellschafter oder eine nahe stehende Person, aber auch ein nicht beherrschender
Gesellschafter sein.

Denkbar sind auch Gewinnausschüttungen in Dreiecksverhältnissen, etwa wenn Lieferungen
zwischen Tochtergesellschaften zu gering vergütet werden.

Die verdeckte Gewinnausschüttung mindert das Einkommen der Gesellschaft nicht. Vielmehr ist
ihr Einkommen um den Betrag der verdeckten Gewinnausschüttung zu erhöhen. Die verdeckte
Gewinnausschüttung ist mit dem gemeinen Wert im Sinne von § 9 BewG anzusetzen. Die Kor-
rektur ist außerhalb der Bilanz vorzunehmen.

Eine Vermögens- und Einkommensminderung tritt dagegen nicht ein, wenn ein Vorteilsausgleich gewährt wird. Ein Vorteilsausgleich setzt voraus, dass erbrachte Leistungen der Gesellschaft durch entsprechende Gegenleistungen des Gesellschafters ausgeglichen werden.

Eine ausländische Muttergesellschaft ist als Empfängerin einer verdeckten Gewinnausschüttung in Deutschland beschränkt steuerpflichtig. Folglich muss die ausschüttende Körperschaft auch die Kapitalertragsteuer für die verdeckte Gewinnausschüttung einbehalten (vgl. §§ 43 Abs. 1 Nr. 1, 44 Abs. 1 Satz 3 EStG). Die verdeckte Gewinnausschüttung einer ausländischen Tochtergesellschaft hat im Normalfall eine entsprechende Gewinnerhöhung bei der inländischen Muttergesellschaft bewirkt. Sofern der ausländische Staat die verdeckte Gewinnausschüttung besteuert und die deutsche Finanzverwaltung die vorgenommene Gewinnkorrektur dem Grunde und der Höhe nach anerkennt, ist diese Gewinnberichtigung auch nach deutschem Recht als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln. Folglich gilt die Steuerbefreiung gemäß § 8 b Abs. 1 KStG auch hier.

(3) Gesellschafter-Fremdfinanzierung – § 8 a KStG

a) Rechtslage bis zum 31. Dezember 2007

§ 8 a KStG stellt eine Ergänzung zur Regelung der verdeckten Gewinnausschüttung in § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG dar. In § 8 a KStG werden bestimmte Höchstgrenzen, sog. „safe haven“, für das Gesellschafter-Fremdkapital festgelegt. Überschreitet das Fremdkapital diese Höchstgrenze, dann gelten die Vergütungen für dieses überhöhte Fremdkapital als verdeckte Gewinnausschüttung. Nach § 8 a KStG sind die Vergütungen immer als verdeckte Gewinnausschüttung anzusetzen, und zwar unabhängig davon, ob die Voraussetzungen für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG erfüllt sind. Es stellt sich daher die Frage, ob § 8 a KStG im Verhältnis zu § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG

- nachrangig ist und nur die bislang nicht als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelten angemessenen Vergütungen oder Vergütungsteile außerhalb der safe-haven-Beträge erfasst oder
- eine lex specialis darstellt und damit zwingend die allgemeine Norm von der Anwendung ausschließt.

b) Rechtslage ab 2008

Die bisherige Vorschrift der Gesellschafter-Fremdfinanzierung in § 8 a KStG ist durch die Einführung einer Zinsschranke abgelöst worden. Sie führt zu einem – temporären – Betriebsausgabenabzugsverbot für alle Zinsen und betrifft jede Art der Fremdfinanzierung. Die nicht abzugsfähigen Zinsen werden zu einem Zinsvortrag zusammengefasst, der, sofern zulässig, in späteren Veranlagungszeiträumen abgezogen werden kann.

Die Zinsschranke gilt sowohl für Personen – als auch für Kapitalgesellschaften. Sie führt dazu, dass Zinsaufwendungen nur bis zur Höhe von 30 % des Gewinns vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen (sog. EBITDA) abzugsfähig sind.

Eine Ausnahme des – anteiligen und temporären – Betriebsausgabenabzugsverbots besteht nur dann, wenn

1. die Freigrenze von 1 Mio. Euro nicht überschritten wird oder
2. die Konzernklausel gilt oder
3. die sog. Escape-Klausel Anwendung findet.

Für Kapitalgesellschaften ist ferner zu beachten, dass die Konzernklausel nur gilt, wenn keine schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung vorliegt.

Auf eine nähere Darstellung soll wegen der sehr schwierigen und umfangreichen Regelung an dieser Stelle verzichtet werden. Es dürfte noch unklar sein, in welchem Verhältnis dieser völlig neue Ansatz zu den bisherigen Rechtsnormen steht.

(4) Verdeckte Einlagen

§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG bestimmt, dass verdeckte Einlagen das Einkommen der Kapitalgesellschaft nicht erhöhen. Eine solche liegt vor, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahe stehende Person der Kapitalgesellschaft einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist (vgl. Abschn. 40 Abs. 1 Satz 1 KStR). Auch hier ist auf die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns abzustellen. Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis wird widerlegbar vermutet, wenn der Vermögensvorteil

von einem fremden Dritten bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht eingeräumt worden wäre (vgl. BFH-Urteil vom 21.09.1989, IV R 115/88, in BFHE 158, 397).

Bei der empfangenden Kapitalgesellschaft tritt eine Mehrung des Vermögens der Gesellschaft ein, hingegen kann der einlegende Gesellschafter die verdeckte Einlage nicht als Betriebsausgaben absetzen. Eine steuerliche Geltendmachung kommt allenfalls im Rahmen des späteren Verkaufs oder der Liquidation der Kapitalgesellschaftsbeteiligung in Betracht. Hier ist jedoch § 8 b Abs. 3 KStG zu beachten, der gegebenenfalls eine steuerliche Geltendmachung verhindert.

(5) Berichtigung von Einkünften – § 1 AStG

a) Grundzüge der Regelung

§ 1 AStG ist wohl die Grundnorm im deutschen Steuerrecht hinsichtlich der Berichtigung von Einkünften. Die Norm dient der Korrektur von Einkünften eines (unbeschränkt oder beschränkt) Steuerpflichtigen zu Gunsten der inländischen Besteuerung, wenn bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zu nahe stehenden Personen Bedingungen vereinbart wurden, die von denjenigen abweichen, die üblicherweise mit sonstigen fremden Dritten vereinbart werden. Ist diese Voraussetzung erfüllt, so werden die Einkünfte so angesetzt, wie sie angefallen wären, wenn die Geschäftsbeziehungen zu einem unabhängigen Dritten unterhalten worden wären (vgl. BFH-Urteil vom 19.01.1994, I R 93/93, BStBl. 1994 II, 725).

Der BFH hat in seinem Vorlagebeschluss vom 21.06.2001, I B 141/00, IStR 2001, 509 es für ernstlich zweifelhaft erachtet, ob § 1 AStG mit den Diskriminierungsverboten in Art. 43 ff. EGV und Art 56 ff. EGV vereinbar ist.

Der Anwendungsbereich der Vorschrift ist weit gefasst, er bezieht sich auf unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige natürliche und juristische Personen. Ferner sind die Geschäftsbeziehungen von nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen, Personenhandelsgesellschaften nach § 1 AStG zu beurteilen, wenn sie Beziehungen zum Ausland unterhalten (BFH-Beschluss vom 17.12.1997, I B 96/97, BStBl. 1998 II, 321).

Der BFH hatte in einem Urteil vom 29.11.2000 (I R 85/99, BStBl. 2002 II, 720 – aber Nichtanwendungserlass) entschieden, dass bestimmte Patronatserklärungen nicht unter den Begriff der

Geschäftsbeziehungen zu subsumieren seien. Aus diesem Grunde ist aufgrund einer Gesetzesänderung ab dem Jahr 2003 als „Geschäftsbeziehung“ nunmehr jede „schuldrechtliche“ Beziehung, die keine gesellschaftsrechtliche Vereinbarung ist, definiert. Unter die schuldrechtlichen Beziehungen fallen sowohl alle vertraglichen als auch alle gesetzlichen Beziehungen, soweit sie im zweiten Buch des Bürgerlichen Gesetzbuchs ihren Niederschlag finden. Es gehören z. B. nicht Familien und erbrechtliche Fälle dazu. Die Gewinnminderungen müssen durch das Verhältnis zu nahestehenden Personen veranlasst worden sein. Das Tatbestandsmerkmal „Nahestehende Personen“ kann durch folgende Sachverhalte eintreten:

- Nahestehen durch wesentliche Beteiligung,
- Nahestehen durch beherrschenden Einfluss,
- Nahestehen durch besondere Einflussmöglichkeiten,
- Nahestehen durch Interessenidentität.

Die Berichtigung nach § 1 AStG ist mittels eines Zuschlages außerhalb der Bilanz vorzunehmen (vgl. BFH-Urt. vom 19.01.1994, I R 93/93, BStBl. 1994 II 725).

b) Änderungen durch die Unternehmenssteuerreform

(aa) Verrechnungspreise

Erstmals sind im Unternehmenssteuerreformgesetz die bisher nur in Verwaltungsanweisungen geregelten Bestimmungen der Verrechnungspreise gesetzlich kodifiziert (§ 1 Abs. 3 AStG). Soweit uneingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichspreise ermittelt werden können, haben die Standardmethoden, also die Preisvergleichsmethode, die Wiederverkaufspreismethode oder die Kostenaufschlagsmethode bei der Verrechnungspreisermittlung den Vorrang.

Sofern mehrere (eingeschränkt vergleichbare) Fremdvergleichswerte identifiziert werden, ergeben sich Bandbreiten. Diese sollen gemäß § 1 Abs. 3 Satz 3 AStG eingeeengt werden.

Liegt der tatsächlich vereinbarte Preis außerhalb der normalen oder eingeeengten Bandbreite, so soll eine Korrektur auch zu Ungunsten des Steuerpflichtigen erfolgen, indem die Korrektur künftig auf den mittleren Wert zwischen der oberen und der unteren Bandbreite – so genannter Median der Bandbreite – erfolgt.

Sind keine eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerte zu ermitteln, erfolgt ein hypothetischer Fremdvergleich. Dabei sind sowohl die Preisvorstellung des Leistenden als auch des Leistungsempfängers (so genannter Einigungsbereich) zu berücksichtigen. Dieser Einigungsbereich wird von den jeweiligen Gewinnerwartungen (Gewinnpotenzialen) bestimmt. Als Konsequenz sind in vielen Fällen zwei Bewertungen vorzunehmen. Anzusetzen ist derjenige Wert, der der höchsten Wahrscheinlichkeit entspricht. Wird dieser nicht gefunden, soll der Mittelwert dieses Einigungsbereichs maßgeblich sein.

Ist der ermittelte Einigungsbereich unzutreffend bestimmt, kann auf eine Berichtigung der Einkünfte verzichtet werden, wenn der ermittelte Wert innerhalb des zutreffenden Einigungsbereichs liegt.

§ 1 Abs. 3 Satz 11 AStG enthält Regelungen über Preisanpassungsklauseln. Wurde eine solche nicht vereinbart, so wird widerlegbar vermutet, dass zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses Unsicherheiten der Preisvereinbarung bestanden haben und Dritte eine entsprechende Preisanpassungsklausel vereinbart hätten. Wurde keine Preisanpassungsklausel vereinbart und ergibt sich innerhalb der ersten 10 Jahre nach Abschluss eine wesentliche Abweichung von den ursprünglichen Plangrößen, so ist nach § 1 Abs. 3 Satz 12 AStG eine, wenn auch nur einmalige, Korrektur möglich. Diese muss in dem Geschäftsjahr, das dem Jahr der Abweichung folgt, vorgenommen werden.

(bb) Sonderfall der Funktionsverlagerung

Funktionsverlagerungen sind als ein besonders geregelter Fall der Übertragung von Wirtschaftsgütern, Chancen und Risiken in das Ausland in § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG – Funktionsverlagerung – geregelt. Der deutsche Fiskus besteuert im Rahmen dieses Instituts der Funktionsverlagerung die Verlegung einer Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken und der damit übertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter und sonstiger Vorteile. Es wird nicht vorausgesetzt, dass ein steuerlicher Teilbetrieb übertragen wird. Grundlage für die Verrechnungspreisermittlung sollen die Gewinnauswirkungen der Funktionsverlagerung auf das abgebende und auf das übernehmende Unternehmen sein.

Die Bestimmung des Verrechnungspreises erfolgt anhand eines so genannten Transferpakets, das aus der übertragenen Funktion als Ganzes und Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen besteht. Im Rahmen einer Escape-Klausel ist eine Einzelbewertung der übergehenden Wirt-

schaftsgüter zur Verrechnungspreisermittlung zulässig, wenn das Gesamtergebnis der Einzelpreisbestimmungen dem Transferpaket als Ganzes entspricht. Werden wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile verlagert, gilt auch hier die widerlegbare Vermutung für eine Preisanpassungsklausel sowie die Möglichkeit der einmaligen nachträglichen Korrekturmöglichkeit durch die Finanzverwaltung.

Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform sieht § 90 Abs. 3 Satz 8 AO eine Fristverkürzung zur Vorlage der Dokumentation bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen auf 30 Tage vor. Diese Fristverkürzung dürfte im Regelfall auch für Funktionsverlagerungen gelten, weil diese einen außergewöhnlichen Geschäftsvorfall darstellen.

Die oben beschriebenen Änderungen durch die Unternehmenssteuerreform finden erstmals im Veranlagungszeitraum 2008 Anwendung. Nähere Einzelheiten sind in einer Rechtsverordnung und in einem in Kürze veröffentlichten BMF-Schreiben geregelt.

(cc) Verhältnis zu anderen Vorschriften

Das Verhältnis des § 1 AStG zu anderen Vorschriften war bisher völlig ungeklärt. Die Auffassungen reichten von einem gegenseitigen Ausschluss von § 1 AStG und verdeckter Gewinnausschüttung, Entnahme und verdeckter Einlage, über eine Idealkonkurrenz von § 1 AStG mit den anderen Vorschriften, die Verdrängung anderer Vorschriften durch § 1 AStG bis hin zur Verdrängung von § 1 AStG durch andere Vorschriften (vgl. Überblick bei Vögele/Raab, HB der Verrechnungspreise, Kapitel A Rz. 224 m. w. N.).

Die deutsche Finanzverwaltung ging jedoch von einem Vorrang der anderen Bestimmungen, vor allen Dingen für verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, aus (vgl. Tz. 5.3.3 der Verwaltungsgrundsätze-Verfahren).

Nunmehr ist in § 1 Abs. 1 AStG bestimmt, dass weitergehende Berichtigungen bei Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf jeden Fall durchzuführen sind.

2. Nationale Rechtsgrundlagen (Frankreich)

Um die Verrechnungspreispolitik eines Unternehmens zu überprüfen, stützt sich die Finanzverwaltung auf den Art. 57 des CGI, den es seit 1927 gibt und der 1996 durch verschiedene Pro-

zessregeln zur Verwaltungsvereinfachung vervollständigt wurde, heute Art. L 13 B und 188 A des LPF - Livre des procédures fiscales (Steuerverfahrensrecht).

Zudem wurde das „advance pricing agreement“ (APA, vorherige Preisabsprache), das geeignet ist, möglichen Problemen durch Berichtigungen der Transaktionspreise zwischen verbundenen Unternehmen vorzubeugen, vor kurzem gesetzlich geregelt (Art. L 80 B 7 LPF).

(1) Besteuerung von Gewinnverlagerungen ins Ausland

Art. 57 CGI unterscheidet danach, ob die ausländische Einheit, die mit dem französischen berichtigenden Unternehmen verbunden ist, in dem Staat, in dem sie niedergelassen ist, von einem vorteilhaften steuerlichen Regime (Niedrigsteuerland) profitiert oder nicht.

a) Artikel 57 des Code Général des Impôts – Allgemeines

Die französischen Vorschriften stützen sich auf Art. 57 des CGI, der es der französischen Finanzverwaltung ermöglicht, die erklärten Ergebnisse der französischen Unternehmen, die unter Kontrolle ausländischer Unternehmen stehen oder die selbst Unternehmen außerhalb Frankreichs kontrollieren, zu berichtigen.

Die Gewinne, die indirekt durch Erhöhung des Kaufspreises, durch Reduzierung des Verkaufspreises oder mit anderen Mitteln an das ausländische Unternehmen transferiert werden, werden den steuerlichen Ergebnissen des französischen Unternehmens hinzugerechnet.

Art. 57 CGI dient nur als Rechtsgrundlage in den Geschäftsbeziehungen zwischen französischen und ausländischen Unternehmenseinheiten. Im Unterschied zu Art. 482 des US-amerikanischen Internal Revenue Code ist er nicht auf rein interne Geschäfte anwendbar.

Der Artikel 57 lehnt sich an den Begriff „Unternehmen“ im weiteren Sinne an und ist somit nicht nur im Verhältnis zwischen zwei Unternehmen anwendbar, sondern auch bei unternehmensinternen Beziehungen zwischen Sitz und Betriebsstätte der gleichen Gesellschaft.

In diesem Zusammenhang ist der Art. 57 des CGI die Ergänzung zu dem Art. 209-1, der das Prinzip der Ansässigkeit im Rahmen der Körperschaftsteuer beschreibt und der gleichzeitig anordnet, dass:

- das zu versteuernde Ergebnis einer französischen Betriebsstätte (im weiteren Sinn eines in Frankreich ansässigen Betriebes) einer ausländischen Gesellschaft festgelegt wird, als ob es sich um ein vom Firmensitz getrenntes Unternehmen handeln würde,
- das nicht zu versteuernde Ergebnis einer ausländischen Betriebsstätte (im weiteren Sinn eines außerhalb von Frankreich ansässigen Betriebes) einer französischen Gesellschaft festgelegt wird, als ob es sich um ein vom Firmensitz getrenntes Unternehmen handeln würde.

Erfolgt die Gewinnverlagerung in ein Niedrigsteuerland, ist eine Abhängigkeit der Unternehmen (-steile) nicht erforderlich.

b) Geschäftsbeziehung zu einem in einem Niedrigsteuerland niedergelassenen Unternehmen

Die Bedeutung des Begriffs des privilegierten steuerlichen Systems (Niedrigsteuerland) wird in Art. 238-A des CGI definiert, der zwei Kriterien nennt:

- keine Besteuerung im Ausland;
- oder eine Differenz von mind. 50 %¹ zwischen der im Ausland geleisteten Steuer und der Steuer, die das Unternehmen bzw. die Unternehmenseinheit in Frankreich nach gültigem Recht geleistet hätte.

c) Geschäftsbeziehung mit einem in einem Nicht-Niedrigsteuerland niedergelassenen Unternehmen

Unter diesen Voraussetzungen muss die Finanzverwaltung zunächst einmal darlegen:

- die Abhängigkeit des französischen Unternehmens vom ausländischen Unternehmen;

¹ Definition nach Art. 104-II des Gesetzes 2004-1484 vom 30. Dezember 2004, in Kraft seit dem 1. Januar 2006. Zuvor beinhaltete der Art. 238 A den Ausdruck „deutlich geringere Steuer [...] als in Frankreich“, was laut den Behörden eine Steuererhebung von weniger als einem Drittel dessen war, was in Frankreich erhoben worden wäre; dieses wurde vom Finanzrichter im zu beurteilenden Einzelfall weniger streng interpretiert.

- oder die Abhängigkeit des ausländischen Unternehmens vom französischen Unternehmen;
- oder dass das französische Unternehmen sowie ein oder mehrere ausländische Unternehmen gemeinsam von einem Unternehmen, einer Unternehmensgruppe oder einem Konzern abhängen.

Da der Art. 57 CGI keine Definition der „Abhängigkeit“ nennt, geht man in Rechtsprechung und Verwaltung davon aus, dass es sich um einen weiten Begriff handelt, der eine rechtliche und/oder eine tatsächliche Abhängigkeit umfasst.

Eine rechtliche Abhängigkeit entsteht, wenn das ausländische Unternehmen

- über eine wesentliche Kapitalbeteiligung oder über die absolute Stimmenmehrheit im französischen Unternehmen verfügt;
- im französischen Unternehmen direkt oder durch zwischengeschaltete Personen die Entscheidungsbefugnis inne hat.

Kann die rechtliche Abhängigkeit nicht dargelegt werden, wird die faktische Abhängigkeit überprüft. Diese kann vertraglicher Natur sein oder aus den Bedingungen der Geschäftsbeziehung zwischen zwei Unternehmen resultieren.

(2) Überprüfung der indirekten Gewinnverlagerung in das Ausland

a) Überprüfung

Laut Art. L 13 B LPF können die Behörden von einem zu prüfenden Unternehmen Informationen und Dokumente über die Geschäftsbeziehungen zu ausländischen Unternehmen und über die Methode der Festsetzung der Verrechnungspreise verlangen.

Eine Informationsabfrage setzt voraus, dass Tatsachen vorliegen, die den Verdacht einer Gewinnverlagerung begründen. Laut der Verwaltung (BOI 13 L-7-98, n° 13) muss der Antrag präzise sein, aber nicht begründet werden. Laut Auffassung der Finanzverwaltung muss ihr Verdacht nicht erläutert werden.

Die Anfrage enthält eine Antwortfrist von mindestens zwei Monaten und kann auf Antrag des Steuerpflichtigen verlängert werden, darf aber im Ganzen drei Monate nicht überschreiten.

Ist die Antwort des Unternehmens nicht ausreichend, können die Behörden vom Unternehmen durch erneute Fristsetzung verlangen, innerhalb von 30 Tagen die Antwort zu vervollständigen.

Reagiert das Unternehmen auf die erste Anfrage oder die erneute Fristsetzung nicht, oder ist die Antwort auf die erstmalige Fristsetzung unvollständig, kann die Verwaltung die Höhe der Gewinnverlagerung nach den ihr vorliegenden Informationen schätzen.

Die Behörde muss den Vorgaben des Berichtigungsverfahrens folgen, außer das Unternehmen wird von Amts wegen besteuert. Gemäß Art. 1735 II CGI ist das Unternehmen verpflichtet, eine gesonderte Geldbuße von € 10 000 für jedes von der Anfrage umfasste Geschäftsjahr zu zahlen.

b) Verlängerung der Verjährungsfristen

Hat die Verwaltung innerhalb der Frist der ursprünglichen Überprüfung im Rahmen der internationalen Amtshilfe Informationen bei einer ausländischen Stelle eingeholt, kann die entsprechend unterlassene und irrtümliche Besteuerung nachgeholt, bzw. korrigiert werden, selbst wenn die ursprüngliche Frist verstrichen ist. Dies kann bis zum Ende des Jahres, das auf die Antwort auf die Anfrage folgt, geschehen oder bis spätestens bis Ende des fünften Jahres, das auf das Jahr der Besteuerung folgt (Art. L 188 A LPF).

Bei der Amtshilfe handelt es sich um ein Auskunftsersuchen eines anderen Staates, wenn der Fall zwischen den beiden Staaten unter Art. 57 (oder Art. 209 B) CGI zu subsumieren ist.

Eine Fristverlängerung der Überprüfung ist nur möglich, wenn der Steuerzahler zum Zeitpunkt der Anfrage über die Überprüfung informiert war sowie ggf. über die Antwort der zuständigen Stelle, und zwar zu dem Zeitpunkt, als diese bei den Behörden einging.

(3) Vorherige Absprachen über Verrechnungspreise (APA)

Internationale Unternehmen können gemäß Art. L 80 B, 7° LPF die zuständige Behörde über die vorherige Absprache über die Methode der Verrechnungspreisberechnung informieren, die bei den zukünftigen Transaktionen innerhalb der Unternehmensgruppe Anwendung finden wird.

Die Änderung des Finanzgesetzes vom 30. Dezember 2004 hat die Rechtsgrundlage für die Praxis der bilateralen vorherigen Absprachen über Verrechnungspreise sowie die Möglichkeit der einseitigen Absprache geschaffen.

Das Gesetz gewährleistet einen Vertrauensschutz: treffen die französischen Behörden mit der zuständigen Behörde eines anderen Staates (bilaterale Absprache) oder mit dem Steuerpflichtigen selbst (einseitige Absprache) eine Vereinbarung, kann die Besteuerung auf die nach dieser Methode erfolgenden Preisabsprachen nicht mehr erhöht werden.

Die Absprache kann allerdings bei Darlegung unrichtiger Fakten, bei der Verschleierung von Informationen, bei Irrtümern oder Unterlassungen durch betroffene Personen bei der Antragstellung, die von der Vereinbarung profitieren, bei Nichtbeachtung der vereinbarten Verpflichtungen oder bei betrügerischen Handlungen in Frage gestellt werden.

Die Behörden (BOI 4 A-11-05 vom 24. Juni 2005) haben angekündigt, dass die vorherige erleichterte einseitige sowie bilaterale Vereinbarung demnächst zur Anwendung kommen soll. Eine in Kürze erscheinende Verwaltungsanweisung wird die Bedingungen für die Ausübung dieses Verfahrens festlegen.

a) bilaterale Vereinbarungen

Die Finanzbehörden (BOI 4 A-8-99 vom 17. September 1999) haben auf Grundlage von internationalen Abkommen ein Verfahren für vorherige Absprachen zwischen zuständigen Behörden in Kraft gesetzt, das es einem multinationalen Unternehmen ermöglicht, durch die Übereinkunft über eine Verrechnungspreismethode gegenüber den französischen Finanzbehörden sicherzustellen, dass die bei industriellen, geschäftlichen und finanziellen Vorgängen verwendeten Verrechnungspreise innerhalb der Unternehmensgruppe nicht unter 57 CGI fallen. Dieser Mechanismus wurde durch die Änderung des Finanzgesetzes 2004 bestätigt und findet heute seine Rechtsgrundlage in Art. L 80 B 7° des LPF.

Die vorherige Absprache, der notwendigerweise eine Vereinbarung zwischen den französischen Finanzbehörden und den Behörden eines anderen Staates zugrunde liegt, sieht als juristischen Rahmen ein Verständigungsverfahren, das im Doppelbesteuerungsabkommen beider Länder vorgesehen ist, vor.

Die Vereinbarung bezieht sich auf die einzuhaltende Methode und nicht auf die Festsetzung der Preise innerhalb der multinationalen Gruppe an sich. Sie kann alle oder nur bestimmte Transaktionen betreffen.

Die Verfahrensinitiative liegt beim Steuerpflichtigen, der gleichzeitig die französischen Behörden informieren (mindestens 6 Monate vor Eröffnung des ersten Geschäftsjahres, das von der Anfrage betroffen ist) sowie eine Anfrage im anderen betroffenen Land stellen muss.

Vor der Anfrage muss das Unternehmen der Verwaltung alle für die Überprüfung notwendigen Dokumente zur Verfügung stellen, die zur Festsetzung des Verrechnungspreises beigetragen haben.

Der Wortlaut der Vereinbarung zwischen den französischen und den ausländischen Behörden wird dem Unternehmen zur Kenntnisnahme zugestellt.

Mindestens sechs Monate vor Ablauf der Vereinbarung kann das Unternehmen eine Verlängerung der Vereinbarung bei den Finanzbehörden beantragen.

b) einseitige Absprachen

Seit dem 1. Januar 2005 können die Finanzbehörden auf Basis von Art. 80 B 7° des LPF eine vorherige Preisabsprache direkt mit einem Steuerpflichtigen über die Verrechnungspreise treffen (Verwaltungsanweisung 4 A-11-05 vom 24. Juni 2005).

Diese Vereinbarung entspricht der Rechtsauffassung der französischen Finanzbehörden, auf die sich der Steuerpflichtige berufen kann, die aber die Finanzbehörden eines anderen Staats nicht unbedingt bindet und damit weniger Rechtssicherheit schafft als eine bilaterale Vereinbarung, die weiterhin eine privilegierte Behandlung genießt.

Eine solche Vereinbarung ermöglicht eine Einigung vor allem in folgenden Fällen:

- im anderen Land sind keine vorherigen Absprachen über Verrechnungspreise vorgesehen
- Transaktionen, die viele Staaten betreffen
- Transaktionen, die sich auf bestimmte Bereiche beziehen oder weniger komplex sind aber unterschiedlich bewertet werden (z. B. einfache Fälle der Weiterberechnung von Mana-

gementkosten, wofür das Unternehmen eine Bestätigung des Kostenumlageschlüssels benötigt)

- das Unternehmen ist ein KMU.

c) vereinfachtes Verfahren für KMU

Um den KMU (i. S. des Art. 44 siebtens des CGI, d.h. i. S. des EU-Rechts) den Zugang zu vereinfachen, hat die Verwaltung für KMU ein vereinfachtes Verfahren (Verwaltungsanweisung vom 28. November 2006, 4 A-13-06) eingeführt, das folgendermaßen ausgestaltet ist:

- Geringere Dokumentationsanforderungen für den Antrag und die Abgabe für den Antrag auf Zustimmung
- Unterstützung bei der Funktionsanalyse und der Wahl der Verrechnungspreismethode
- mittels Experiment und ausnahmsweise auf Anfrage des Unternehmens in den Datenbanken eine Analyse der externen Vergleichbarkeit durchzuführen
- Reduzierung der Angaben im jährlichen Konvergenzbericht, der für die Fortsetzung der Preisabsprache gefordert wird.

Gleichzeitig hat die Generaldirektion für Steuern im November 2006 den Leitfaden „Verrechnungspreise – Leitfaden zur Nutzung durch KMU“ vorgestellt, um den KMU zu helfen, eine Preispolitik zu bestimmen und es ihnen zu ermöglichen, sicherzustellen, dass die gewählten Preisgestaltungen mit den üblichen Marktpreisen (wie unter fremden Dritten) übereinstimmen.

d) Vorschriften betreffend die Behandlung von Koordinierungszentren für Forschung und Entwicklung

Die Verwaltung (BOI 4 C-2-05 vom 22. Februar 2005) hat eine Regelung in Kraft gesetzt, die die steuerliche Behandlung von Koordinierungszentren zur Forschung und Entwicklung festlegt.

Den Koordinierungszentren für Forschung und Entwicklung, die ihre Tätigkeit zum alleinigen Nutzen der Unternehmensgruppe, von der sie abhängen, ausüben, kann insbesondere von der französischen Finanzverwaltung zugesagt werden, dass die Höhe ihres zu versteuernden Einkommens nicht in Zweifel gezogen wird, wenn sie die Höhe dieser Erträge bestimmen, indem sie eine Marge, berechnet auf die Betriebskosten zu einem zuvor festgelegten Prozentsatz, anwenden.

Diese Rechtssicherheit, die ausgewählte Forschungstätigkeiten und die Methode der Bestimmung des Ergebnisses aus dieser Transaktion umfasst, erwächst auf Grundlage einer Absprache zwischen den Behörden und dem Unternehmen für den Zeitraum von drei bis fünf Jahren.

Die Behörde teilt schriftlich innerhalb von drei Monaten ab Zugang des Antrags ihre Entscheidung mit. Diese Frist kann um die Zeit verlängert werden, die aufgrund von unvollständigen Angaben zusätzlich benötigt wird.

III. Verwaltungsrichtlinien und Rechtsprechung

1. Verwaltungsgrundsätze/-richtlinien in Deutschland und ausgewählte Rechtsprechung

Der OECD-Bericht von 1979 hat die deutschen Finanzbehörden veranlasst, für den grenzüberschreitenden Leistungsverkehr international verbundener Unternehmen den Grundsatz des Fremdverhaltens aus deutscher Sicht zu konkretisieren.

Aus diesem Grunde hat das BMF in mehreren BMF-Schreiben zu einzelnen Themenkomplexen grenzüberschreitender Geschäftstätigkeit Stellung genommen. Es sind dieses die folgenden BMF-Schreiben:

(1) Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze) vom 23.02.1983

Die deutsche Finanzverwaltung hat die weitere Anwendbarkeit dieses BMF-Schreibens (BStBl. 1983 I, 218) in ihrem koordinierten Ländererlass – „Schreiben zur Eindämmung der Normenflut...“ – vom 29.03.2007 bestätigt, obwohl diese Verwaltungsgrundsätze durch die Rechtsprechung, aber insbesondere auch durch spätere BMF-Schreiben (siehe unten unter 2. und 3.) in Teilen überholt sind.

Dennoch werden die wesentlichen Grundzüge dieses BMF-Schreibens (nachfolgend: Verwaltungsgrundsätze 1983), soweit noch gültig, nachstehend kurz dargestellt. In diese Ausführungen ist einschlägige Rechtsprechung aufgenommen worden. Weitere Rechtsprechung ist bei Schreiber, Verrechnungspreise, 2008, enthalten.

a) Die Rechtsgrundlagen zur Einkunftsabgrenzung (Tz. 1)

In dieser Textziffer 1. werden die Abgrenzungsregelungen des nationalen Steuerrechts sowie die Abgrenzungsklauseln der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) erläutert.

In den Unterpunkten zu Textziffer 1.3. „Voraussetzungen der Einkunftsabgrenzung zu Nahestehenden“ enthält das BMF-Schreiben jeweils eine Definition der verdeckten Gewinnausschüttung und der verdeckten Einlage und stellt die Berichtigung von Einkünften i. S. d. § 1 AStG dar. In dieser Textziffer des BMF-Schreibens werden die „wesentliche Beteiligung“ (Tz. 1.3.2.2.), „das Vorliegen eines beherrschenden Einflusses“ (Tz. 1.3.2.4.), die Geschäftsbeziehung durch besondere Einflussmöglichkeiten (Tz. 1.3.2.6.) und die Verflechtung durch Interessenidentität (Tz. 1.3.2.7.) definiert.

So kann die Verflechtung durch beherrschenden Einfluss auf rechtlicher oder tatsächlicher Grundlage oder dem Zusammenwirken beider beruhen. Sie kann insbesondere auf beteiligungsähnlichen Rechten und Unternehmensverträgen z. B. i. S. d. §§ 291 und 292 Aktiengesetz, der unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung derselben Person an der Geschäftsleitung oder der Kontrolle zweier Unternehmen oder der Unterstellung zweier Unternehmen unter den beherrschenden Einfluss eines dritten Unternehmens beruhen.

b) Allgemeine Grundsätze zur Einkunftsabgrenzung (Tz. 2)

Hier wird der Fremdvergleich als Maßstab der Einkunftsabgrenzung festgelegt und danach beurteilt, ob sich die Beteiligten wie voneinander unabhängige Dritte verhalten haben (Fremdvergleich). Maßstab sind die Verhältnisse des freien Wettbewerbs. Zugrunde zu legen ist die verkehrsübliche Sorgfalt ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer gegenüber Fremden (vgl. BFH-Urteil vom 10.05.1967, I – R – 187/64, BStBl. III S. 498).

Bei der Einkunftsabgrenzung sind die Funktionen der einzelnen nahestehenden Unternehmen zu beachten. Hierfür sind z. B. insbesondere die Struktur, Organisation, Aufgabenverteilung und Risikoverteilung in Konzernen sowie die Zurechnung von Wirtschaftsgütern von Bedeutung. Welche Unternehmen die einzelnen Funktionen (Herstellung, Montage, Forschung und Entwicklung, verwaltungsbezogene Leistung, Absatz, Dienstleistungen) erfüllen und in welcher Eigenschaft die Unternehmen diese Funktion erfüllen (z. B. als Eigenhändler, Agent oder als gleichgeordneter Teilnehmer bzw. Handlungsbeauftragter eines Pools).

Für die Abgrenzung ist maßgebend, wie Fremde die Entgelte für gleichartige Lieferungen oder Leistungen angesetzt hätten (Fremdvergleichspreis) oder welche Erträge oder Aufwendungen bei einem Verhalten wie unter Fremden beim Steuerpflichtigen angefallen wären.

Als Anhaltspunkte für die Bemessung von Fremdvergleichspreisen kommen danach vor allem in Betracht z. B. Börsenpreise, branchenübliche Marktpreise und Gewinnaufschläge und Kalkulationsverfahren oder sonstige betriebswirtschaftliche Grundlagen, die im freien Markt die Preisbildung beeinflussen (betriebswirtschaftliche Daten). Abgestellt wird auf einen ordentlichen Geschäftsleiter, der mit der gebotenen Sorgfalt aus den verfügbaren oder ihm zugänglichen Daten den Verrechnungspreis ableitet (vgl. BFH-Urteil vom 10.01.1973, I – R – 119/70, BStBl. II S. 322).

Beispielhaft wird folgender Fall genannt: In den Export eines deutschen Unternehmens wird ein Vertriebsunternehmen in einem Niedrigsteuerland eingeschaltet. Bei den Warenlieferungen an dieses Unternehmen werden bestehende Beurteilungsspielräume stets so ausgenutzt, dass bei dem Vertriebsunternehmen ein nach seiner Funktion unangemessen hoher Rohgewinn anfällt. Ein ordentlicher Geschäftsleiter des benachteiligten deutschen Unternehmens würde eine solche Gestaltung nicht hinnehmen. Die Einkünfte sind daher zu berichtigen. Im Einzelnen sind u. a. die nachstehenden Punkte im BMF-Schreiben zu Tz. 2 erläutert.

2.2. Standardmethoden zur Prüfung von Verrechnungspreisen

Hier werden die Preisvergleichsmethode, die Wiederverkaufspreismethode und die Kostenaufschlagsmethode dargestellt.

2.3. Vorteilsausgleich

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist ein Ausgleich zwischen vorteilhaften und nachteiligen Geschäften von Steuerpflichtigen mit Nahestehenden nur zulässig, wenn Fremde bei ihren Geschäften untereinander einen solchen Ausgleich vorgenommen hätten (vgl. Tz. 2.3.1.). Voraussetzung des Vorteilsausgleichs ist, dass die Geschäfte in einem inneren Zusammenhang stehen, die Vor- und Nachteile bei den einzelnen Geschäften mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsleiters quantifiziert werden können und die Vorteilsverrechnung vereinbart war oder zur Geschäftsgrundlage des nachteiligen Geschäfts gehörte.

Das FG Münster hat in seinem Urteil vom 16.03.2006, 8 – K – 2348/02 – E – rkr., IStR 2006, S. 794, entschieden, dass dann, wenn einer dem Steuerpflichtigen nahestehenden Person i. S. d. § 1 AStG Maschinen und Material kostenlos für eine Lohnfertigung für den Steuerpflichtigen von diesem zur Verfügung gestellt wird, die getroffenen Vereinbarungen als Einheit im Sinne einer Vorteilsverrechnung zu würdigen sind.

2.4. Anwendung der Methoden

Das BMF-Schreiben geht davon aus, dass es eine Rangfolge der Standardmethoden für die Prüfung von Verrechnungspreisen nicht gibt. Diese Auffassung dürfte durch die Änderung des § 1 Abs. 3 AStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes überholt sein.

Das BMF-Schreiben stellt fest, dass es oft notwendig sein dürfte, bei der Festsetzung von Verrechnungspreisen mehrere Methoden heranzuziehen (Tz. 2.4.2.).

Als Ultima ratio wird es in besonderen Fällen, in denen die tatsächlichen Verhältnisse mit einer gleichartigen Situation unter Fremden nicht verglichen werden können, zugelassen, eine angemessene Aufteilung der Einkünfte aus den Geschäftsbeziehungen zugrunde zu legen, wie sie ordentliche Geschäftsleiter vereinbart hätten.

c) Warenlieferungen und Dienstleistungen (Tz. 3)

In dieser Textziffer wird danach unterschieden, ob zwischen nahestehenden Personen Güter und Waren geliefert werden (Tz. 3.1.) oder gewerbliche Dienstleistungen (Tz. 3.2.) erbracht werden. Es werden besondere Kriterien aufgestellt, um die maßgebenden Verhältnisse zur Prüfung des Verrechnungspreises zu ermitteln. Abzustellen sind auf die besondere Art, Beschaffenheit und Qualität sowie der Innovationsgehalt der gelieferten Güter und Waren, die Marktverhältnisse, die Funktionen und die Handelsstufen, die die Vorvereinbarungen, insbesondere über Haftungsverhältnisse, Zahlungsfristen usw. und besondere Wettbewerbssituationen.

Außer Acht zu lassen sind z. B. Preise, die sich auf abgeschlossenen Sondermärkten bilden oder z. B. durch behördliche Preisregulierungen oder vergleichbare Maßnahmen beeinflusst sind.

Der BFH hat in seinem Beschluss vom 19.02.2004, I – B – 127/03, BFH/NV 2004, 821 die Frage aufgeworfen, ob eine Preisgestaltung im Verhältnis zwischen Schwestergesellschaften auch dann zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen kann, wenn gegenüber fremden Dritten dieselben Preise gelten.

Hinsichtlich der Anwendung der Standardmethoden enthält Tz. 3.1.3. Beispiele. Zu nennen ist das folgende Beispiel: Ein Konzernunternehmen liefert Halbfertigfabrikate an ein verbundenes Herstellungsunternehmen auf einer nachgeordneten Herstellungsstufe. Ein Markt für derartige Produkte besteht nicht. In diesem Fall wird im Allgemeinen die Kostenaufschlagsmethode anzuwenden sein, wenn Fremde unter gleichartigen Verhältnissen bei ihren Wertvorstellungen von den Kosten der Ware zzgl. eines entsprechenden Gewinnaufschlags ausgehen.

Im Übrigen wird auf die folgenden Urteile verwiesen:

1. Urteil des BFH vom 06.04.2005, I – R – 22/04, in IStR 2005, S. 598: In diesem Urteil sagt der BFH, dass ein Einkaufspreis nicht notwendig schon deshalb dem Fremdvergleich standhält, weil er sich an einer Preisliste orientiert, die für alle Kunden des betreffenden Lieferanten gleichermaßen gilt. Eine Vertriebsgesellschaft wird regelmäßig keine Einkaufspreise akzeptieren, bei denen sie die betreffenden Waren voraussichtlich nur mit Verlust verkaufen kann.

Vertreibt eine Kapitalgesellschaft sowohl Produkte einer Schwestergesellschaft als auch Waren, die sie von Fremdunternehmen bezogen hat, so müssen bei der Ermittlung des Fremdvergleichspreises für die Waren der Schwestergesellschaft die mit den Fremdprodukten erzielten Handelsspannen berücksichtigt werden.

2. BFH-Urteil vom 21.12.1972, I – R – 70/70, BStBl. 1993 II, 449: In diesem Urteil führt der BFH aus, dass dann, wenn eine Kapitalgesellschaft an eine Schwestergesellschaft zu laufenden Verlusten führende überhöhte Preise für die Lieferung von Waren in Rechnung stellt, darin verdeckte Gewinnausschüttungen an die gemeinsame ausländische Muttergesellschaft liegen können, die bei dieser als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern sind.
3. Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 17.10.1988, IV – 293/82, EFG 1989, 200. In dieser Entscheidung urteilt das Hessische Finanzgericht, dass darin, dass eine inländische Vertriebs-GmbH zum Teil Verluste, die daraus resultieren, dass die ausländische Herstellerfir-

ma und einzige Gesellschafterin der Vertriebsgesellschaft Produkte zu Preisen liefert, die wegen der nicht ausreichend bemessenen Rohgewinnspanne keinen Gewinn ermöglichen, eine verdeckte Gewinnausschüttung zu sehen ist. Diesem Ergebnis steht nicht entgegen, dass die ausländische Muttergesellschaft unter ihren Selbstkosten geliefert hat und die in Rechnung gestellten Preise auf niedrigem Niveau liegen.

Hinsichtlich der Preise für gewerbliche Dienstleistungen soll, wenn Vergleichspreise fehlen, in der Regel die Kostenaufschlagsmethode angewandt werden (vgl. Tz. 3.2.3.2.).

Die Tz. 3.3. „Kosten der Werbung“ enthält Ausführungen darüber, dass dasjenige Unternehmen, für dessen Aufgabenbereich durch diese Maßnahme geworben wird, diese Ausgaben tragen muss. Diese Auffassung der Verwaltung wird durch das BFH-Urteil vom 17.02.1993, I – R – 3/92, BStBl. 1993 II, 457 bestätigt. Im zu entscheidenden Sachverhalt hatte sich die dänische Muttergesellschaft nicht an den hohen Werbe- und Einführungskosten ihres Produktes in Deutschland durch die deutsche Vertriebsgesellschaft beteiligt.

In Tz. 3.4. „Kosten der Markterschließung“ wird gesagt, dass solche Kosten oder Erlösminderungen zwischen dem Herstellungs- und dem Vertriebsunternehmen aufzuteilen sind.

Der Bundesfinanzhof hat bereits in seinem Urteil vom 01.02.1967, I – 220/64, BStBl. 1967 III, 495 entschieden, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung an die ausländische Muttergesellschaft darin zu sehen ist, wenn eine inländische (abhängige) Vertriebsgesellschaft die Kosten der Einführung der Erzeugnisse ihrer ausländischen Muttergesellschaft im Inland ganz oder überwiegend übernommen hat und die Übernahme dieser Kosten in der betreffenden Branche unter vergleichbaren Umständen nicht üblich ist. Hält sich die Übernahme der Vertriebskosten im Rahmen des Üblichen, ergeben sich aber für einen längeren Zeitraum Verluste der inländischen Vertriebsgesellschaft, so ist eine Prüfung der übrigen Vertragsbedingungen und insbesondere des Verrechnungspreises im Vergleich mit den Vertragsbedingungen angebracht, die zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen der gleichen Branche bestehen.

Anlaufkosten sind grundsätzlich von der neu gegründeten, erweiterten oder umorganisierten Gesellschaft zu tragen (vgl. Tz. 3.5. „Anlaufkosten“).

d) Zinsen und ähnliche Vergütungen (Tz. 4)

Hier ist zunächst eine Abgrenzung zwischen einer ernst gemeinten Darlehensgewährung oder einer verdeckten Gewinnausschüttung bzw. verdeckten Einlage vorzunehmen. Dann werden Ausführungen über maßgebende Zinssätze, etwa bezogen auf die Kredithöhe und Laufzeit des Kredits, getätigt. Tz. 4.4. enthält Ausführungen zu Bürgschaften und ähnlichen Verpflichtungen zwischen Nahestehenden.

e) Nutzungsüberlassung von Patenten, Know-How und anderen immateriellen Wirtschaftsgütern; Auftragsforschung (Tz. 5)

Wird einem nahestehenden Unternehmen ein immaterielles Wirtschaftsgut zur Nutzung überlassen, so ist hierfür der Fremdvergleichspreis anzusetzen. Die Überlassung des Konzernnamens an ein konzernverbundenes Unternehmen stellt in der Regel einen sog. Rückhalt im Konzern dar, für den Lizenzentgelte steuerlich nicht verrechenbar sind. Ist der Konzernname jedoch zugleich als Markenname oder Markenzeichen geschützt, gilt etwas anderes, soweit der überlassenen Marke ein eigenständiger Wert zukommt (BFH-Urteil vom 09.08.2000, I – R- 12/99, BStBl. 2001 II, 140).

Nunmehr stellt sich allerdings die Frage, ob nicht z. B. bei der Überlassung eines nicht geschützten Know-How die Voraussetzungen einer Funktionsverlagerung vorliegen können.

Hinsichtlich der in Tz. 5.5.3. „Auftragsforschung“ dürfte sich ggf. die Frage einer Abgrenzung zum Forschungspool stellen.

f) Verwaltungsbezogene Leistungen im Konzern (Tz. 6)

Management- und Kontrollleistungen sollen nur dann verrechnet werden können, wenn die Leistungen außerhalb des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses wie zwischen Fremden entgeltlich gewährt worden wären. Beispielhaft werden in Tz. 6.3.1 Entgelte für die zeitlich begrenzte Überlassung von Arbeitskräften einschließlich solcher im Führungsbereich eines nahestehenden Unternehmens und die Übernahme von Buchhaltungsarbeiten und ähnlichen Dienstleistungen genannt.

Demgegenüber kann eine Muttergesellschaft z. B. Entgelte für die Tätigkeit ihres Vorstandes und Aufsichtsrats sowie für ihre Gesellschafterversammlungen und den Schutz und die Verwaltung der Beteiligungen nicht verrechnen (vgl. Tz. 6.3.2.).

Der Fremdvergleichspreis soll in diesen Fällen in der Regel nach der Kostenaufschlagsmethode zu ermitteln sein.

g) Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge (Tz. 7)

Dieser Punkt ist obsolet (vgl. Neufassung unter (3)).

h) Durchführung von Berichtigungen (Tz. 8)

Dieser Punkt ist obsolet (vgl. Neufassung unter (2)).

(2) Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Vermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auch Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren (Verwaltungsgrundsätze – Verfahren) vom 12.04.2005

Dieses BMF-Schreiben (Verwaltungsgrundsätze – Verfahren, BStBl I, 570) ist insbesondere durch ein BFH-Urteil vom 17.10.2001 (I R 103/00, BStBl. 2004 II, 171)) in seiner Neugestaltung veranlasst worden. In diesem Urteil hatte der BFH ausgeführt, dass nach deutschem Steuerrecht außerhalb der §§ 140 ff. AO 1977 und der §§ 238 ff. HGB für verdeckte Gewinnausschüttungen keine speziellen Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten bestehen. Ergäbe sich auf der Basis des Preisvergleichs- oder der Wiederverkaufspreismethode nur eine Bandbreite angemessener Fremdvergleichspreise, so müsse die Schätzung sich an dem für den Steuerpflichtigen günstigsten Bandbreitenwert orientieren.

Weitere Erläuterungen enthält nachstehend der 2. Teil.

(3) Schreiben betreffend Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen vom 30.12.1999

Grundsatz dieses BMF-Schreibens ist der sog. Pool-Gedanke. Dieser wird auch durch die Finanzverwaltung anerkannt, sofern die Pool-Mitglieder gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen verfolgen (vgl. Tz. 1.2 Kostenumlage-Grundsätze). Abzugrenzen von diesem Kosten-Pool ist der Nachfrage-Pool, bei dem eines oder mehrere Pool-Mitglieder in wirtschaftlich anderer Art und Weise an dem Pool teilnehmen, insbesondere z. B. als Leistungserbringer im Wege der Auftragsforschung. Die im Rahmen des Pools anfallenden Kosten, es handelt sich häufig um einen Pool im Bereich der Forschung und Entwicklung, werden entsprechend dem Nutzenanteil seiner Mitglieder im Wege der Umlage auf seine Mitglieder weiter berechnet. Die Berechnung eines Gewinnaufschlages ist dabei nicht zulässig, es sei denn, Verrechnungen erfolgen mit Nicht-Pool-Mitgliedern im Rahmen des Nachfrage-Pools. Die Kostenumlagegrundsätze fordern einen steuerlich anzuerkennenden (schriftlichen) Umlagevertrag sowie umfangreiche Dokumentationen zur Verrechnung, insbesondere über die Art der erbrachten Leistungen sowie den von den einzelnen Pool-Mitgliedern erreichten wirtschaftlichen Nutzen (vgl. Vögele/Raab, HB der Verrechnungspreise, Kapitel A Rz. 250, 251).

(4) Schreiben betreffend Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen in Fällen der Arbeitnehmerentsendung (Verwaltungsgrundsätze – Arbeitnehmerentsendung) vom 09.11.2001

Aufgrund der sich ausweitenden Globalisierung rücken Fragen einer Arbeitnehmerentsendung immer mehr in den Mittelpunkt auch des steuerlichen Interesses. Dieses hat die deutsche Finanzverwaltung dazu veranlasst, die steuerliche Anerkennung von Verrechnungen der Entsendungskosten zu erläutern.

Das BMF-Schreiben Verwaltungsgrundsätze – Arbeitnehmerentsendung (BStBl. I 2001, 796) geht im Regelfall davon aus, dass das aufnehmende Unternehmen das überwiegende Interesse an der Entsendung hat. Ausnahmen sind jedoch möglich, wenn die Entsendung für das aufnehmende Unternehmen deutlich kostspieliger ist als die Beschäftigung am lokalen Markt verfügbarer Arbeitskräfte.

(5) Schreiben betreffend Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze) vom 24. Dezember 1999

Dieses, nur der Ordnung halber genannte BMF-Schreiben beinhaltet Zuordnungs- und Aufteilungsregeln zwischen einem Stammhaus und einer Betriebsstätte. Dabei werden das Betriebsvermögen und die Einkünfte (Aufwand und Ertrag) zugeordnet und aufgeteilt.

2. Verwaltungsrichtlinien in Frankreich und die Rechtsprechung

1) Gewinnverlagerungstechniken

Die Verwaltung (Vermerk vom 4. Mai 1973; aktualisiert in D. adm. 4 A-121, 9. März 2001) benennt die Transaktionen, von denen sie meint, – unter richterlicher Kontrolle – dass sie in den Anwendungsbereich des Art. 57 CGI fallen.

Indirekte Gewinnverlagerungen im Sinne von Art. 57 CGI können durch Erhöhung bzw. Verminderung des Kauf- bzw. Verkaufspreises sowie durch jedes andere Mittel erreicht werden.

Diese „anderen Mittel“ können beispielsweise folgendermaßen strukturiert sein:

- Zahlung überhöhter Vergütungen oder von Vergütungen ohne Gegenleistung
- Verschaffung eines unverhältnismäßigen Vorteils im Verhältnis zur erhaltenen Dienstleistung
- Zinslose Darlehen bzw. zu einem zu niedrigen Zinssatz
- Schuldenerlass bzw. Schuldennachlass.

(1) Kauf zu einem erhöhten Preis oder Verkauf zu einem reduzierten Preis

Im Rahmen der Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen muss die Verwaltung sicherstellen, dass die Käufe durch französische Unternehmen (Mutter -und Tochterunternehmen) nicht zu erhöhten Preisen getätigt werden bzw. dass die Verkäufe zu Gunsten des ausländischen Unternehmens nicht zum verminderten Preis erfolgen bzw. ungerechtfertigte Rabatte darauf gewährt werden.

Um eine solche Verlagerung festzustellen, kann der Verkaufspreis des ausländischen Herstellers herangezogen werden, der üblich ist, wenn dieser die gleichen Produkte an unabhängige Unternehmen verkauft. Die Behörden können hierzu die leitenden Zollbehörden um Auskunft bitten (D. adm. 4A-1211 Nr.17 und 18, 9. März 2001).

Der Vergleich mit den marktüblichen Preisen ist allerdings nicht immer notwendig, so im Fall eines amerikanischen Händlers, der Produkte an ein Unternehmen in Frankreich liefert, einem Unternehmen mit Sitz in einem Steuerparadies berechnet und mit einem Multiplikator zwischen 2 und 3 weiterberechnet (Cour Administrative d'appel Paris, 31. März 2004, Nr. 99-2875 und 99-2875, Sté Almed).

Im Gegensatz dazu reicht aber zur Feststellung der Existenz einer Verlagerung die einfache Feststellung einer niedrigeren Gewinnspanne im Vergleich zur in den Folgejahren festgestellten durchschnittlichen Gewinnspanne und niedrigerer Ergebnisse als bei vergleichbaren Unternehmen nicht aus (Conseil d'Etat (höchstes franz. Verwaltungsgericht), 16. Juni 1993, Nr. 70446, SA Laboratoires Welcome). Die Annahme, dass die Bruttoverdienstspanne des Geschäftes unzureichend war, dass das Unternehmen finanziell mehr aus seinem Know-how hätte profitieren können und dass die geschäftliche und finanzielle Vereinbarung mit dem ausländischen Unternehmen unzweckmäßig war, reicht nicht aus (Cour Administrative d'appel Nancy, 18. Dezember 1990, Nr. 64, SA Roger Colin).

Der Vergleich mit den vereinbarten Preisen auf dem internen Markt oder mit den Preisen, die von anderen Unternehmen beim Export vereinbart werden, werden nur richterlich anerkannt, wenn die zum Vergleich herangezogenen Geschäfte unter vergleichbaren Bedingungen stattfinden (Conseil d'Etat (höchstes franz. Verwaltungsgericht), 31. Juli 1992, Nr. 61286, SNAT und Cour Administrative d'appel Nancy 26. Januar 1995, Nr. 92-490, SARL Moulin de la Chée.).

(2) Darlehen zu anderen Bedingungen als den marktüblichen

Vergibt ein französisches Unternehmen an ein verbundenes ausländisches Unternehmen ein zinsloses Darlehen bzw. eines zu einem sehr niedrigen Zinssatz – gleich ob die geliehenen Beträge nun aus eigenen oder geliehen Geldern bestehen – wird vermutet, dass es sich um eine Verlagerung von Gewinnen ins Ausland handelt.

Liegt ein solcher Vorteil vor, hat die Verwaltung das Recht, dem zu besteuern den Gewinn des französischen Unternehmens die marktüblichen Zinsen hinzuzurechnen, was aber immer einer Einzelfallbetrachtung bedarf.

Diesbezüglich hat die Verwaltung (Rép. Min. Guillaud, AN 31. Dezember 1960, S. 4758, Nr. 7386) darauf hingewiesen, dass dieser Zinssatz demjenigen entsprechen kann, den die Banque de France für kurzfristige Ausleihungen (Wertpapierpensionsgeschäfte) gewährt, oder dass es sich gegebenenfalls um den vom Unternehmen gezahlten Zinssatz auf Basis der persönlich geliehenen Beträge handelt (D. adm. 4A-1211 Nr. 22, 9. März 2001).

Auch für den Finanzrichter stellt das Nichtvorhandensein einer Verzinsung die Vermutung einer Gewinnverlagerung dar (z. B. Conseil d'Etat (höchstes franz. Verwaltungsgericht) 14. Juni 1963, Nr. 57457), wie auch die definitive Nichtentrichtung zuvor vereinbarter Zinsen (CE 25. Mai 1955, Nr. 31102). Die wieder hinzuzurechnenden Beträge entsprechen der „Höhe der Zinsen, die die geliehene Summe üblicherweise erzielt hätte“ (Conseil d'Etat (höchstes franz. Verwaltungsgericht), 7. Juli 1958, Nr. 35977), was den Conseil d'Etat (höchstes franz. Verwaltungsgericht) dazu bewogen hat, vom Lombardzins der Banque de France zur Vergütung, die der Geber hätte bekommen können, wenn er zu vergleichbaren Bedingungen auf dem Markt gleich hohe Beträge eingesetzt hätte, abzuweichen (Conseil d'Etat (höchstes franz. Verwaltungsgericht) 7. Oktober 1988, Nr. 50256). Wenn es um die Vergabe selbst geliehener Beträge geht, zieht die Rechtsprechung die Hinzurechnung der Zinsen, die eingenommen hätten werden können, wenn sie angelegt worden wären, vor und scheint nicht zu akzeptieren, wenn auf Basis der Höhe der effektiven finanziellen Kosten kalkuliert wird, die den geliehenen Betrag finanzieren und wenn letzterer nicht erstere übersteigen; außer wenn das Unternehmen sich nur verschuldet hat, um die Beträge wiederum weiter zu verleihen (z. B. Conseil d'Etat (höchstes franz. Verwaltungsgericht) 10. April 1991, Nr. 56464, Gavrel, 20. Januar 1992, Nr. 67917, Socodis).

(3) Zahlung einer überhöhten Vergütung oder einer Vergütung ohne Gegenleistung

Im Falle der Vergütung für prinzipiell von der Muttergesellschaft zu erbringende Dienstleistungen, wie die Gewährung einer Lizenz zur Nutzung eines Patents oder eines Produktionsverfahrens oder die direkte Unterstützung auf technischem, wissenschaftlichem, unternehmerischem oder verwaltungstechnischem Gebiet, halten sich die Behörden für zuständig, zu kontrollieren, ob die Ausgabenhöhe angemessen ist und einer normalen Vergütung entspricht.

Die Behörden überwachen außerdem, dass die Ausgaben für Forschung und Entwicklung nicht doppelt abgeschrieben werden, einerseits bzgl. der dem kaufenden verbundenen Unternehmen in Rechnung gestellten Gebühr auf Basis seiner Käufe, andererseits bzgl. des Preises, zu dem die Produkte in Rechnung gestellt werden und der bereits die Forschungskosten der Unternehmensgruppe beinhaltet (D. adm. 4A-1211 Nr. 19 à 21, 9. März 2001).

Um die Bezahlung einer Vergütung zu begründen, lassen die Behörden es zu, dass die betroffenen Unternehmen die Höhe der von der Unternehmensgruppe getragenen Forschungs- und Entwicklungskosten sowie Kosten und Wert der in unterschiedlicher Form regelmäßig erbrachten Unterstützungsleistungen oder z. B. nur gelegentlichen Unterstützung zur Vermarktung eines neuen Produkts durch die Muttergesellschaft an das ausländische Tochterunternehmen verifizieren können.

Im Allgemeinen kann der Abzug der Vergütungen, z. B. Lizenzgebühren, die zu Gunsten der ausländischen Muttergesellschaft abgeführt werden, nur zugelassen werden, wenn der Gewinn der Tochtergesellschaft mindestens gleich dem Ergebnis eines französischen Unternehmens ist, das eine vergleichbare Tätigkeit ausübt und das Dienstleistungen nutzt, die Gegenstand der betrachteten Vergütungen sind (D. adm. 4A-1211 Nr. 19 à 21, 9. März 2001).

Der Beweis kann beispielsweise durch die Bezugnahme zu den durch den Berufsstand üblicherweise praktizierten Gebührensätzen geführt werden (Conseil d'Etat (höchstes franz. Verwaltungsgericht) 27. Februar 1991, Nr. 48780, SARL d'Edition des artistes peignant de la bouche et du pied) oder wenn in der Praxis die verbundenen Unternehmen von den vereinbarten Vertragsklauseln abweichen und bei denen davon auszugehen ist, dass sie den marktüblichen Preis für die geleistete Dienstleistung festlegen (im konkreten Fall Nichteinhaltung der Obergrenze des Betrags von 25% des Nettogewinns vor Steuern: Conseil d'Etat (höchstes franz. Verwaltungsgericht) 11. Juni 1882, Nr. 16187); oder im umgekehrten Fall, wenn ein Betrag geleistet wurde außerhalb der von den Unternehmen geschlossenen Vereinbarung, in einem Bereich, den das zahlende Unternehmen allein gegründet hatte (Conseil d'Etat (höchstes franz. Verwaltungsgericht) 25. Januar 1989, Nr. 48847).

(4) Kostenübernahme

Als Beispiel: Bei der Kostenübernahme der Vergütung eines entsandten leitenden Angestellten zur Leitung eines ausländischen Tochterunternehmens ohne Inrechnungstellung durch eine

französische Gesellschaft (Conseil d'Etat Plén. (höchstes franz. Verwaltungsgericht), 30. März 1987, Nr. 52754, Sté Labo-Industries) oder die Übernahme der Kosten für technische Unterstützung (Bezahlung, Fahrt- und Aufenthaltskosten des Technikers) eines Tochterunternehmens (Conseil d'Etat (höchstes franz. Verwaltungsgericht) 19. Oktober 1988, Nr. 56218) wird vermutet, dass dies eine Gewinnverlagerung ins Ausland nach Art. 57 CGI darstellt.

Gleiches gilt für die Kostenübernahme durch ein französisches Tochterunternehmen für die Überwachung der eigenen Geschäftsführung durch die Muttergesellschaft (Conseil d'Etat (höchstes franz. Verwaltungsgericht), 18. März 1994, Nr. 68799-70814, SA Sovemarco-Europe), aber nicht für die Kostenübernahme durch das französische Mutterunternehmen zur Überwachung der angemessenen Verwaltung von Investitionen des ausländischen Tochterunternehmens (Conseil d'Etat (höchstes franz. Verwaltungsgericht), 19. Oktober 1988, Nr. 56218).

(5) Unentgeltliche Bürgschaften für ausländische Tochterunternehmen

Die Bürgschaft eines Unternehmens für eines seiner ausländischen Tochterunternehmen ohne Gegenleistung stellt à priori eine indirekte Gewinnverlagerung ins Ausland i. S. d. Art. 57 CGI dar, aber die Höhe der hinzuzurechnenden Beträge in die zu versteuernden Ergebnisse des Mutterunternehmens muss verhältnismäßig zum von ihr übernommenen Risiko – nämlich die Übernahme einer unentgeltlichen Bürgschaft – sein (Conseil d'Etat (höchstes franz. Verwaltungsgericht), 17. Februar 1992, Nr. 81690-82782, Carrefour).

(6) Erlass von Forderungen

Der Verlust aus einem Erlass von Forderungen durch ein französisches Unternehmen zugunsten eines ausländischen Tochterunternehmens in finanziellen Schwierigkeiten entspricht einer indirekten Verlagerung von Gewinnen ins Ausland gem. Art. 57 CGI, wenn dieser Erlass einen für eine Geschäftsführung unüblichen Charakter hat, was im Einzelfall festgestellt werden muss. Der Umstand, dass das begünstigte Tochterunternehmen in finanziellen Schwierigkeiten ist, reicht für die Feststellung nicht aus, dass das Mutterunternehmen in seinem eigenen Interesse gehandelt hat (Rép. Min. Longuet, AN 26. Mai 1980, S. 2126, D. adm. 4A-1211 Nr. 24, 9. März 2001). Diese Auffassung stimmt mit der Rechtsprechung überein (z. B. Cour Administrative d'appel Paris, 26. März 1991, Nr. 2624, Europe Continent).

Der Verlust, der aus der Aufgabe eines solchen Anspruchs resultiert, ist nur abzugsfähig, soweit dies keine Erhöhung des Beteiligungswertes an der Gesellschaft mit sich bringt (s. CE Plén. 30. April 1980, Nr. 16153).

(7) Pauschale Beteiligung an den Betriebskosten eines ausländischen Tochterunternehmens

Unternehmen gründen gelegentlich zusammen ausländische Tochterunternehmen im Ausland, um sich gemeinsam an Forschungsvorhaben, der Herstellung, Käufen oder Verkäufen, die für alle Gründungsmitglieder von Interesse sind, zu beteiligen.

Für Ausgaben im gemeinsamen Interesse der französischen und ausländischen Unternehmen hat der Conseil d'Etat (höchstes französisches Verwaltungsgericht) das Prinzip der pauschalen Kostenaufteilung zugelassen als der am wenigsten umstrittenen Methode, die es erlaubt, die gemeinsamen Kosten nach dem Verhältnis zwischen dem Umsatz der französischen Gesellschaft und dem Umsatz der Unternehmensgruppe aufzuteilen.

Diesbezüglich muss der Aufteilungsschlüssel regelmäßig Anwendung finden und sich auf vergleichbare Bestandteile beziehen.

2) Beweislast und Rechtfertigung durch das Unternehmen für das Nichtvorhandensein von indirekten Gewinntransfers

(1) Prinzip

Laut Art. 57 CGI müssen die Behörden das Bestehen und die Höhe des einem im Ausland ansässigen ausländischen Unternehmers von der französischen Gesellschaft zugesagten Vorteils darlegen. Seinerseits behält das französische Unternehmen die Möglichkeit, dieses zu widerlegen, indem es darlegt, dass der Vorgang in Wirklichkeit aufgrund betriebswirtschaftlicher Notwendigkeiten gerechtfertigt ist.

Es ist ständige Rechtsprechung, dass das Unternehmen die Möglichkeit hat, Folgendes darzulegen:

- das Nichtvorhandensein eines besonderen Vorteils, wenn z.B. der beanstandete Vorgang – im Gegensatz dazu, was die Behörden behaupteten – zum marktüblichen Preis von-statten gegangen ist;
- die Rechtfertigung durch den selbst erlangten Vorteil durch den eigentlich unüblichen Vor-teil des verbundenen Unternehmens; letzteres setzt voraus, dass das Unternehmen eine entsprechende, mindestens gleichwertige, Gegenleistung darlegen kann; der Vorteil und die entsprechende Gegenleistung können auch ohne kausale Bindung bestehen.

Die Darlegung der ausreichenden Gegenleistung zum Vorteil des Unternehmens muss sich insbesondere darauf stützen, dass der beanstandete Vorteil – welcher Natur auch immer (zins-loses Darlehen, Kostenübernahme, Forderungsverzicht, finanzielle Unterstützung) – einem Un-ternehmen in finanziellen Schwierigkeiten zugesagt wurde. Diese Anforderung beinhaltet, dass die Unterstützung erbracht wurde, um die wirtschaftlichen Beziehungen zwischen den Unter-nehmen aufrecht zu erhalten – wenn das eine Unternehmen Zulieferer des anderen ist oder Abnehmer der Produktion des anderen ist (Unterstützung mit geschäftlichem Charakter) oder durch das französische Mutterunternehmen als Anteilseignerin erfolgt, d. h., um das Risiko ei-ner Nachschusspflicht für Schulden zu vermeiden oder um seinen guten Ruf nicht zu verlieren oder generell den Wert seines Anteils zu wahren (finanzielle Unterstützung).

In dieser Hinsicht widerspricht das Territorialprinzip, das in Frankreich auf die Besteuerung von Unternehmensgewinnen Anwendung findet, seit einigen Jahren weder der Abzugsfähigkeit von Hilfen mit geschäftlichem Charakter (Conseil d'Etat Plén. (höchstes franz. Verwaltungsgericht), 30. März 1987, Nr. 52754, Sté. Labo-Industries) noch finanziellen Unterstützungen (Conseil d'Etat (höchstes franz. Verwaltungsgericht) 11. Februar 1994, Nr. 119726, SA Editions Jean-Claude Lattès).

Aber in jedem Fall können innerhalb einer Unternehmensgruppe die Unterstützungszahlungen nur durch das Interesse des leistenden Unternehmens gerechtfertigt werden. Eine Rechtferti-gung aufgrund des Gruppeninteresses ist nicht ausreichend. Soweit nicht anderweitig gesetz-lich festgelegt, erkennt der französische Finanzrichter kein Gruppeninteresse an (Conseil d'Etat (höchstes franz. Verwaltungsgericht) 28. April 2006, Nr. 278738, min. c/ Sté Atys France).

(2) Beispiele

Die Rechtsprechung gibt zahlreiche Beispiele aus dem Wirtschaftsleben, in denen das Nichtvorhandensein einer Gewinnverlagerung aufgrund der Begründung des Unternehmens, dass kein außergewöhnlicher Vorteil oder eine ausreichende Gegenleistung vorhanden war, anerkannt wurde. Die folgende Liste ist natürlich nicht erschöpfend:

- aufgrund der Marktverhältnisse und Konkurrenzsituation notwendige Preisminderung bei Geschäftsabschluss (Conseil d'Etat (höchstes franz. Verwaltungsgericht), 13. April 1964, Nr. 56173).
- Preisminderung im Verhältnis zu den anderen Kunden gewährten Preisen erklärte sich aus dem geschäftlichen Volumen mit dem verbundenen Unternehmen (Conseil d'Etat (höchstes franz. Verwaltungsgericht), 28. September 1988, Nr. 60805).
- Beweis des normalen Charakters des gewährten Kaufpreises unter Anwendung der von der OECD empfohlenen Methoden (Tribunal Administratif Lyon, 25. April 1993, Nr. 86-9508 und 86-10150, Laboratoires Fisons)
- Unterschied zwischen den Preisen auf dem nationalen Markt und bei Exporten erklärt sich aufgrund der besonderen Auflagen für exportierende Unternehmen (Cour Administrative d'appel Nancy, 26. Januar 1995, SARL Moulin de la Chée).
- die Höhe der geflossenen Kommissionen erklärt sich aus der effektiven Unterstützung des französischen Unternehmens durch das ausländische Unternehmen, um die Verkäufe in Frankreich anzukurbeln, indem Ware nur auf Basis des eigenen Einkaufspreises zzgl. Transportkosten fakturiert wurde (Conseil d'Etat Plén. (höchstes franz. Verwaltungsgericht), 27. Juli 1988, Nr. 50020).
- die Befreiung von Zinsen bei zusätzlichen Darlehen an ausländische Tochterunternehmen in finanziellen Schwierigkeiten ist gerechtfertigt, da das leistende Unternehmen aufgrund der Tatsache gebürgt zu haben, weitaus größere Verluste erleidet, als wenn es auf die Zinszahlungen verzichtet (Conseil d'Etat (höchstes franz. Verwaltungsgericht), 13. Januar 1967, Nr. 68139).
- Zinsloses Darlehen zugunsten eines Tochterunternehmens, dessen Auswirkungen sich durch eine erhebliche Steigerung der Exporteinnahmen und der entsprechenden Gewinne äußerte (Conseil d'Etat (höchstes franz. Verwaltungsgericht), 2. Juni 1982, Nr. 23342).
- Abtretung von im Ausland durch den Verkauf seiner Produkte realisierten Gewinnen eines französischen Unternehmens an Schwesterunternehmen im Ausland, wenn diese Abtretung die Gegenleistung für die Übernahme der Kosten der durch die Schwesterunter-

nehmen vorgenommene Markteinführung der Produkte und der Kundenwerbung, folglich eine geschäftliche Dienstleistung im Interesse des französischen Unternehmens darstellt (Conseil d'Etat (höchstes franz. Verwaltungsgericht), 14. März 1984, Nr. 34430 und 36880).

- Übernahme der Bezahlung einer entsandten Führungskraft durch ein französisches Unternehmen für sein Schweizer Tochterunternehmen, um dessen Geschäftsführung sicherzustellen und dem französischen Unternehmen eine aktive Geschäftspolitik zu erlauben zur Sicherstellung des Fortbestands des Tochterunternehmens, das notwendig für die Beibehaltung und Entwicklung der Absatzmärkte war (Conseil d'Etat Plén. (höchstes franz. Verwaltungsgericht), 30. März 1987, Nr. 52754, Sté. Labo-Industries)
- Unentgeltliche Bürgschaft zum Vorteil eines brasilianischen Tochterunternehmens für Darlehen, die eine erhebliche Entwicklung der Verkäufe an diese Filiale ermöglicht haben (Conseil d'Etat (höchstes franz. Verwaltungsgericht), 3. März 1989, Nr. 77581, Lainière de Picardie).

Etc.

3. Besteuerungsmodalitäten bei Gewinnverlagerungen ins Ausland

(1) Berichtigung der Ergebnisse

Laut der verwaltungsrechtlichen Auffassung (Verwaltungsanweisung vom 4. Mai 1973, 4 A-2-73, D. adm. 4 A-1212, Nr. 11 bis 13, 9. März 2001), bestimmt sich die Höhe der zu besteuern den Gewinne folgendermaßen:

- direkt durch Einbeziehung der Gewinne, die missbräuchlich ins Ausland verlagert wurden, in die vom Rechnungswesen ermittelten Ergebnisse; die Berechnung erfolgt üblicherweise nach geltendem Recht auf Basis der genauen Werte des betreffenden Geschäftsvorfalles.
- falls keine genauen Werte zur Feststellung des zu versteuernden Gewinns vorliegen, dann auf Basis eines Vergleichs mit zu besteuern den Ergebnissen von vergleichbaren, unabhängigen Unternehmen, die den gleichen Tätigkeitsbereich haben und wie auf dem Markt üblich arbeiten; die zu versteuernden Gewinne können beispielsweise durch Berechnungen auf Basis eines festen Gewinnaufschlagsatzes betreffend den Umsatz unter Vergleich mit solchen Unternehmen bestimmt werden.

(2) Besteuerung des Mehrgewinns

Die wieder in die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage eingeflossenen Beträge werden wie verteilte Gewinne behandelt und besteuert auf der Basis von:

- Art. 109-1-1° des CGI, wenn und insoweit, als dass es die Erhöhung eines bereits deklarierten Gewinns zum Ergebnis hat, sei der Begünstigte Anteilseigner des berichtigten Unternehmens oder ein Dritter, wenn das herangezogene Geschäftsjahr ein ertragreiches war; oder
- Art. 109-1-2° des CGI, wenn die Erhöhung nur eine Reduzierung oder Annulierung des deklarierten Verlustes zum Ergebnis hat und nur wenn die wieder hinzugerechneten Beträge tatsächlich einem Anteilseigner zugeflossen sind
- Art. 111-a des CGI, im besonderen Fall, dass die den Teilhabern, direkt oder durch zwischengeschaltete Personen, gewährten Beträge als Vorschuss, Darlehen oder Anzahlung, geleistet wurden, solange der Beweis erbracht wird, dass es sich nicht um verdeckte Gewinnausschüttungen handelt
- Art. 111-c, verdeckte Vorteile im allgemeinen betreffend, wenn die vorhergehenden Regelungen nicht anwendbar sind.

Ist der Begünstigte der Ausschüttung nicht in Frankreich ansässig, ist die Quellensteuer von 25% nach Art. 119 bis 2° des CGI abzuführen – mit Ausnahme eines Darlehens oder einer Zahlung für einen Teilhaber nach Art. 111-a – und seine Höhe beträgt 25/75 des ausgeschütteten Betrages.

Ist sie unzulässig, kann die Ausschüttung nicht wie eine „Dividende“ i. S. der DBA, die ihre Definition aus Art. 10 OECD-MA enthalten, behandelt werden; folglich unterfällt sie der Kategorie der „sonstigen Einkünfte“, deren Besteuerung zumeist – wie in Art. 21 OECD-MA – dem Staat der Niederlassung des Steuerpflichtigen vorbehalten ist, was es wiederum Frankreich unmöglich macht, eine Quellenbesteuerung vorzunehmen.

Im Gegensatz dazu kann die Ausschüttung der französischen Quellensteuer unterliegen, wenn sie einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) unterfällt, das eine weite Definition der Kategorie der „Dividenden“ entsprechend zur französischen „Ausschüttung“ enthält, wie das deutsch-französische Doppelbesteuerungsabkommen vom 21. Juli 1959 seit seiner Überarbeitung dieses Punktes durch den Nachtrag vom 28. September 1989 (aktueller Artikel 9-6). Der in

den DBA übliche Steuersatz beträgt 5% oder 15% (in der Praxis 5/95 oder 15/85), je nachdem; wenn der Empfänger der Ausschüttung eine deutsche Gesellschaft ist, beträgt der Satz 15% (15/85) und die Quellenbesteuerung kann nur vorgenommen werden, wenn dieses Unternehmen über weniger als 10% des Stammkapitals des ausschüttenden französischen Unternehmens verfügt (Art. 9-3).

B. Verfahrensrechtliche Grundsätze

I. Dokumentationspflichten bei internationalen Geschäftsbeziehungen

Insbesondere auch aufgrund des oben zitierten BFH-Urteils vom 17. Oktober 2001 hat der deutsche Gesetzgeber umfangreiche Dokumentationspflichten bei internationalen Geschäftsbeziehungen gesetzlich geregelt.

Erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2002 begonnen haben, gilt nach § 90 Abs. 3 AO eine besondere Aufzeichnungspflicht für Vorgänge mit Auslandsbezug. Durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 16. Mai 2002 wurde dem Steuerpflichtigen eine besondere Aufzeichnungspflicht für internationale Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen auferlegt. Er muss bei Sachverhalten mit Auslandsbezug über die Art und den Inhalt seiner Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG besondere Aufzeichnungen erstellen. Die Aufzeichnungspflichten betreffen auch Geschäftsvorfälle zwischen einem inländischen Unternehmen und dessen ausländischer Betriebsstätte sowie einem ausländischen Unternehmen und seiner inländischen Betriebsstätte.

Die Dokumentations- und Aufzeichnungspflichten werden in einer Verordnung konkretisiert (vgl. Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung-GAufzV)).

Die Aufzeichnungspflicht des § 90 Abs. 3 AO beinhaltet neben der Identifizierung der Geschäftsvorfälle im Wesentlichen eine Dokumentation darüber, welche Sachverhalte den verwirklichten Geschäftsvorfällen zugrunde liegen (sog. Sachverhaltsdokumentation). Ferner sind solche Fakten anzugeben, die eine Prüfung ermöglichen, ob und inwieweit der Steuerpflichtige im Rahmen

der Geschäftsvorfälle den Grundsatz des Fremdvergleichs beachtet hat (sog. Angemessenheitsdokumentation), vgl. § 1 Abs. 3 GAufzV.

§ 90 Abs. 3 AO beinhaltet eine schriftliche Auskunftspflicht für die Durchführung einer Außenprüfung. Verlangt die Finanzbehörde die entsprechenden Auskünfte, muss die Dokumentation innerhalb von 60 Tagen vorgelegt werden. § 90 Abs. 3 Satz 8 AO in der Fassung des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 sieht eine Fristverkürzung zur Vorlage der Dokumentation bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen auf 30 Tage vor.

Die Sachverhaltsdokumentation besteht im Wesentlichen aus der Darstellung allgemeiner Informationen über die rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen zwischen den nahestehenden Unternehmen. Beispielhaft müssen Umstände dargestellt werden, die eine Prüfung erlauben, ob § 1 Abs. 2 AStG anwendbar ist, z. B. Darstellung der Beteiligungsverhältnisse zwischen den Geschäftspartnern und ihren Angehörigen (§§ 1 Abs. 2, 4 Nr. 1 GAufzV). Außerdem muss eine Übersicht über Art und Umfang der Geschäftsbeziehungen mit der nahestehenden Person gefertigt werden (§ 4 Nr. 2 GAufzV) und eine Funktions- und Risikoanalyse (vgl. § 4 Nr. 3 a GAufzV) erstellt werden.

Die Angemessenheitsdokumentation umfasst Informationen zu Art, Umfang und Abwicklung der Geschäftsbeziehungen sowie Aufzeichnungen über die den Geschäftsvorfällen zugrunde liegende Preisbildung. Es sind z. B. die Geschäftsvorfälle nach Art und Umfang zu beschreiben (§ 1 Abs. 2 GAufzV). Die Verrechnungspreisanalyse und die angewandten Verrechnungspreismethoden sind ebenfalls darzustellen (vgl. § 4 Nr. 4 und Nr. 4 a GAufzV).

II. Ausnahmen für „kleinere“ Unternehmen

Die Aufzeichnungspflicht gilt nicht für „kleinere“ Unternehmen (§ 6 GAufzV). Diese müssen lediglich Auskunft geben, und Unterlagen auf Anforderung des Finanzamtes vorlegen und die 60, bzw. 30-Tagefrist des § 90 Abs. 3 Sätze 8 und 9 AO beachten. Unter die Ausnahmenvorschriften fallen solche, bei denen im laufenden Wirtschaftsjahr im Rahmen von Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG

- weder die Summe der Entgelte für die Lieferungen von Gütern oder Waren 5 Mio Euro übersteigt

- noch die Summe der Vergütungen für andere Leistungen als für die Lieferungen von Gütern oder Waren (im Wesentlichen Dienstleistungen) mehr als 500.000 Euro beträgt.

Überschreitet ein Unternehmen die genannten Grenzen in einem Wirtschaftsjahr, kommt die Aufzeichnungspflicht ab dem Folgejahr zum Zuge.

III. Sanktionen bei Nichtvorlage oder Nichtverwertbarkeit

1. Generelle Ausführungen

Es wird widerlegbar vermutet, dass die inländischen Einkünfte höher sind (§ 162 Abs. 3 Satz 1 AO). Ein vorhandener Schätzungsrahmen kann zulasten des Steuerpflichtigen ausgeschöpft werden (§ 162 Abs. 3 Satz 2 AO). Im Fall der Nichtvorlage oder Nichtverwertbarkeit ist zudem zwingend ein Zuschlag in Höhe von 5 Prozent (kein Ermessen!) und höchstens 10 Prozent (Ermessen) des Mehrbetrages der Einkünfte gemäß § 162 Abs. 3 AO, mindestens aber in Höhe von 5.000 Euro festzusetzen (§ 162 Abs. 4 Sätze 1 und 2 AO). Der Zuschlag ist nach Abschluss der Außenprüfung festzusetzen (§ 162 Abs. 4 Satz 7 AO). Eine Abstandnahme der Zuschlagsfestsetzung ist dann vorzunehmen, wenn die Nichterfüllung der Pflichten nach § 90 Abs. 3 AO entschuldbar erscheint oder das Verschulden geringfügig ist (§ 162 Abs. 4 Satz 5 AO). Vor allen Dingen jedoch ist der Zuschlag weder als Betriebsausgabe noch als Werbungskosten absetzbar.

Ferner können die folgenden nachteiligen Folgen eintreten:

- Minderung der Ermittlungspflichten der Finanzbehörde (§ 88 AO),
- Nichtberücksichtigung von Schulden und Ausgaben (§ 160 AO),
- Einsatz von Zwangsmitteln (§ 328 ff. AO), z. B. wenn der Steuerpflichtige Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 AO nicht vorlegt oder der Aufforderung, mangelhafte Aufzeichnungen nachzubessern, nicht nachkommt,
- Nichtberücksichtigung von Erklärungen und Beweismitteln im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren (§ 364 b AO),
- Beweismaßreduzierung,
- Beweisrisikoverlagerung zu Lasten des Steuerpflichtigen (z. B. widerlegbare Vermutung nach § 162 Abs. 3 AO, Tz. 4.6.1 Verwaltungsgrundsätze-Verfahren),

- Durchführung eines Straf- oder Ordnungswidrigkeitsverfahrens nach § 369 ff. AO; eine Eröffnung kommt z. B. in Betracht, wenn dem Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt der Verrechnungspreisfestsetzung zuverlässige Fremdvergleichspreise bekannt waren, er diese aber aus Gründen der Steuerersparnis nicht verwendet hat, oder bei Verletzung der Berichtigungspflicht nach § 153 AO.

2. Nichtverwertbarkeit

Im BMF-Schreiben Verwaltungsgrundsätze-Verfahren sind Fälle der Nichtverwertbarkeit von Aufzeichnungen genannt (Tz. 3.4.19).

Eine Angemessenheitsdokumentation in z. B. „im Wesentlichen unverwertbar“, wenn Aufzeichnungen ohne Zustimmung der Finanzbehörden nach § 2 Abs. 5 GAufzV in fremder Sprache vorgelegt werden und der Steuerpflichtige diese trotz Aufforderung nicht übersetzt.

Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Aufzeichnungen zur Angemessenheit vorlegt, aus denen sich lediglich ergibt, dass die Verrechnungspreise von einer nahestehenden Person vorgegeben wurden, oder wenn zur Begründung der Verrechnungspreise nur die Verrechnungsmethode und ihre Eignung für einen konkreten Fall ohne den Abgleich mit Fremdvergleichsdaten oder ohne ausreichende Planrechnungen dargelegt wird.

C. Verwaltungsgrundsätze zur Dokumentation von Verrechnungspreisen

Wie oben bereits dargestellt, hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 12. April 2005 neue Verwaltungsgrundsätze zu Dokumentationsverfahren betreffend die Dokumentation von Verrechnungspreisen erlassen. Diese Verwaltungsgrundsätze vervollständigen die deutschen Dokumentationspflichten aus § 90 Abs. 3 AO und der GAufzV. Mit diesen Verwaltungsgrundsätzen verfügt die Finanzverwaltung nunmehr über ein äußerst umfangreiches Regelwerk zur Prüfung von Verrechnungspreisen. Im Mittelpunkt dieser Verwaltungsgrundsätze steht der Nachweis der Angemessenheit der Verrechnungspreise. Neu ist im deutschen Kontext die Betonung der ökonomischen und betriebswirtschaftlichen Analysen, die der Steuerpflichtige zu erbringen hat.

Die Verwaltungsgrundsätze binden die Finanzverwaltungen und somit auch die steuerliche Betriebsprüfung. Sie regeln die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbun-

denen Unternehmen und zwischen anderen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen. Geregelt wird die Dokumentation der Verrechnungspreise für gewöhnliche, z. B. Warenlieferungen und Dienstleistungen, und für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle, z. B. Leasingverträge, neue Kostenumlageverträge usw. Die Grundsätze fordern explizit die Dokumentation der Sachverhalte und die Angemessenheit. Die Sachverhaltsdokumentation bildet die Rahmenbedingungen für die Feststellung der Angemessenheit der Verrechnungspreise. Durch die Angemessenheitsdokumentation (Tz. 3.4.12.) erfolgt ein Vergleich der Konzernverrechnungspreise mit den Preisen und Margen fremder Dritter oder des Konzernunternehmens mit fremden Dritten.

Den Verwaltungsgrundsätzen kann folgende Gesamtkonzeption der Angemessenheitsdokumentation entnommen werden (vgl. Vögele in DB 2005, 1079):

- Abbildung der Wertschöpfungsketten auf der Basis der Funktions- und Risikoanalyse;
- Ermittlung von Bandbreiten der Vergleichspreise bzw. der Margen für Geschäfte routinemäßiger Funktionsträger;
- Durchführung von Datenbank-Screenings und von Anpassungsrechnungen und Einbettung der Ergebnisse in die Wertschöpfungsketten;
- Ermittlung von Kennzahlen auf der Basis interner Plan- und Ist-Daten und von externen Daten Datenbanken;
- Durchführung von Anpassungsrechnungen zur Ermittlung der Preise und Margen der nicht routinemäßigen Funktion der Unternehmer;
- Einbettung in die Wertschöpfungsketten.

Problematisch ist die Unverwertbarkeit der Angemessenheitsdokumentation und die Frage der Beweislast in diesen Fällen. Im Wesentlichen werden unverwertbarer Aufzeichnungen von der Finanzverwaltung so betrachtet, als ob keine Aufzeichnungen vorhanden wären, so dass daraus die oben beschriebenen Konsequenzen resultieren (vgl. Aufsätze auch von Lenz, Fischer und Schmidt in BB 2005, 1255; und Eiglschoven/Nientemp in BB 2005, 1184; Kroppen/Rasch in IWB 2005, 469- IWB 0003, Gruppe 1, Seite 2113).

D. EU-Übereinkommen (Schiedskonvention) und Verständigungsverfahren (Art. 25 OECD-MA)

I. Allgemeines

1. Schiedskonvention

Das Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen vom 23. Juli 1990 stellt einen völkerrechtlichen Vertrag dar. Der Anwendungsbereich des Abkommens erstreckt sich sowohl auf Gewinnberichtigungen gemäß Artikel 9 Abs. 1 OECD-MA als auch auf Berichtigungen nach Artikel 7 Abs. 2 OECD-MA. Das EU-Übereinkommen ist gemäß Artikel 1 anzuwenden, wenn Gewinne bzw. Verluste, die in die Besteuerungsgrundlage eines Unternehmens in einem Vertragsstaat einbezogen sind, nochmals in die Steuerbemessungsgrundlage eines Unternehmens in einem anderen EU-Staat eingehen und die Steuerverwaltungen dieses damit begründen, dass die Vorschriften des Artikel 4 nicht eingehalten worden sind. Artikel 9 Abs. 1 OECD-MA wurde wörtlich (Artikel 4 Abs. 1) und Artikel 7 Abs. 2 OECD-MA annähernd wörtlich (Artikel 4 Abs. 2) in das Abkommen übernommen. Das Übereinkommen gilt für Gewinnberichtigungen in EU-Staaten sowohl zwischen Muttergesellschaften und rechtlich selbstständigen Tochtergesellschaften als auch zwischen Stammhaus und Betriebsstätten. Erfasst werden weiterhin Geschäftsbeziehungen zwischen einem Unternehmen und der Betriebsstätte eines verbundenen Unternehmens (vgl. Borstell, HB der Verrechnungspreise, Kapitel B, Randziffer 263).

Die Beseitigung der Doppelbesteuerung erfolgt über drei Verfahrensstufen, nämlich das Vorverfahren (Artikel 5), das Verständigungsverfahren (Artikel 6) und das Schlichtungsverfahren (Artikel 7).

2. Verständigungsverfahren (Art. 25 OECD-MA)

Wegen der Abweichungen zwischen Art. 25 OECD-MA und Art. 25 des DBA Deutschland-Frankreich wird auf die Kommentierung von Kramer in Debatin/Wassermeyer, Kommentar Doppelbesteuerung Art. 25 DBA Frankreich, hingewiesen.

In das DBA Deutschland-Frankreich wurden zudem durch das Zusatzabkommen vom 28.9.1989 (BStBl. 1990 I, 413) (Verfahrens-) Regelungen in Art. 25 a für eine Schiedskommission in den Fällen des Art. 25 aufgenommen.

Wegen der besseren Vergleichbarkeit wird nachstehend jedoch Art. 25 des OECD-MA erläutert.

Das Verständigungsverfahren gem. Art. 25 OECD-MA steht Steuerpflichtigen, die Schwierigkeiten bei der Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen haben, als Rechtsmittel zur Verfügung.

Art. 25 OECD-MA betrifft sowohl die Fälle der rechtlichen – der Steuerpflichtige versteuert in zwei Staaten dasselbe Einkommen – als auch die Fälle der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung. Letzteres ist der Fall, wenn ein- und derselbe Wirtschaftsvorgang in einem Staat mit der Besteuerung eines Steuerpflichtigen, der mit ersterem verbunden ist (insbesondere beim Transfer von Gewinnen zwischen Gesellschaften derselben Unternehmensgruppe) in einem anderen Staat zusammentrifft.

Art. 25 OECD-MA sieht drei Verfahrensarten vor, die jeweils gesondert und unabhängig voneinander durchgeführt werden können. Überschneidungen sind jedoch möglich und auch gewollt. (1.) Das Verständigungsverfahren i. e. S. nach Art. 25 Abs. 1 und 2 dient der Vermeidung einer den Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung durch Maßnahmen eines oder beider Vertragsstaaten in Einzelfällen. (2.) Das Konsultationsverfahren nach Art. 25 Abs. 3 S. 1 dient der Beseitigung von Schwierigkeiten oder Zweifeln, die bei der Auslegung oder Anwendung der Abkommen entstehen können. (3.) Das Konsultationsverfahren zur Schließung von Lücken des Vertrags nach Art. 25 Abs. 3 S. 2 dient der gemeinsamen Beratung beider Finanzverwaltungen über die Vermeidung einer Doppelbesteuerung in Fällen, die in den Abkommen nicht genannt sind.

Art. 25 Abs. 4 enthält Durchführungsbestimmungen für alle drei Verfahrensarten. Insbesondere gestattet er es den zuständigen Behörden, unmittelbar miteinander zu verhandeln.

Im Rahmen des Update des OECD- MA 2008 wird klargestellt, dass ein Schiedsverfahren erst dann durchzuführen ist, wenn die betroffenen Behörden im Rahmen des Verständigungsverfahrens nach zwei Jahren keine Einigung erzielt haben.

Das Bundesministerium der Finanzen hat in seinem Merkblatt vom 13.7.2006 (Merkblatt zu internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern von Einkommen und Vermögen, BStBl. I, 2006, 461) sowohl das Prozedere des Verständigungsverfahrens nach DBA (in Teil B) als auch des Verständigungs- und Schiedsverfahrens nach der EU-Schiedskonvention (in Teil C) festgelegt.

II. Einzelheiten der Verständigungsverfahren

Die französische Verwaltung (BOI 14 F-1-06 vom 23. Februar 2006) hat den Anwendungsbereich, die Bedingungen für die Anwendung und den Ablauf des bilateralen Schiedsverfahrens (entsprechend Art. 25 des OECD-MA) bzw. des Abkommens über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Fall von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (90/436/EWG) definiert.

1. Anwendungsbereich des Verständigungsverfahrens (Art. 25 OECD-MA)

Dieses Verfahren basiert auf speziellen Vorschriften der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), die meist so formuliert sind wie der vergleichbare Art. 25 OECD-MA.

Diese Vorschriften besagen, dass, unabhängig von den üblichen nationalen Verfahren, Personen, die der Meinung sind, nicht abkommensgemäß besteuert zu werden, die Möglichkeit haben, das Verständigungsverfahren zur Beseitigung der Rechtsstreitigkeit zwischen den beiden betroffenen Staaten anzuwenden. Die zuständigen Behörden bemühen sich, den Fall der Doppelbesteuerung zu lösen, allerdings ohne die Verpflichtung einzugehen, eine Lösung zu erzielen.

Die Eröffnung eines Verständigungsverfahrens im Rahmen eines konkreten Verfahrens kann von jeder natürlichen oder juristischen Person, die in einem der beiden am Abkommen beteiligten Staaten niedergelassen ist, vorgenommen werden. Diese Person kann einen Vertreter wählen.

Unter den Rechtsstreitigkeiten, die einem Verständigungsverfahren unterworfen werden können, finden sich Beziehungen verbundener Unternehmen, insbesondere bzgl. der Verrechnungspreise. Verzugszinsen, Vertragsstrafen und Aufschläge stellen keinen Anlass zur Eröffnung eines Verständigungsverfahrens dar.

Die Eröffnung eines Verständigungsverfahrens ist nur möglich, wenn ihm eine Verwaltungsmaßnahme vorausgeht, die eine direkte Besteuerung mit sich bringen kann oder eine zukünftige, ausreichend bestimmte Besteuerung, die das Risiko einer nicht mit dem Übereinkommen konformen Besteuerung nach sich zieht.

In Frankreich erstreckt sich die betroffene Verwaltungsmaßnahme auf:

- Vorschlag der Berichtigung zur Beilegung eines streitigen Verfahrens,
- Bekanntgabe der Besteuerungsgrundlagen oder Besteuerungsbestandteile im Falle eines Verfahrens von Amts wegen.

Die französischen Behörden (s. BOI 14 F-1-06 vom 23. Februar 2006, Nr. 25 bis 27) sind nicht verpflichtet, der Eröffnung eines Verständigungsverfahrens zuzustimmen, wenn:

- die Maßnahmen, auf denen die Doppelbesteuerung beruht, mit hohen Strafzuschlägen versehen wurden,
- der Steuerzahler es ausdrücklich gebilligt hat, die Vorschriften des steuerlichen Abkommens nicht anzuwenden und selbst eine Korrektur seiner deklarierten Gewinne in dem einen Land vorgenommen hat, weil im anderen Land eine Erhöhung vorgenommen wurde, die die gleichen Einkünfte und Gewinne betraf (erneute Berücksichtigung einer Berichtigung).

2. Einzelheiten zum Anwendungsbereich des Verständigungsverfahrens basierend auf dem europäischen Übereinkommen (Schiedskonvention)

Das europäische Abkommen vom 23. Juli 1990 über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen sieht auch ein Schiedsverfahren vor.

Auch wenn dieses Schiedsverfahren dem bilateralen Verfahren ähnlich ist, so unterscheidet es sich dennoch durch die Einführung der Verpflichtung zur Herbeiführung einer Entscheidung.

Liegt keine Vereinbarung über die Behandlung von Doppelbesteuerungen zwischen den zuständigen Behörden vor, sieht das Abkommen in einer zweiten Phase die Einrichtung eines

Konsultationsausschusses vor, dessen Bescheid im Falle einer dauerhaften Nichteinigung die Mitgliedstaaten bindet.

Die Bedingungen zur Anwendung dieses Abkommens unterliegen einem Verhaltenskodex, der am 28. Juli 2006 vom Rat der Europäischen Union angenommen wurde. Die dort enthaltenen Grundsätze beziehen sich zunächst nur auf das europäische Schiedsabkommen, aber der Verhaltenskodex empfiehlt, diese auch auf Schiedsverfahren, die in bilateralen steuerlichen Abkommen vorgesehen sind, anzuwenden (Tz. 3.4. des Verhaltenskodex).

Das Schiedsverfahren, das im europäischen Schiedsabkommen vorgesehen ist, ist anwendbar auf verbundene Unternehmen (s. Art. 4 Abs. 1 des Übereinkommens), d. h.:

- zwei Unternehmen zweier unterschiedlicher Vertragsstaaten, von denen einer direkt oder indirekt an der Leitung, an der Kontrolle oder am Kapital des anderen beteiligt ist;
- zwei Unternehmen von zwei unterschiedlichen Vertragsstaaten, an denen die gleichen Personen direkt oder indirekt an der Leitung, an der Kontrolle oder am Kapital beteiligt sind.

Der Text betrifft zudem auch die Transaktionen zwischen zwei verbundenen, aber juristisch unabhängigen Unternehmen, sowie die Transaktionen zwischen einem der Unternehmen und einer Betriebsstätte des zweiten Unternehmens in einem dritten Mitgliedstaat.

Das Schiedsverfahren, das in der europäischen Schiedsvereinbarung festgelegt ist, findet Anwendung auf die Körperschaftsteuer und die Einkommensteuer, ggf. auch auf die Gewerbesteuer.

Die Eröffnung eines Verständigungsverfahrens hängt von der Mitteilung über eine Verwaltungsmaßnahme (s. o.) ab, die es den zuständigen Behörden ermöglicht, einzuschätzen, ob der im Übereinkommen festgelegte Grundsatz des freien Wettbewerbs möglicherweise nicht respektiert worden ist.

Trotz ausdrücklicher oder stillschweigender Einigung über eine Berichtigung hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit, die Eröffnung eines Verständigungsverfahrens zu beantragen.

Die zuständigen Behörden eines Staates müssen kein Verständigungsverfahren einleiten, wenn auf dem Rechtsweg entschieden wurde, dass eines der betroffenen Unternehmen im Hinblick

auf die Gewinnberichtigung mit einem hohen Bußgeld belegt wurde. Die Behörden müssen auch dann kein Verständigungsverfahren einleiten, falls bei einem der beteiligten Unternehmer ein Gerichts- oder Verwaltungsverfahren wegen eines „empfindlich zu bestrafenden Verstoßes gegen steuerliche Vorschriften im Zusammenhang mit dem zur Gewinnberichtigung führenden Geschäftes“ anhängig ist.

Im Falle einer Berichtigung in Frankreich handelt es sich bei hohen Bußgeldern um Strafen im Bereich des Straf- und des Steuerrechts. Diese werden ausgesprochen für:

- Nicht-Vorlage einer Erklärung nach Fristsetzung,
- kein Handeln in gutem Glauben oder grobe Fahrlässigkeit,
- Betrug oder betrugsähnliche Handlungen,
- Widerstand gegen Kontrollen der Finanzverwaltung,
- Verdeckte Vergütungen und Gewinnausschüttungen,
- Rechtsmissbrauch.

3. Ablauf der Schiedsverfahren

In beiden Fällen (bilaterales oder europäisches Abkommen) wird das Schiedsverfahren an dem Tag eröffnet, an dem die französische Finanzverwaltung dem Steuerpflichtigen den Empfang der Beschwerde bestätigt.

Das Schiedsverfahren ist vollständig unabhängig von internen Kontroll- und Verifizierungs- (Prüf-) Prozessen. Allerdings ist für Schiedsverfahren, die seit dem 1. Januar 2005 eingeleitet wurden, aufgrund eines Reformvorschlags der Beginn des Fristablaufs der entsprechenden Steuerveranlagung nach Art. 189 A LPF unterbrochen vom Beginn der Eröffnung des Schiedsverfahrens an bis zum dritten Monat, der auf den Zeitpunkt der Bekanntmachung der Absprache oder der Feststellung der Uneinigkeit zwischen den zuständigen Behörden gegenüber dem Steuerzahler folgt.

Am Ende der gütlichen Einigung informieren die französischen Behörden, falls diese ursprünglich angerufen worden sind, den Steuerpflichtigen über das Ergebnis des Prozesses und die vorgeschlagene Lösung, auf die sich die Behörden beider Mitgliedstaaten geeinigt haben.

Weist der Steuerpflichtige den Einigungsvorschlag zurück oder äußert er sich nicht, ist der Einigungsvorschlag hinfällig.

Akzeptiert der Steuerpflichtige den Vorschlag, so wird dieser durch die beteiligten Staaten vollzogen, unabhängig von den Fristen, die das nationale Recht vorsieht. Die Berichtigungsanpassung wird vorgenommen, und falls notwendig, auch die daraus folgenden Anpassungen (s. Leitprinzipien der OECD).

In der Praxis fragen die zuständigen Behörden die Verwaltung des anderen Landes nach den Minderungen der von einem Unternehmen erklärten Bemessungsgrundlage. Diese Minderungen entsprechen den damit in Zusammenhang stehenden Anpassungen im ersten Land.

In der Praxis können auch die Folgeanpassungen, beispielsweise in Form einer Wiederherstellung der ursprünglich ausgeschütteten Gewinne, erfolgen, die – unter Vorbehalt des Wortlauts der bilateralen Abkommen – einer Quellenbesteuerung unterliegen.

Die zum Teil oder vollständig erfolgten Minderungen im Rahmen des Verständigungsverfahrens unterliegen keinen Verzugszinsen. Verzugszinsen, Aufschläge und (Vertrags)strafen zu Lasten eines Unternehmens aufgrund einer Berichtigung, die eine Doppelbesteuerung mit sich bringt und den französischen Steuerbehörden gemeldet wurde, können nicht zum Anlaß für die Eröffnung eines Schiedsverfahrens genommen werden.

E. Verhaltenskodex zur wirksamen Durchführung des Übereinkommens über die Berichtigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen

In diesem Kodex (vgl. Amtsblatt der Europäischen Union vom 28. Juli 2006) sind vor allen Dingen einige Punkte des Schiedsübereinkommens und bestimmte damit verbundene Aspekte der Verständigungsverfahren geregelt.

F. Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der Europäischen Union (EU TPD)

Die Europäische Kommission hat am 10. November 2005 einen Vorschlag für einen Verhaltenskodex vorgelegt, der darauf abzielt, dass multinationale Unternehmen den Steuerbehörden eine standardisierte Dokumentation über die Ermittlung ihrer Verrechnungspreise für grenzüberschreitende konzerninterne Transaktionen vorlegen können („Verrechnungspreisdokumentation“). Dieser Vorschlag wurde im Juni 2006 vom Europäischen Rat angenommen.

Auf diesem Wege soll sowohl die Qualität der von den Unternehmen gelieferten Informationen verbessert als auch den Steuerpflichtigen die Erfüllung ihrer Informationspflicht erleichtert werden. Die standardisierte und kohärente EU-Verrechnungspreisdokumentation eines multinationalen Konzerns umfasst zwei Teile: eine Dokumentationseinheit mit einheitlichen, standardisierten Informationen, die für alle in der Europäischen Union ansässigen Konzerngesellschaften relevant sind (das so genannte „Masterfile“), und mehrere standardisierte Dokumentationseinheiten, die jeweils landesspezifische Informationen enthalten („landesspezifische Dokumentation“). Die Vorgaben dazu finden sich im Anhang des Verhaltenskodex. Die Anwendung durch die Unternehmen wird optional sein. Der Verhaltenskodex ist nur politisch verpflichtend und lässt die jeweiligen Zuständigkeiten der Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft unberührt.

Teil II

A. Darstellung der Verrechnungspreismethoden

Deutschland

I. Standardmethoden

Die deutsche Finanzverwaltung lässt bis zum 31. Dezember 2007 ohne weiteres die Bildung der steuerlichen Verrechnungspreise nach den so genannten Standardmethoden (Tz. 3.4. 10.3. der Verwaltungsgrundsätze) zu. Es wird jedoch für bestimmte Lieferungen/Leistungen jeweils eine Verrechnungsmethode bevorzugt. Dabei handelt es sich um folgende Methoden:

1. Preisvergleichsmethode (sog. „comparable uncontrolled price method“),
2. Wiederverkaufspreismethode (sog. „resale price method“),
3. Kostenaufschlagsmethode (sog. „cost plus method“).

Ab dem 1. Januar 2008 gebührt gem. § 1 Abs. 3 AStG den Standardmethoden der Vorrang, soweit uneingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichspreise ermittelt werden können.

1. Preisvergleichsmethode

Die Preisvergleichsmethode vergleicht den zwischen den nahe stehenden Unternehmen vereinbarten Preis mit denen, die bei vergleichbaren Geschäften zwischen Fremden am Markt vereinbart wurden. Dabei wird zwischen äußeren und inneren sowie direkten und indirekten Preisvergleichen unterschieden.

(1) Äußerer Preisvergleich

Dieser ist möglich, wenn z. B. Börsenpreise oder Listenpreise vorhanden sind. Innerhalb eines anderen Konzerns festgelegte Preise können nicht als Vergleichmaßstäbe herangezogen werden, weil diese Preise ebenfalls nicht wie unter fremden Dritten vereinbart worden sind.

- Direkter Preisvergleich

Der direkte Preisvergleich setzt voraus, dass die vergleichbaren Geschäfte möglichst gleichartig sind; Gegenstand und Bedingungen der zum Vergleich herangezogenen Rechtsgeschäfte müssen gleich oder zumindest ähnlich ausgestaltet sein.

Beispiel:

Eine deutsche Tochtergesellschaft einer französischen Muttergesellschaft liefert dieser ein chemisches Produkt; der Preis je Einheit beträgt 10,00 €. Ein gleichartiges Produkt wird von einer fremden deutschen Gesellschaft gefertigt; die Preisspanne beträgt 8,00 bis 12,00 €.

(2) Innerer Preisvergleich

Dieses Verfahren ist anwendbar, wenn gleichartige Lieferungen oder Leistungen sowohl an konzerninterne Abnehmer als auch an außenstehende Abnehmer erbracht werden. Beide Geschäfte werden hierbei miteinander verglichen.

- Indirekter Preisvergleich

Alternativ zum direkten Fremdvergleich kommt möglicherweise ein indirekter Fremdvergleich in Frage. In diesem Fall sind die zum Vergleich herangezogenen Geschäfte zumindest ähnlich, so dass die Unterschiede identifiziert und angepasst werden müssen. Unterschiede mit Einfluss auf die Preise wie beispielsweise durch Menge, Qualität, Wechselkursrisiko, Zahlungsziele sowie Lieferungs- und Leistungsbedingungen müssen quantifiziert aus dem Vergleichspreis herausgerechnet werden.

Der Einfluss der abweichenden Faktoren ist also festzustellen und zu eliminieren.

Im BMF-Schreiben zum Verwaltungsgrundsätze-Verfahren 1983 wurde z. B. die Umrechnung der Lieferbedingungen von cif in fob-Preise genannt.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger verkauft 1.000 Tonnen eines Produktes für 80,00 \$ pro Tonne an ein verbundenes Unternehmen in seinem multinationalen Konzern und gleichzeitig 500 Tonnen des selben Produktes für 100 \$ pro Tonne an ein unabhängiges Unternehmen. Dieser Fall erfordert eine Untersuchung der Frage, ob die Mengenunterschiede eine Berichtigung des Verrechnungspreises erforderlich machen. Es wird der maßgebliche Markt zu erforschen sein, wobei Geschäfte mit gleichartigen Produkten zu untersuchen sind, um die üblichen Mengenrabatte festzustellen (aus: Schuch/Toifl in Becker/Kroppen (Hrsg.), Handbuch Internationale Verrechnungspreise, O, Tz. 2.13).

2. Wiederverkaufspreismethode

Der wesentliche Anwendungsbereich der Wiederverkaufspreismethode ist die Verrechnungspreisüberprüfung von Unternehmen, die hauptsächlich im Vertriebsbereich tätig sind.

Ausgangspunkt der Wiederverkaufspreismethode ist der Absatzpreis zu dem die Waren bzw. Dienstleistungen an unabhängige Dritte weiterveräußert werden. Von diesem Preis werden marktübliche Margen abgezogen, um so zu dem zwischen nahestehenden Unternehmen angemessenen Verrechnungspreis zu kommen.

Durch eine Festlegung der marktüblichen Marge als Prozentsatz können Endabnehmerpreise flexibel an den Markt angepasst werden, während sich der Verrechnungspreis prozentual angleicht. Gleichzeitig ist die Ermittlung einer angemessenen Wiederverkaufsspanne eines der zentralen Probleme in der Wiederverkaufsmethode.

Es gestaltet sich in der Praxis bereits als schwierig, übernommene Funktionen und Risiken vernünftig zu bewerten. Weitaus größere Schwierigkeiten jedoch bereitet die Identifizierung und Qualifizierung der „weichen“ Faktoren, die den Gewinn beeinflussen, z. B. die Effizienz des Managements.

3. Kostenaufschlagsmethode

Bei dieser Methode werden die betriebswirtschaftlich ermittelten Kosten des liefernden oder leistenden Unternehmens um einen in dem jeweiligen Geschäftszweig üblichen Gewinnaufschlag erhöht. Die praktische Schwierigkeit dieser Methode liegt zum einen in der Bestimmung des üblichen Gewinnaufschlags, wenn gleiche oder vergleichbare Geschäfte nicht zu finden sind, und zum anderen in der Definition des Kostenbegriffs.

Die Finanzverwaltung erkennt grundsätzlich alle Kostenrechnungsmethoden als Grundlage für eine Kostenaufschlagsmethode an, soweit das Verfahren auch für die Kalkulation gegenüber fremden Dritten eingesetzt wird oder für den Fall, dass keine Lieferungen oder Leistungen gegenüber Dritten erbracht werden, soweit es betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entspricht.

Letztlich bestimmen Unternehmensstrategie, Organisationsstruktur, Kapitalstruktur, Produktlebenszyklus, Unternehmensportfolio, Marktstruktur und spezielle internationale Lenkungsziele die Wahl des Kostenbegriffs durch den ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführer.

Wichtigste praktische Anwendungsfälle der Kostenaufschlagsmethode sind Lieferungen halbfertiger Güter zwischen verbundenen Unternehmen, langfristige Liefervereinbarungen, Gemeinschaftseinrichtungen mehrerer verbundener Unternehmen oder die konzerninterne Erbringung von Dienstleistungen (vgl. auch Tz. 2.32 OECD-RL 1995 und Vögele/Raab in HB der Verrechnungspreise, Kapitel D, Rz. 164).

Beispiel:

Ermittlung der Kosten anhand der Fixkosten-Deckungsrechnung

Variable Kosten pro Stück	10,0
+ Erzeugnis-Fixkosten	3,0
+ Erzeugnisgruppen-Fixkosten	2,0
+ Bereichs-Fixkosten	0,5
+ Unternehmungs-Fixkosten	1,0
+ Netto-Gewinn pro Stück	1,0
Stückpreis	17,5

* Fixkostenverteilung erfolgt in Prozent der variablen Kosten

4. Andere Methoden zur Ermittlung der Verrechnungspreise

Die Finanzverwaltung lässt andere Verrechnungspreismethoden nur in eingeschränktem Umfang zu.

(1) Geschäftsvorfallsbezogene Nettomargenmethode

(transactional net margin method – TNMM, Tz. 3.26 ff. OECD – Leitlinien 1995)

Diese Methode ist nur in sehr eingeschränktem Umfang zulässig, insbesondere wenn die oben beschriebenen Standardmethoden wegen des Fehlens oder der Mängel von Fremdvergleichsdaten nicht angewandt werden können.

Der Anwendungsbereich dieser Methode ist auf Unternehmen mit Routinefällen begrenzt. Die Methode ist außerdem nur anwendbar, wenn der Nachweis der (zumindest eingeschränkten) Vergleichbarkeit der Vergleichsunternehmen geführt werden kann und wenn besondere, tatsächlich entstandene Gewinne oder Verluste des geprüften Unternehmens, die bei den Rendite-Kennziffern der Vergleichsunternehmen trotz der Vergleichbarkeit keine Entsprechung finden, berücksichtigt werden.

Die „Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode“ ist eine so genannte gewinnorientierte Methode zur Ermittlung des Verrechnungspreises. Abgestellt wird dabei auf den Vergleich von Netto-Renditen aus vergleichbaren Transaktionen zwischen zwei verbundenen Unternehmen.

(2) Gewinnvergleichsmethode (comparable profits method)

Diese Methode wird von der deutschen Finanzverwaltung nicht anerkannt, weil sie nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht zum fremdvergleichskonformen Ergebnis führt.

(3) Gewinnaufteilungsmethode (profit split method)

Hierbei wird anhand von externen Marktdaten die Gewinnaufteilung nachvollzogen und diese Gewinnaufteilungsformel dann auf das konzerninterne Geschäft übertragen.

Die geschäftsfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode („profit split method“, Tz. 3.5 ff. OECD-Leitlinien 1995) kann nur herangezogen werden, wenn sich die Standardmethoden nicht oder nicht verlässlich anwenden lassen. Dies kann beispielsweise bei der Gewinnabgrenzung von grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zwischen mehreren Konzernunternehmen mit „Entrepreneur“-Funktion der Fall sein (Tz. 2.4.6 Verwaltungsgrundsätze 1983, Tz. 3.1 OECD-Leitlinien 1995), die gemeinsam an der Anbahnung, Abwicklung und an dem Abschluss beteiligt sind, ohne dass Einzelbeträge abgegrenzt werden können (z. B. „global trading“). In diesen Fällen sind fremdübliche Gewinnaufteilungsmaßstäbe aufzuzeichnen.

Frankreich

Die französische Finanzverwaltung hat nur selten offiziell zu den Verrechnungspreismethoden Stellung genommen.

In einer Verwaltungsanweisung (BOI 13 L-7-98) vom 23. Juli 1998 lehnt sich die französische Finanzverwaltung an die Leitprinzipien der OECD an, ohne genauer festzulegen, welche der dort dargestellten Methoden sie eindeutig vorzieht.

Jedenfalls bevorzugt die französische Finanzverwaltung unter den traditionellen Methoden die Preisvergleichsmethode des freien Marktes. Sie akzeptiert aber auch die Wiederverkaufspreismethode oder die Kostenaufschlagsmethode.

Andere Methoden, die auf Analysen des Gewinns basieren, können im Falle des Fehlens oder der Unvollständigkeit der notwendigen Finanzdaten, die für die traditionellen Methoden notwendig sind, angewendet werden.

Bezüglich der anzuwendenden Methoden im Bereich Forschung und Entwicklung hat die Verwaltung (BOI 4 C-2-05 vom 24. Februar 2005, Nr. 46 bis 50) festgelegt, dass

- generell die Kostenaufschlagsmethode in den einfachsten Fällen angewandt wird, vor allem um Dienstleistungen im Forschungsbereich zu bewerten, die nicht zu einer Schaffung immaterieller Wirtschaftsgüter im Bereich des geistigen Eigentums (Patente, Marken, technisches Wissen) führen;

- in anderen Fällen kann ein bestimmter Prozentsatz zur Bewertung der übertragenen immateriellen Vermögensgegenstände angesetzt werden;
- die Methode der Teilung des Restgewinns kann passend sein, um komplexe Sachverhalte zu lösen;
- Vereinbarungen über Kostenumlagen und ihre Durchführung (Beitrag jeder Unternehmenseinheit, Ein- und Austrittsbedingungen zur Gruppe, Bewertung des geschaffenen geistigen Eigentums, ...) können ebenfalls herangezogen werden.

Der Leitfaden „Verrechnungspreise – Leitfaden zur Nutzung durch KMU“ vom November 2006 (auch erwähnt im ersten Teil der Broschüre) unterstützt KMU darin, eine Verrechnungspreispolitik festzulegen und sicherzustellen, dass die Bewertung den Preisen des freien Markts entspricht. Die Generaldirektion für Steuern hat im Vorwort des Leitfadens deutlich gemacht, dass Frankreich sich an den von der OECD gesetzten Grundprinzipien orientiert (OECD, Leitsätze für multinationale Unternehmen und Steuerbehörden, 1995 f.).

Das erste Kapitel ist von allgemeiner Bedeutung und entspricht größtenteils den Leitsätzen. Es zählt in erläuternder, klarer Form die notwendigen Elemente, die für Einrichtung und Rechtfertigung einer Verrechnungspreispolitik berücksichtigt werden müssen, auf und schlägt dafür eine einfache Vorgehensweise vor, die durch zahlreiche Beispiele erklärt wird.

Eine vertiefte funktionale Analyse der ausgeübten Tätigkeiten, eingegangenen Risiken und genutzten materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern ermöglicht die Feststellung der Stellung innerhalb der Unternehmensgruppe und die Identifizierung des Hauptunternehmers, wodurch das Unternehmen die am besten geeignete Methode festlegen kann, um seine Tätigkeit zu entgelten.

Der Leitfaden übernimmt die Beschreibung aus den OECD-Leitsätzen, fügt aber eigene Präzisierungen und Beurteilungen hinzu. So ist beispielsweise die Preisvergleichsmethode „ungeeignet für Übertragungen hochentwickelter Produkte oder immaterieller Güter (Know-how, Patente)“. Die Wiederverkaufspreismethode „setzt identische Kostenstrukturen der verglichenen Unternehmen voraus“ und die Kostenaufschlagsmethode wird als besonders geeignet für Dienstleistungen, Zulieferungen und die Belieferung mit halbfertigen Produkten angesehen.

Der Leitfaden erläutert die Gewinnaufteilungsmethode durch ein Beispiel, wo vorgeschlagen wird, das konsolidierte Ergebnis aufzuteilen „beispielsweise nach einem Schlüssel, der die Be-

triebskosten berücksichtigt“. Die Anwendung der geschäftsvorfallsbezogenen Nettomargenmethode definiert er als „Differenz zwischen dem Verkaufspreis einer Ware, eines Guts, einer Dienstleistung und der Gesamtheit aller Kosten (Gesamtheit der Kosten, die zur Entwicklung des betroffenen Produkts beigetragen haben)“.

In Bezug auf die Wahl der am besten geeigneten Methode ist die Einschätzung folgendermaßen: „umso komplexer die ausgeübten Tätigkeiten, die übernommenen Risiken, die genutzten Wirtschaftsgüter und Mittel, desto schwerer ist es, vergleichbare Daten zu finden. Daher ermöglichen die Wiederverkaufspreismethode sowie die Kostenaufschlagsmethode meist die zuverlässigsten Ergebnisse, wenn die ausgeübten Tätigkeiten des Händlers und des Produzenten einfach sind und keines der betroffenen Unternehmen immaterielle Güter von erheblichem Wert oder Unikate (Patente, Know-how) einsetzt.

Um zu erfahren, ob die ausgewählte Methode in Hinsicht auf eine durch ein unabhängiges Unternehmen realisierte Transaktion oder realisiertes Ergebnis anerkannt wird, finden sich Hinweise auf die Such- und Auswahlmethode vergleichbarer Unternehmen. Zusätzlich zu den sog. internen Vergleichselementen (identische Transaktion des Unternehmens selbst oder durch eine Gesellschaft der gleichen Gruppe mit einem unabhängigen Unternehmen) werden die unterschiedlichen Schritte zur Suche sog. „externer“ Vergleichselemente aufgeführt: Prüfung der Charakteristika der Güter und Dienstleistungen und Suche nach Unternehmen im gleichen Wirtschaftszweig, auf dem geografisch gleichen Gebiet und zur gleichen Zeit; Untersuchung der Tätigkeiten; Anwendung des Kriteriums der Unabhängigkeit; und Anwendung einer aussagekräftigen Rentabilitätskennziffer, deren Bedeutung unterstrichen wird.

Schließlich muss betont werden, dass die Broschüre sich mit der Praxis des Intervalls der Marktpreise befasst, also der Spannbreite derjenigen Werte, die alle Marktpreise abbildet. Sie werden definiert durch eine repräsentative Auswahl vergleichbarer unabhängiger Unternehmen, die dem zweiten und dritten Quartil (von vier Quartilen) angehören und dem Median (50 % der repräsentativen Auswahl der Unternehmen verteilen sich unter- und oberhalb dieses Wertes), am nächsten stehen.

B. Sachverhaltsdokumentation

Im Verlängerungszeitraum der Arbeiten des gemeinsamen Forums über Verrechnungspreise hat die EU-Kommission am 10. November 2005 einen Harmonisierungsvorschlag für einen Verhaltenskodex angenommen, der die Dokumentation der multinationalen Unternehmen enthält, die den Finanzbehörden bzgl. der Feststellung der Preisfestsetzungsmethode zugeleitet werden muss, die diese für grenzüberschreitende Verlagerungen innerhalb der Gruppe nutzen. Dieser Kodex wurde am 27. Juni 2006 vom ECOFIN-Rat angenommen und im Amtsblatt der Europäischen Union (8. Juli 2006, C-176/1) publiziert. Der Inhalt der durch die deutschen und französischen Finanzbehörden geforderten Dokumente im Bereich Verrechnungspreise wurde festgelegt,

I. Besonderheiten der Dokumentation in Deutschland

1. Aufbau

Eine Dokumentationsstruktur könnte wie folgt aufgebaut werden:

- (1) Allgemeine Konzerninformation: grundlegende Informationen zu Konzerngesellschaften und nahe stehenden Personen,
- (2) Geschäftsbereichsbezogene Informationen: Angaben, die zur Bestimmung von steuerlichen Verrechnungspreisen für mehrere Transaktionsgruppen bzw. Transaktionen relevant sind,
- (3) Transaktionsbezogene Informationen: Informationen, die nur eine einzelne Transaktionsgruppe bzw. Transaktionen betreffen.

Umfangreiche Hinweise enthält die IDW-Arbeitshilfe zur Verrechnungspreisdokumentation (Beiheft zu FN-IDW 4/2006).

2. Konkrete Verrechnungspreisdokumentation

Es sind folgende Informationen zu dokumentieren:

(1) Allgemeine Konzerninformationen (§ 4 Nr. 1 GAufzV)

Es sind folgende Angaben erforderlich:

- Beteiligungsverhältnisse,
- Nahe stehende Personen,
- Konzernstruktur,
- Organigramm.

(2) Geschäftsbereichsbezogene Informationen

a) Beschreibung der Geschäftsbeziehungen

Konkret sind Angaben über die Geschäftsbeziehungen, die übernommenen Funktionen und Risiken, die sonstigen Einflussfaktoren und die Wertschöpfungskette notwendig (§ 4 Nr. 2 und 3 GAufzV, Tz. 3.4.11.3 Verwaltungsgrundsätze-Verfahren).

b) Funktions- und Risikoanalyse (§ 4 Nr. 3 a GAufzV)

Der Steuerpflichtige ist verpflichtet, für seine Geschäftsbeziehungen mit den Nahestehenden eine Funktions- und Risikoanalyse durchzuführen (Tz. 1.20 bis Tz. 1.35 OECD-Leitlinien 1995, § 4 Nr. 3 a GAufzV). In diesem Zusammenhang sind Informationen über die wesentlichen eingesetzten Wirtschaftsgüter, über die Vertragsbedingungen, über die gewählte Geschäftsstrategie sowie über die für die Preisvereinbarung bedeutsamen Markt- und Wettbewerbsverhältnisse aufzuzeichnen und ggf. zu erläutern. Eine tabellarische Darstellung (sog. „star chart“) ist zulässig.

Beispiel: (aus Lenz, Fischer, Schmidt, BB 2005, 1255):

Ergänzend zur Beschreibung der Geschäftsbeziehungen ist eine Funktions- und Risikoanalyse auf Anforderungen der Finanzbehörden zu erstellen (Tz. 3.4.11.4 Verwaltungsgrundsätze-Verfahren): In der Praxis sollten entsprechende Informationen zumindest in folgender Form seitens des Steuerpflichtigen vorab zusammengestellt werden:

Tabelle: Funktions- und Risikoanalyse

	Produktions- gesellschaft	Central Entrepreneur	Vertriebs- gesellschaft	...
Funktionen – Produktion				
Materialien (Beschaffung, Kontrolle des Bestandes etc.)				
Produktion (Herstellung von Zwischen- und Fertigerzeugnissen, Labelling etc.)				
Planung und Kontrolle (Kapazitätsplanung, Terminplanung, Auftragscontrolling etc.)				
Funktionen – Vertrieb				
Marketing und Advertising (Marketingstrategie, Marktforschung etc.)				
Vertrieb (Kundenkontakt, Vertragsabschluss etc.)				
Logistik (Transport, Lagerhaltung etc.)				
...				

c) Wertschöpfungsanalyse (§ 4 Nr. 3 b GAufzV)

Schließlich muss die Wertschöpfungskette beschrieben werden (Tz. 3.4.11.5 Verwaltungsgrundsätze-Verfahren). Da der Verrechnungspreis für Zwecke der Besteuerung in Deutschland zu dokumentieren ist, kann die Beschreibung der Wertschöpfungskette und -beiträge auf Informationen beschränkt bleiben, die den Beitrag der inländischen Gesellschaft betreffen. Konkret sollten folgende Angaben gemacht werden:

- Vorleistungen, die vom Steuerpflichtigen im Konzern bezogen werden,
- Beitrag des Steuerpflichtigen zur Wertschöpfung,
- Empfänger der Leistungen des Steuerpflichtigen.

In diesem Zusammenhang stellt Tz. 3.4.11.5 Verwaltungsgrundsätze-Verfahren explizit fest: „Der Wertschöpfungsbeitrag des Steuerpflichtigen ist häufig bereits aus der Funktions- und Risikoanalyse und der dazugehörigen Angemessenheitsdokumentation ersichtlich.“ Mithin kann die Wertschöpfungsanalyse unterbleiben, wenn der Wertschöpfungsbeitrag durch die Funktions- und Risikoanalyse hinreichend beschrieben ist.

d) Angemessenheitsdokumentation (§ 90 Abs. 3 Satz 2 AO, § 1 Abs. 1 und 3 GAufzV)

Die Aufzeichnungen müssen einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Frist die Prüfung ermöglichen, ob und inwieweit die Abgrenzung der Einkünfte zwischen dem Steuerpflichtigen und der nahestehenden Person bzw. zwischen den verbundenen Unternehmen dem Grundsatz des Fremdverhaltens (§ 1 Abs. 1 AStG, § 8 Abs. 3 KStG, Tz. 3.4.10.2) entspricht. Zu erstellen sind neben der Sachverhaltsdokumentation auch Aufzeichnungen über die Angemessenheit der Verrechnungspreise. Diese beziehen sich auf die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen, aus denen sich ergibt, dass der Steuerpflichtige den Grundsatz des Fremdverhaltens bei der Abgrenzung der Einkünfte beachtet hat (§ 1 Abs. 1 AStG).

Beispiel:

Der Steuerpflichtige hat im Hinblick auf ab- bzw. zugeflossene Lizenzgebühren zur Begründung der Angemessenheit unter Fremdvergleichsgesichtspunkten für die Höhe der Vergütungen bedeutsame Umstände in technischer Hinsicht (z. B. Beschreibung und Lebensdauer der Produkte, ggf. angefallene Kosten für Forschung und Entwicklung), in rechtlicher Hinsicht (z. B. Exklusivität, Recht zur Unterlizenzierung, Gebietsschutz, ggf. vorhandene Einschränkungen bei der Nutzung, Vertragslaufzeit, Registrierung der Patente) sowie in wirtschaftlicher Hinsicht (z. B. Kosten-Nutzen-Analyse oder Vergleichslizenzen) darzulegen.

e) Fremdvergleichs- und Plan-Daten

Um die Angemessenheit der Verrechnungspreise zu belegen, sind betriebsexterne und -interne Fremdvergleichsdaten heranzuziehen. Sollten zuverlässige Fremdvergleichsdaten mit zumutbarem Aufwand nicht beschafft werden können, dürfen Verrechnungspreise vom Steuerpflichtigen unter folgenden Voraussetzungen aufgrund innerbetrieblicher Plandaten festgelegt werden (Tz. 3.4.12.2 und 3.4.12.6 Verwaltungsgrundsätze-Verfahren):

- Verfügbarkeit der Plandaten im Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses,
- Begründung von zugrunde gelegten Ausgangsgrößen durch Fremdvergleichsdaten oder betriebswirtschaftlich fundierte Prognosen,
- Angemessenheit der prognostizierten Gewinne bzw. Nachweis, dass die Verrechnungspreise von fremden Dritten im Hinblick auf die Gewinnerwartungen in gleicher Höhe festgelegt worden wären,
- Plausibilitätskontrolle durch regelmäßige Soll-Ist-Vergleiche und Abweichungsanalysen.

f) Datenbankanalyse

Informationen aus Datenbanken reichen für die Prüfung der Vergleichbarkeit der Sachverhalte regelmäßig nicht aus. Ausnahmsweise will die Finanzverwaltung die Verwendung von Informationen aus Datenbanken anerkennen, wenn die Vergleichbarkeit der Unternehmen und die Nachvollziehbarkeit des Suchprozesses gewährleistet ist (Tz. 3.4.12.4 und 3.4.19 Verwaltungsgrundsätze-Verfahren).

g) Bandbreiten

Sofern mehrere Fremdvergleichswerte ermittelt werden, soll die Besteuerung nach Tz 3.4.12.5 Verwaltungsgrundsätze-Verfahren auf dem Wert basieren, für den nach den konkreten Umständen des Einzelfalls letztlich die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit spricht.

Die Verwaltungsgrundsätze beschäftigen sich eingehend mit den dazu vorgeschlagenen statistischen Verfahren.

3. Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen und unternehmerischen Verrechnungspreisrichtlinien

Die Verwaltungsgrundsätze lassen in lt. Tz. 3.4.13 Dokumentationserleichterungen in bestimmten Fallgestaltungen zu.

Eine Zusammenfassung von sachlich oder zeitlich miteinander verbundenen Geschäftsvorfällen (z. B. Palettenbetrachtung) oder von gewöhnlichen Dauersachverhalten ist gemäß § 2 Abs. 3 GAufzV zulässig (Tz. 1.42 ff. OECD-Leitlinien 1995), wenn

- sie bei Geschäften zwischen fremden Dritten üblich ist (z. B. Verkauf eines Druckers und seine Wartung) oder
- eine Gruppenbildung nach vorher festgelegten, nachvollziehbaren und aufgezeichneten Regeln erfolgt und die Geschäftsvorfälle gemessen an den ausgeübten Funktionen, den eingesetzten Wirtschaftsgütern und den übernommenen Risiken wirtschaftlich vergleichbar sind oder
- es für die Prüfung der Angemessenheit im Hinblick auf eine Geschäftsbeziehung weniger auf den einzelnen Geschäftsvorfall, sondern mehr auf die Beurteilung des Gesamtgeschäfts ankommt, z. B. bei ursächlich zusammenhängenden Geschäftsvorfällen und bei Teilleistungen im Rahmen eines Gesamtgeschäfts.

Bestehen für eine Gruppe verbundener Unternehmen innerbetriebliche Verrechnungspreisrichtlinien, die für bestimmte Geschäftsvorfälle eine Preisermittlung nach dem Maßstab des Fremdvergleichs vorsehen, kann auf geschäftsfallbezogene Einzelaufzeichnungen verzichtet werden, wenn der Steuerpflichtige anhand von beliebig auswählbaren Beispielfällen aufzeigen kann,

dass die Richtlinien eingehalten werden. Der Steuerpflichtige bestimmt Inhalt und Ausgestaltung seiner Richtlinien. Diese können z. B. Geschäftsvorfälle unter den Voraussetzungen des § 2 Abs. 3 GAufzV zu Gruppen zusammenfassen, von einzelnen Unternehmen ausgeübte Funktionen und übernommene Risiken beschreiben und davon abhängig eine oder mehrere geeignete Verrechnungspreismethoden zur Bestimmung von Preisen, Rendite-Kennziffern usw. vorgeben.

Zu Aufzeichnungen in besonderen Fällen gemäß § 5 GAufzV enthält Tz. 3.4.15 Verwaltungsgrundsätze-Verfahren zusätzliche Anforderungen.

II. Besonderheiten der Dokumentation in Frankreich

Art. 13 B des LPF-Livre des procédures fiscales (Steuerverfahrensrecht) ermöglicht es den französischen Behörden, den Steuerpflichtigen zu insbesondere vier Bereichen zu befragen:

- Struktur der Unternehmensgruppe,
- Verrechnungspreismethoden,
- Aktivitäten der Unternehmen, die der Gruppe angehören,
- Steuerliche Behandlung entweder der Geschäftsvorfälle zwischen den verbundenen Unternehmen oder denjenigen der Unternehmen der (Konzern-) Gruppe.

1. Vorzulegende Dokumente

Die Verwaltung (Verwaltungsakt vom 7. September 1999, 4 A-8-99; D. adm. 4 A-1215, 9. März 2001) hat als Richtlinie festgelegt, dass folgende Informationen von dem Unternehmen, das seine Anfrage vorlegt, angefordert werden können:

- das Organigramm der ganzen Unternehmensgruppe und eine Liste der Unternehmenseinheiten, die von der Anfrage einer vorhergehenden Zustimmung betroffen sind; Firmenbezeichnung, Adresse, steuerliche Identifikationsnummer der Beteiligten;
- Beschreibung der wirtschaftlichen Vorgänge oder der Handelsgeschäfte, der weltweiten Organisationsstruktur, der Kapitalstruktur (Beteiligungsverhältnisse, prozentuale Anteile, Zusammensetzung des Kapitals der ausländischen Unternehmenseinheiten, Aktionärsvereinbarungen, Art der gehaltenen Titel, Stimmrechte), seiner Kapitalisierung, der finan-

ziellen Vereinbarungen, der Hauptaktivitäten und des oder der Standorte(s), sowie die wichtigsten Transaktionsströme zwischen den Parteien;

- Wesentliche finanzielle und steuerliche Daten der beteiligten Parteien der drei letzten Geschäftsjahre, sowie alle weiteren Daten und Dokumente, die Hinweise auf die anscheinend genutzte Verrechnungspreismethode geben könnten;
- in Bezug auf die von der Vereinbarung umfassten Handlungen, Auskunft über die von den beteiligten Parteien üblicherweise gewählte Währung, sowie über die bei den konkreten Geschäftsvorfällen verwendeten Währungen;
- Auskunft über die vorhergehenden Vereinbarungen durch andere Unternehmen der Gruppe, oder bezüglich anderer Transaktionen als jene, wegen derer eine Anfrage bei den französischen Behörden getätigt wurde;
- Dauer des steuerlichen Geschäftsjahres der Parteien;
- Beschreibung der wesentlichen Finanzbuchhaltungsmethoden, die die im Ausland ansässigen Unternehmenseinheiten nutzen und die eine direkte Auswirkung auf die vorgeschlagene Verrechnungspreismethode haben;
- auf die betreffenden Transaktionen anwendbaren Regelungen;
- Untersuchung der Satzungsbestimmungen, steuerlichen Vereinbarungen, Urteile, Verordnungen, Entscheidungen und Prozesse in Bezug auf das Einkommen, auf das sich die vorgeschlagene Verrechnungspreismethode bezieht;
- Beschreibung einer jeden Frage in Bezug auf die Methode der Verrechnungspreisbestimmung, die untersucht wird oder wurde, die Position des Steuerpflichtigen und die der angerufenen Verwaltung sowie die mögliche Lösung. Es kann sich um ein laufendes oder beendetes gerichtsförmiges Verfahren oder um ein laufendes Verfahren vor den französischen oder vor zuständigen Behörden handeln.

2. Begründung der Methode der Verrechnungspreisbestimmung

Die Verwaltung (Verwaltungsanweisung vom 7. September 1999, 4 A-8-99; D. adm. 4 A-1215, 9. März 2001) hat festgelegt, dass die vom Unternehmen angewandte Methode korrekt ist, wenn sie zu einer Preisfestsetzung führt, die mit den Wettbewerbsregeln übereinstimmt und wenn die vorgelegte Dokumentation folgende Fragen beantwortet:

- methodologischer und dokumentarischer Art: zum Beispiel in Form eines internen Dokuments durch das Unternehmen mit Beschreibung der Methode, jeder Vertrag und jedes vertraglichen Dokuments, das zwischen den Unternehmenseinheiten der Gruppe, die von der Transaktion berührt werden, ausgetauscht wurde, und die die vertraglichen Verpflichtungen beider Parteien beinhalten... ;
- buchhalterischer Art: jeder Beleg aus der allgemeinen Buchhaltung und ggf. der Betriebsbuchhaltung/Kostenrechnung;
- wirtschaftlicher Art: alle Erwägungen und Daten, die sich auf den Markt beziehen und auf die Aufgaben, die von den Unternehmenseinheiten ausgeführt werden und die die vom Unternehmen angewandte Methode unterstützen (z. B. betreffend die Festlegung von niedrigen Preisen, mit dem Ziel, einen Markt zu erobern und auch, dass das Unternehmen Nachweise über die bezüglich des Marktes vorgenommenen Untersuchungen erbringt, die eigenen Merkmale und die der betroffenen Unternehmenseinheit, insbesondere im Bereich des Gesellschaftskapitals, der übernommenen Funktionen und des Risikos, dem man ausgesetzt ist, die vorgenommenen Maßnahmen, um das Ergebnis der vorgenommen Methode abzuschätzen und diese ggf. abzuändern); gegebenenfalls alle Informationen und Analysen bzgl. der vergleichbaren Beiträge, die das Erfordernis der erfolgten Wahl begründen.

Um ein Beispiel zu nennen (Verwaltungsanweisung vom 7. September 1999, 4 A-8-99; D. adm. 4 A-1215, 9. März 2001) werden folgende Informationen, die notwendig sind, um festzustellen, dass die vorgeschlagene Verrechnungspreismethode den Prinzipien des freien Wettbewerbs nicht entgegenstehen, an die Verwaltung übermittelt:

- sachgerechte Analyse beider Seiten mit Darstellung der ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeit, der genutzten Vermögensgegenstände, der wirtschaftlichen Kosten und des übernommenen Risikos;
- wirtschaftliche Analyse oder Untersuchung der Preisfestsetzungspraxis und der ausgeübten wirtschaftlichen Funktionen im Bereich der von der Vereinbarung abgedeckten geografischen Zone;
- Liste der Konkurrenzunternehmen des Steuerpflichtigen und Untersuchung der Transaktionen, Aktivitäten oder nicht kontrollierten Unternehmen, die vergleichbar oder ähnlich denjenigen des Antrags bei der Verwaltung sind;
- Betroffene Maßnahmen zur Wirtschaftlichkeit und zum Ertrag der Investition;
- genaue Untersuchung der vorgenommenen Forschungsarbeiten und der Kriterien zur Identifizierung und Auswahl der möglicherweise zu vergleichenden unabhängigen Kriterien, wie auch die Art, nach der die Kriterien auf die potentiellen Vergleichskomponenten angewendet wurden. Diese Untersuchung schließt eine Liste der möglichen Vergleichsobjekte und einen Vermerk, der erklärt, warum jedes einzelne Kriterium verwendet wurde oder nicht, ein;
- präzise Aufstellung, wie die einzelnen Faktoren ausgewählt und angewandt wurden, die genutzt wurden, um die Aktivitäten der unabhängigen, zum Vergleich herangezogenen Objekte zur Feststellung der vorgeschlagenen Verrechnungspreismethode zu berichtigen.

3. Tätigkeit der Koordinationszentren für Forschung und Entwicklung

Die Verwaltung (BOI 4 C-2-05 vom 24. Februar 2005, n° 42) hat den Inhalt der vorzulegenden Dokumentation definiert, um sicher zu stellen, dass die zu versteuernden Gewinne für die Koordinationszentren für Forschung nicht in Frage gestellt werden.

Vorstellung der Unternehmensgruppe:

- * Identität der Muttergesellschaft
- * Organigramm

- * Art der Aktivitäten
 - * prozentualer Anteil der Aufteilung der Aktivitäten der Unternehmensgruppe nach geografischen Zonen (Asien, Europa, Mittlerer Osten, Amerika)
 - * wesentliche konsolidierte Finanzdaten.
-
- die Funktionen des Koordinationszentrums für Forschung (genaue Angabe der ausgeübten Tätigkeiten und der Lokalisierung der Zentren, deren Untersuchungen Koordinationsobjekt waren);
 - Liste der von den Leistungen profitierenden ausländischen Tochtergesellschaft;
 - eingesetzte Produktionsmittel (Projektbudget, Anzahl der Angestellten, Unterteilung der Angestellten nach Art der Tätigkeit, ...);
 - Satz der vorgeschlagenen pauschalen Preisspanne.

C. Advance pricing agreements

Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 5 Finanzverwaltungsgesetz FVG i. V. m. dem Erlass des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 29.11.2004, BStBl. I, 2004, 1144, ist das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zuständig für die Durchführung von Advance pricing agreements (APA).

Das Ziel eines APA ist es, Rechtssicherheit für die Verrechnungspreisbesteuerung von Firmen zu schaffen. Hierfür werden, für einen bestimmten Zeitraum, in bi- oder multilateralen Vereinbarungen mit dem Ausland, verbindliche Absprachen über die Fremdvergleichspreise zwischen zwei oder mehreren international kooperierenden Unternehmen getroffen.

Das BMF hat mit Schreiben vom 05.10.2006 (BStBl. I, 2006, 594) ein Merkblatt für bilaterale und multilaterale Vorabverständigungsverfahren auf der Grundlage der Doppelbesteuerungsabkommen zur Erteilung verbindlicher Vorabzusagen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen (sog. „Advance Pricing Agreements“ – APAs) veröffentlicht.

Es untergliedert sich in die folgenden Abschnitte:

1. Allgemeines,
2. Eröffnung des Verfahrens,
3. Inhalt des APA, vorzulegende Unterlagen, Ablehnung des APA-Antrags,
4. Durchführung des Vorabverständigungsverfahrens, Verfahrensgrundsätze,
5. Umsetzung,
6. Maßnahmen während der Laufzeit, Bindungswirkung,
7. Weitere Verfahrensregelungen,
8. Vereinfachtes Verfahren für kleinere und mittlere Unternehmen,
9. Veröffentlichung.

Anlage: Entwurf Vorabverständigungsverfahren – Mustervereinbarung.

Das Verfahren ist kostenpflichtig (§ 178a AO).

1^{ère} partie	101
Remarque préliminaire.....	101
A. Fondements juridiques.....	101
I. Fondements juridiques internationaux.....	101
1. Directive OCDE 1995	101
(1) Constat de la comparabilité	103
(2) Prise en compte des accords effectivement passés	103
(3) Relations commerciales et financiers particulières et combinées comme élément de comparaison	103
(4) Fourchette de prix de transfert raisonnable	104
(5) Recours aux données pluriannuelles	104
(6) Aspect significatif des pertes	105
(7) Aspect significatif des mesures officielles	105
(8) Compensation des avantages économiques.....	105
(9) Recours aux évaluations douanières	106
(10) Usage des méthodes de prix de transfert.....	106
2. Conventions fiscales bilatérales	106
(1) Article 7 de la convention-type de l'OCDE – les bénéfices de l'entreprise	107
(2) Article 9 convention-type de l'OCDE – entreprises liées	108
a) Comparaison avec la distribution occulte de bénéfice	109
b) Comparaison avec § 8 a KStG	109
(aa) Situation du droit jusqu'au 31/12/2007	109
(bb) Situation du droit à partir du 2008	109
c) Comparaison avec un apport occulte	109
d) Comparaison avec les retraits	110
e) Comparaison avec § 1 AStG	110
(3) Autres articles de la convention-type de l'OCDE.....	111
3. Essais d'harmonisation des règles d'imposition transfrontalières des entreprises au sein de l'Union Européenne	111

(1) Base d'imposition consolidée à l'impôt sur les sociétés	111
(2) Lignes directrices pour les accords préalables sur les prix de transfert	111
4. Fondements juridiques internationaux en France	
Conventions bilatérales d'imposition	114
II. Fondements juridiques en Allemagne et en France	115
1. Fondements juridiques en Allemagne	115
(1) Retraits et apports conformément au § 4 al. 1 EStG	115
a) Retraits.....	115
b) Apports.....	116
(2) Distribution occulte de bénéfice.....	116
(3) Compte courant d'associé - § 8 a KStG	118
a) Situation du droit jusqu'au 31 décembre 2007.....	118
b) Situation du droit à partir du 2008	119
(4) Apport occulte.....	119
(5) Rectification des recettes - § 1 AStG.....	120
a) Caractéristiques de la réglementation	120
b) Changements introduits par la réforme de l'imposition des entreprises	121
(aa) Les prix de transfert.....	121
(bb) Cas particulier du déplacement des fonctions.....	123
(cc) Rapport avec les autres réglementations	123
2. Fondements juridiques nationaux (France)	124
1) L'imposition des transferts de bénéfices à l'étranger.....	124
a) L'article 57 du Code Général des Impôts - Généralités	124
b) Relations avec une entreprise établie dans un pays à régime fiscal privilegié.....	125
c) Les relations avec une entreprise établie dans un pays à régime fiscal non privilégié.....	126
2) Le contrôle des transferts indirects de bénéfices à l'étranger.....	127
a) Procédure de contrôle.....	127
b) Extension des délais de prescription	127
3) Les accords préalables sur les prix de transfert (APP).....	128
a) Accords bilatéraux	129
b) Accords unilatéraux	130
c) Procédure simplifiée ouverte aux PME.....	130

d) Régime applicable aux activités de coordination de recherche et de développement	131
III. Directives administratives et jurisprudence.....	132
1. Directives administratives et jurisprudence en Allemagne	132
(1) Principes pour le contrôle de la répartition des recettes entre entreprises liées dans un contexte international (principes de gestion) du 23.02.1983.....	132
a) Les principes juridiques fondamentaux de répartition des recettes (al. 1) ..	132
b) Principes généraux de la répartition des recettes (al. 2).....	133
c) Livraisons de marchandises et prestations de services (al. 3).....	135
d) Intérêts et produits similaires (al. 4)	137
e) Concession de licences de brevets, de savoir-faire et d'autres biens immatériels ; contrat de recherche (al. 5)	137
f) Services administratives intragroupe (al. 6).....	138
g) La répartition des recettes par contrat (al. 7)	138
h) Mise en œuvre de corrections (al. 8)	139
(2) Principes de contrôle de la répartition des recettes entre personnes proches entre elles entretenant des relations d'affaires internationales portant sur les obligations d'intervention et de coopération, sur les corrections ainsi que sur les procédures d'accord et d'arbitrage (Règlement administratif – procédures) du 12.04.2005.	139
(3) Texte du 30.12.1999 concernant les principes de contrôle de la répartition des recettes par des contrats-cadre entre entreprises liées au niveau international	139
(4) Texte concernant les principes de contrôle de la répartition des recettes entre entreprises liées au niveau international dans les cas de détachement d'un salarié (Règlement administratif – Détachement de salarié) du 09.11.2001.....	140
(5) Texte concernant les règles administratives pour le contrôle de la répartition des recettes des établissements stables d'une entreprise ayant une activité internationale (règles administratives des établissements stables) du 24.12.1999.....	140
2. Les Directives administratives en France et la jurisprudence	141
1) Les techniques de transfert des profits	141
(1) Achat à prix majorés ou ventes à prix réduits.....	141

(2) Prêts consentis dans des conditions différentes de celles du marché	142
(3) Versement de redevances excessives ou sans contrepartie	143
(4) Prise en charge de frais.....	144
(5) Caution donnée gratuitement à des filiales étrangères	144
(6) Abandons de créances.....	145
(7) Participation forfaitaire aux frais d'exploitation d'une filiale à l'étranger	145
2) La charge de la preuve et la justification par l'entreprise de l'absence de transfert indirect de bénéfices	146
(1) Principes généraux.....	146
(2) Exemples.....	147
3) Les modalités d'imposition des transferts de bénéfices à l'étranger.....	148
(1) Rectification des résultats.....	148
(2) Régime fiscal des produits distribués	149
B. Règles de procédure.....	150
I. Obligation de documentation dans les relations d'affaires internationales	150
II. Exceptions pour les petites entreprises	152
III. Sanctions pour non-production ou impossibilité d'exploiter la documentation	152
1. Exposé général.....	152
2. Impossibilité d'exploiter	153
C. Règlement administratif sur la documentation des prix de transfert	154
D. Accord au sein de l'Union Européenne (procédure d'arbitrage) et procédure amiable (art. 25 convention-type de l'OCDE).....	156
I. Généralités.....	156
1. Convention arbitrage	156
2. Procédure amiable (Art. 25 convention-type de l'OCDE)	157

II. Détails de la procédure amiable	158
1. Conditions d'application de la procédure amiable fondée sur les dispositifs conventionnels.....	159
2. Précisions concernant les conditions d'application de la procédure amiable fondée sur la convention européenne (convention d'arbitrage)	160
3. Déroulement des procédures amiables.....	162
 E. Code comportemental pour l'application efficace de la Convention sur la rectification de la double imposition dans le cas de la rectification du bénéfice entre entreprises liées	163
 F. Code comportemental concernant la documentation des prix de transfert pour les entreprises liées dans l'Union Européenne (EU TPD).....	163
 2^{ème} partie	164
 A. Présentation des méthodes de prix de transfert.....	164
 Allemagne	164
 I. Présentation des méthodes de prix de transfert en Allemagne	164
1. Méthode de comparaison de prix	164
(1) Comparaison de prix externe	165
(2) Comparaison de prix interne	165
2. Méthode du prix de revente.....	166
3. Méthode du coût majoré.....	167
4. Autres méthodes de calcul des prix de transfert	168
(1) Méthode de la marge nette transactionnelle (transactional net margin method – TNMM, tiret 3.26 et suivants, lignes directrices OCDE 1995).....	168
(2) Méthode de comparaison des résultats (comparable profits method).....	169
(3) Méthode de répartition des bénéfices (profit split).....	169

France.....	169
B. Documentation des faits	172
I. Les particularités de la documentation en Allemagne	173
1. Plan	173
2. Documentation concrète des prix de transfert.....	173
(1) Informations générales sur le groupe (§ 4 n° 1 GAufzV).....	173
(2) Informations sur le domaine d'activité	174
a) Description des relations d'affaires	174
b) Analyse des fonctions et des risques (§ 4 n° 3 a GAufzV)	174
Tableau: analyse des fonctions et des risques	175
c) Analyse de la création de valeur (§ 4 n° 3 b GAufzV).....	176
d) Documentation appropriée (§ 90 tiret 3 phrase 2 AO, § 1 tiret 1 et 3 GAufzV)	176
e) Données sur la comparabilité et sur la planification.....	177
f) Analyse de la banque de données.....	177
g) Fourchettes	178
3. Résumé des situations et des directives de prix de transfert	178
II. Les particularités de la documentation en France	179
1. Documents à présenter	179
2. Justification de la méthode pour la détermination de ses prix de transfert.....	181
3. Cas des activités des centres de coordination de recherche et de développement.....	182
C. Accords préalables sur les prix de transfert	183

1^{ère} partie

Remarque préliminaire

Le cadre juridique des règles concernant les prix de transfert repose en Allemagne sur différentes sources du droit. A ce propos, il faut considérer que le législateur peut transférer sa compétence en matière de mise en place de la réglementation à l'Administration dans la mesure où des caractéristiques minimales sont respectées.

Les traités internationaux ont priorité sur le droit national conformément à l'article 25 de la Constitution. A ce propos, se pose souvent le problème du ainsi nommé « Treaty override » (passer outre le Traité) qui est en général jugé admissible dans les litiges de nature financière par le « Bundesfinanzhof » dans sa fonction de Tribunal suprême.

A. Fondements juridiques

I. Fondements juridiques internationaux

1. Directive OCDE 1995

Des représentants de l'Administration fiscale prétendent que les Directives ne lient pas les Etats membres de l'OCDE directement avec force de loi, tout comme les tribunaux et les entreprises (cf Runge, revue « Internationale Steuerrecht » 1995, 505).

La Directive OCDE 1995 contient huit chapitres et trois annexes :

Dans le chapitre I sont traités le contenu, la signification et l'utilisation du principe de comparaison. Le chapitre II traite des méthodes traditionnelles dites « en rapport avec le type d'affaires » (méthode de comparaison de prix, méthode des prix de revente, méthode « cost plus »). Le chapitre III est consacré enfin aux autres méthodes. Dans ce chapitre sont présentées la méthode de répartition du profit et la méthode de la marge commerciale nette.

Le chapitre IV traite de dispositions administratives en vue d'éviter et de maîtriser des litiges en matière de prix de transfert. Outre la question de la charge de la preuve, le rapport est consacré à la procédure amiable, au contrôle fiscal simultané, aux accords préalables sur les prix et aux procédures d'arbitrage. Le chapitre V traite de l'étendue et du contenu des obligations de documentation et de preuve des contribuables dans le domaine des prix de transfert.

Le chapitre VI traite de l'existence et de l'évaluation de biens immatériels lors de transfert de propriété et de mise à disposition. Le chapitre VII traite des prestations de service intragroupe et leurs facturations entre entreprises liées. Le chapitre VIII contient des recommandations sur la forme des accords de répartition de coûts.

Compte tenu du fait que la Directive OCDE 1995 représente un compromis, il en résulte des marges d'interprétation au niveau de chaque pays en ce qui concerne les points-clés de la Directive. Au niveau de chaque pays, il faut attribuer de l'importance aux points-clés suivants qui se trouvent à différents endroits de la Directive.

- Tired 1.69 : le principe de comparaison est respecté lors de l'emploi d'une méthode uniquement tandis que la méthodologie multiple (application de la meilleure méthode) créerait des difficultés considérables.
- Tired 4.16 : aussi bien le redevable que l'Administration fiscale devrait faire régner une grande prudence et pratiquer la réserve.
- Tired 1.51 : les faits ne peuvent être jugés rétroactivement à la lumière de connaissances acquises après coup.
- Tired 3.30 : le choix et l'utilisation d'une certaine méthode ne peuvent que se faire que sur la base d'informations accessibles au redevable.
- Tired 1.16 : lors de l'utilisation d'une certaine méthode, il faut tenir compte des différences entre les affaires intragroupe et les affaires avec les tiers.
- Tired 3.1 : les méthodes dites « de comparaison de bénéfice », (en particulier la « US-Comparable Profits Method »), ne sont reconnues que si elles cadrent avec les méthodes reconnues par l'OCDE.

- Tirez 4.28 : les dispositions en matière de sanctions des Etats devraient tenir compte que les sanctions non liées à des redressements seraient d'une dureté injuste.

Les Directives de l'OCDE (OCDE, Transfer Pricing guidelines for multinational entreprises and tax administrations, Paris, pages 1995 et suivantes) établissent 10 règles qui sont à observer impérativement à l'occasion d'une comparaison de prix, nonobstant la nature des relations commerciales ou financières.

(1) Constat de la comparabilité

Le principe de comparaison nécessite de mettre face à face des entreprises indépendantes au sujet des accords commerciaux et financiers fixés entre elles et les entreprises liées au sujet des accords fixés entre elles. Dans ce parallèle, les différences reconnues dans les accords autorisent uniquement une correction des bénéfices si les relations entre les entreprises sont comparables.

(2) Prise en compte des accords effectivement passés

Une autre règle fondamentale de la Directive OCDE prévoit au tiret 1.36 que l'Administration fiscale doit se baser sur les affaires effectivement réalisées entre entreprises liées à l'occasion de ses contrôles.

(3) Relations commerciales et financiers particulières et combinées comme élément de comparaison

D'après le tiret 1.42 de la Directive OCDE chaque relation commerciale ou financière entre des entreprises liées est fondamentalement un élément à comparer d'une manière isolée. Cependant les relations commerciales et financières individuelles sont souvent si étroitement reliées entre elles qu'elles ne peuvent être appréciées que dans leur globalité et non d'une manière isolée. Le tiret 1.42 de la Directive OCDE donne l'exemple du contrat de licence de savoir-faire et concomitamment de livraisons du fabricant licencié avec les composants.

(4) Fourchette de prix de transfert raisonnable

L'expérience montre que généralement il existe non pas un seul prix de transfert raisonnable, mais une fourchette de prix raisonnables (cf Menk in Blümich, § 1 AStG, Rz. 55, 58 ; Schaumburg, Droit fiscal international, Rz. 18.113, jugement de la Cour Suprême du 17.10.2001, Az. I R 103/00, BFH/NV 2002, 134). Selon la Directive OCDE, l'existence de fourchettes s'explique pour les raisons suivantes (cf Tz. 1.45 ff. Directive OCDE):

- Entre les entreprises indépendantes les accords et les prix ne sont - à commencer par les circonstances – qu'exceptionnellement identiques.
- L'utilisation d'une méthode de prix de transfert conduit souvent à une fourchette de prix qui ont chacun autant de valeur.
- Si plusieurs méthodes sont employées afin de vérifier un prix de transfert, il se peut que chaque méthode produise une fourchette de prix raisonnable qui ne coïncident que partiellement.

Si le prix convenu entre les entreprises liées se trouve dans la fourchette, une correction des bénéfices doit être écartée selon l'OCDE (cf. tiret 1.48 Directive OCDE ; confirmant Schaumburg, droit fiscal international, Rz. 18.113).

L'Administration fiscale allemande n'admet la recherche d'une fourchette que dans des limites restrictives (cf. tiret 3.4.12.5).

(5) Recours aux données pluriannuelles

Les Directives OCDE recommandent lors de recherche ou de contrôle de prix de transfert d'examiner les données non seulement de l'année de réalisation des transactions entre les entreprises liées, mais aussi celles des années précédentes. Cela se justifie par l'acquisition d'une meilleure compréhension des relations commerciales et financières entre les entreprises liées. La Directive OCDE donne l'exemple de données sur le cycle de vie d'un produit et sur le développement conjoncturel d'un secteur et d'une entreprise dans le temps. Un autre exemple est donné sur la stratégie commerciale pluriannuelle comme l'introduction sur le marché d'un nouveau produit.

(6) Aspect significatif des pertes

Selon l'opinion de l'OCDE, les redevables et l'Administration fiscale devraient soumettre à un examen attentif les prix de transfert :

- si une entreprise liée génère des pertes et que les entreprises liées avec lesquelles elle réalise des transactions sont profitables;
- ou bien si une entreprise liée subit des pertes continuellement, tandis que le groupe auquel elle appartient travaille dans son ensemble avec profit.

Un contrôle intensif des prix de transfert est opportun dans ces cas-là, car une entreprise indépendante ne s'occuperait pas d'affaires à des conditions générant continuellement des pertes.

(7) Aspect significatif des mesures officielles

L'intervention de l'Etat dans la formation des prix est fréquente et peut être observée dans de nombreux pays. Par exemple, sont mis en place les droits de douane à l'introduction sur le territoire, les contingents d'importation et la réglementation sur les devises.

(8) Compensation des avantages économiques

Le tiret 1.62 de la Directive OCDE se prononce en faveur d'une reconnaissance de la compensation des avantages économiques par l'Administration fiscale. Cela signifie la compensation partielle ou totale entre des conventions avantageuses en faveur d'une entreprise liée dans le cadre de relations d'affaires avec une autre entreprise liée et des conventions désavantageuses dans le cadre d'autres relations d'affaires avec la même entreprise liée, sachant que les deux entreprises liées introduisent sciemment la compensation dans leurs accords. Une compensation de l'avantage doit également être admise lorsqu'elle est le résultat de plus de deux transactions.

(9) Recours aux évaluations douanières

Le tiret 1.65 de la Directive OCDE constate d'abord que l'Administration des Douanes de nombreux pays utilise le principe de comparaison pour déterminer la valeur en douane de marchandises importées par une entreprise liée. A l'intérieur du territoire de l'Union Européenne s'applique depuis le 01.01.1994 le Code douanier (VO CEE n° 2919/92 avec son décret d'application CEE n° 2454/93).

Pour déterminer la valeur en douane, plusieurs méthodes sont admises, par exemple la valeur vénale de marchandises de même nature. Selon l'article 29 al. 1 ZK la valeur vénale est le prix effectivement payé ou à payer pour des marchandises dans une vente à l'occasion d'une introduction sur le territoire de l'Union Européenne. Si l'acheteur et le vendeur sont liés entre eux, le prix effectivement payé doit également être pris pour base du dédouanement, sauf si le lien a eu une influence sur le prix ; article 29 al. 2 a ZK.

(10) Usage des méthodes de prix de transfert

Pour l'application de comparaison, les redevables et les Administrations fiscales se servent de procédures pour lesquelles le concept de « méthodes des prix de transfert » a été introduit. Les différentes méthodes de prix de transfert ont pour but de déterminer un prix comparable ou bien une fourchette raisonnable de prix comparables. En principe, les entreprises ont le choix de la procédure permettant de déterminer leurs prix de transfert (cf tiret 1.68 Directive OCDE).

Seul le résultat ou bien la concordance avec le prix comparable compte. Il faut répondre aux deux questions suivantes :

- quelles méthodes sont compatibles avec le principe de comparaison ?
- sous quelles conditions la méthode admise a-t-elle été utilisée d'une manière appropriée ?

2. Conventions fiscales bilatérales

L'Allemagne a signé avec presque tous les pays du monde une convention fiscale afin d'éviter la double imposition concernant les revenus et le patrimoine. En règle générale, les conventions

fiscales bilatérales signées par l'Allemagne s'appuient sur la convention-type de l'OCDE avec toutefois certaines nuances.

La problématique des prix de transfert est notamment abordée dans les articles 7 et 9 de la convention-type de l'OCDE.

(1) Article 7 de la convention-type de l'OCDE – les bénéfices de l'entreprise

L'article 7 énonce le principe reconnu qu'une entreprise d'un état ne peut être imposé dans un autre état, sauf si elle exerce dans l'autre état une activité au moyen d'un établissement stable (article 7 § 1 de la convention-type de l'OCDE).

Le paragraphe 2 de l'article 7 présente un intérêt particulier. La norme du calcul du profit d'un établissement stable dans les conditions de pleine concurrence y est posée. Y est exposée l'opinion reprise en général dans les conventions bilatérales selon laquelle le profit imputable à un établissement stable est celui que cet établissement stable aurait généré s'il avait contracté non avec le siège principal de l'entreprise, mais avec une entreprise tierce aux conditions et prix du marché (arm's length principle).

Le paragraphe 3 de l'article 7 de la convention-type de l'OCDE énonce clairement comment la règle générale du paragraphe 2 s'applique aux charges d'un établissement stable. Il reconnaît expressément que – au moment de la détermination du profit d'un établissement stable – les dépenses exposées dans l'intérêt de l'établissement stable, quel que soit le lieu de ces dépenses, peuvent être passées en charges.

D'après le paragraphe 4 il est possible, si l'usage le permet, de déterminer le profit de l'entreprise d'une manière indirecte.

Pour d'autres précisions, il faut se reporter aux commentaires concernant l'article 7 de la convention-type de l'OCDE (confer Wassermeyer in «Debatin /Wassermeyer, commentaire article 7 convention-type double imposition»).

A ce sujet il faut mettre en avant la volonté dans le cadre de l'OCDE d'étendre le concept d'établissement stable afin d'attribuer aux pays de la source une base imposable plus importante.

(2) Article 9 convention-type de l'OCDE – entreprises liées

Cet article concerne les régularisations sur les résultats qui doivent être prévues à des fins fiscales quand les transactions entre les entreprises liées (société-mère et société filiale ainsi que sociétés sœurs) n'ont pas été conclues aux conditions du marché.

Il est autorisé que les autorités fiscales d'un pays signataire rectifie les livres comptables des entreprises pour le calcul de l'impôt d'entreprises liées, lorsque celles-ci ne présentent pas le bénéfice réellement imposable dans ce pays à cause des relations particulières existant entre les entreprises.

L'interaction sur la réglementation nationale en matière de sous-capitalisation (thin capitalization en Allemagne : § 8 a KStG) pose problème.

Le paragraphe 2 prévoit la possibilité d'une contre-régularisation lorsque dans un pays signataire un profit est ajouté au profit initial de l'entreprise de ce pays et, par conséquent, imposé, sachant que une entreprise de l'autre pays signataire a été imposée dans ce pays au titre de ce complément de profit. Il faut tenir compte des règles appropriées dans la convention fiscale bilatérale.

Selon l'opinion prédominante, l'article 9 limite les possibilités d'ajustement du profit à celles qui existent conformément au droit fiscal du pays utilisateur (confer Wassermeyer in « Debatin/Wassermeyer », même ouvrage, article 9 de la convention-type, alinéa 4).

L'article 9 ne crée pas lui-même d'obligation fiscale objective, mais la réglementation s'en tient au droit d'imposition existant dans le droit fiscal du pays d'application.

L'article 9 crée pour l'autre pays signataire une obligation conventionnelle de contre-régularisation lorsqu'un pays signataire rectifie un profit en sa faveur d'une manière pertinente et que la rectification du profit cadre dans l'autre pays signataire avec une évaluation du profit trop élevée et ne correspondant pas à l'article 9 § 1.

L'article 9 § 1 ne prévoit pas de méthode de régularisation du profit et de contre-régularisation. Cela signifie que le droit national du pays d'application a compétence afin de régler ces questions et que la réglementation correspondante n'est pas limitée par la convention. Il est

actuellement de la compétence du droit national du pays d'application de décider si par exemple une distribution occulte de bénéfice, un apport ou bien conformément au § 1 AStG conduit à une correction du bilan commercial ou du bilan fiscal ou bien conduit à un ajustement hors bilan (cf BFH du 29/06/1994, Acte 1 R 137/93, BFHE 175, 374).

L'article 9 § 2 al. 2 traite des conséquences secondaires des régularisations lorsque la réglementation renvoie au respect des autres dispositions de la convention.

a) Comparaison avec la distribution occulte de bénéfice

Le § 8 al. 3 KStG traite en complément de l'article 9 § 1 de tous les aspects de la correction du bénéfice. Cela est justifié par le fait que les prémisses de l'article 9 al. 1 sont plus limitées que ceux du § 8 al. 3 tiret 2 KStG.

b) Comparaison avec § 8 a KStG

(aa) Situation du droit jusqu'au 31/12/2007

Est litigieux le fait de savoir si l'article 9 al. 1 sert à clarifier l'application du § 8 a KStG et ne va pas à l'encontre de l'application § 8 a KStG.

(bb) Situation du droit à partir du 2008

Suite à la loi de 2008 réformant l'imposition des entreprises, le § 8a KStG a été complètement remanié par l'introduction d'un plafond d'intérêts et par l'interdiction temporaire de la déductibilité des intérêts dépassant le plafond. La concordance du nouveau § 8a KStG avec les autres règles juridiques est parfaite.

c) Comparaison avec un apport occulte

Les apports occultes sont possibles aussi bien dans les entreprises individuelles que dans les sociétés de personnes et les sociétés de capitaux. Ils peuvent provoquer des minoration de bénéfice s'ils ne sont pas comptabilisés comme des apports. Un apport peut être également la conséquence (contre-régularisation) d'un retrait, d'une distribution occulte de bénéfice ou d'une correction du bénéfice en application du § 1 AStG.

d) Comparaison avec les retraits

Un conflit entre l'article 9 al. 1 et le § 4 al. 1 tiret 1 EStG provient également du domaine des retraits. D'une part l'entreprise contrôlante peut être une entreprise individuelle ou une société de personnes.

D'autre part, une société de personnes peut être l'associé d'une société de capitaux ou bien une société de personnes et une société de capitaux peuvent être contrôlées par les mêmes personnes. En fin de compte le transfert de biens d'une société-mère de capitaux à sa société filiale peut être considéré comme un retrait chez la société-mère.

Dans tous les cas, le retrait peut avoir pour conséquence dans l'entreprise où il est effectué une correction du bénéfice conformément au § 4 al. 1 EStG. Seulement quand le retrait de la jouissance remplit également les conditions du § 1 AStG, entre en ligne de compte une correction du bénéfice en relation avec le principe du dealing-at-arm's length.

En comparaison avec l'article 9 al. 1, le retrait défini dans le § 4 al. 1 tiret 2 EStG traite des réalisations de compensations d'une manière plus large. Il concerne non seulement les transferts entre deux entreprises liées qui en outre sont situées dans des pays signataires différents, mais aussi tous les transferts de biens à l'extérieur de l'entreprise.

e) Comparaison avec § 1 AStG

Le rapport du § 1 AStG à l'article 9 al. 1 est particulier dans la mesure où la possibilité de corriger le bénéfice prévue conventionnellement en faveur des états signataires par l'article 9 al. 1 va en partie et d'une manière significative au delà de la règle contenue dans § 1 AStG. Par exemple il faut comprendre par « proximité » au sens du paragraphe 2 n° 1 AStG une participation importante. En revanche, d'après l'article 9 § 1 toute participation peut avoir pour conséquence une situation d'entreprises liées.

En ce qui concerne les autres particularités il faut se référer aux commentaires portant sur l'article 9 de la convention-type de l'OCDE (cf Sieker in «Debatin /Wassermayer», même ouvrage, article 9 de la convention-type).

(3) Autres articles de la convention-type de l'OCDE

Enfin, il faut retenir également l'interdiction contenue dans l'article 24 de la convention-type de l'OCDE et en particulier dans l'article 24 al. 3 qui interdit aux états signataires de traiter fiscalement d'une manière moins favorable les établissements stables d'entreprises étrangères que le même type d'établissements des entreprises nationales. L'article 25 de la convention-type de l'OCDE prévoit une procédure d'entente.

3. Essais d'harmonisation des règles d'imposition transfrontalières des entreprises au sein de l'Union Européenne

(1) Base d'imposition consolidée à l'impôt sur les sociétés

L'Union Européenne travaillait il y a quelque temps sur la notion d'assiette consolidée unifiée de l'impôt sur les sociétés. Les résultats de ces travaux auront des effets immédiats sur la problématique des prix de transfert au sein de l'Union Européenne.

Le groupe de travail de la Commission Européenne s'est donné comme mission de concentrer ses efforts sur les éléments constitutifs de l'assiette consolidée unifiée de l'impôt sur les sociétés. Le pays du lieu d'imposition n'entre pas dans la mission du groupe de travail. Aucune information sur la reprise de ces travaux n'est connue.

(2) Lignes directrices pour les accords préalables sur les prix de transfert

La Commission européenne a adopté dans un communiqué du 26 février 2007 des lignes directrices pour les accords préalables sur les prix de transfert (APA- Advance Pricing Agreements) à l'intérieur de l'Union Européenne.

Le communiqué se fonde sur les travaux du Forum sur les prix de transfert (JTPF- Joint Transfer Pricing Forum).

Le communiqué de la Commission européenne contient un rapport général sur les activités du Forum jusqu'à la fin de 2006 ainsi que les lignes directrices pour les accords préalables sur les prix de transfert (APA) dans l'Union Européenne.

Le communiqué se compose des points suivants :

- a) Rapport de la Commission Européenne sur les activités JTPF

La Commission donne une vue d'ensemble sur les différents instruments permettant d'éviter ou d'écarter les litiges en relation avec les prix de transfert.

- b) Lignes directrices pour les accords préalables sur les prix de transfert (APA) à la Commission Européenne

Les APA sont des accords entre les Administrations fiscales nationales par lesquels il est préalablement établi comment les transactions entre entreprises liées dans les différentes Etats membres sont imposées. Les lignes directrices adoptées doivent servir d'instrument d'orientation aux Etats membres pour une organisation efficace des procédures APA.

Chapitre 1 : Fondement juridique

Chapitre 2 : Mise en œuvre des procédures APA dans les Etats membres

Chapitre 3 : Transposition du programme APA

Chapitre 4 : Frais

Chapitre 5 : Niveau de complexité

Chapitre 6 : Documentation

Chapitre 7 : Déroulement de la procédure APA.

Il est conseillé de suivre une procédure en quatre phases :

1. Discussion préalable/ demande informelle
2. Requête officielle
3. Evaluation/ Négociation de la procédure APA
4. Clôture officielle.

La Commission part du principe que la procédure s'étend sur 18 mois (cf annexe C).

Chapitre 8 : Domaines spécifiques

De plus les six annexes suivantes sont jointes :

Annexe A : Liste des informations obligatoires lors d'une requête officielle (cf chapitre 6)

Annexe B : Analyse des fonctions (cf chapitre 6)

Annexe C : Schéma chronologique possible (cf chapitre 7)

Annexe D : Contenu des prises des positions de la part des autorités compétentes

Annexe E : Informations obligatoires des APA

Annexe F : Hypothèses de base.

Le Conseil de l'Union Européenne a adopté au cours de la séance du 05 juin 2007 les conclusions suivantes :

- Le Conseil salue le 3^{ème} communiqué de la Commission du 26 février 2007 sur l'activité du Forum commun de l'UE sur les prix de transfert, qui a pour but grâce à l'introduction des accords préalables sur les prix de transfert dans l'UE d'éviter dès le départ que naissent des litiges sur le prix de transfert et par conséquent sur les problèmes de double imposition.
- Le conseil reconnaît le travail effectué par le Forum sur les prix de transfert comme un progrès notoire et constate que les Etats membres se sont accordés afin de suivre les lignes directrices et afin de les transposer dans la pratique administrative de chaque Etat aussi loin que possible juridiquement.
- De plus le conseil salue la décision de la Commission du 22 décembre 2006 de prolonger de deux années renouvelables le mandat du Forum sur les prix de transfert et suggère à la Commission d'informer le Conseil régulièrement sur les travaux du Forum.

Le JTPF siège à intervalles réguliers. La dernière réunion a eu lieu le 24 mars 2009.

4. Fondements juridiques internationaux en France

Conventions bilatérales d'imposition

Les fondements conventionnels des redressements portant sur le prix de transfert doivent être recherchés concernant les conventions conclues par la France dans les articles équivalents aux articles 7 (bénéfices des entreprises) et 9 (entreprises liées) du modèle de l'OCDE (voir les commentaires ci-dessus).

Les conventions françaises n'ont jusqu'à une époque récente repris que très exceptionnellement dans leur texte le paragraphe 2 de l'article 9 (notamment la convention avec le Canada), qui n'est d'ailleurs pas interprété comme impliquant l'acceptation automatique par un Etat contractant des redressements de prix de transfert opérés par l'administration fiscale de l'autre. Les conventions les plus récentes incorporent de plus en plus souvent ce texte tout en l'assortissant de la condition suivante : «s'il [l'autre Etat] estime que cet ajustement est justifié» (par ex., conventions avec l'Algérie, 1999 ou l'Albanie, 2002) ou, plus précisément, «s'il estime que l'ajustement effectué par le premier Etat est justifié à la fois dans son principe et dans son montant» (ex : convention avec le Chili, 2004).

Il est bien établi en jurisprudence (cf. CE 17 février 1992, n°81690-82782, 9^{ème} et 7^{ème} s.-s., Sté Carrefour ; RJF 4/92, n°433 pour les conventions franco-belge, franco-espagnole et franco-italienne et CE 14 mars 1984, n°34430 ; RJF 5/84, n°593 pour la convention brésilienne identique à la convention espagnole sur ce point) qu'il n'existe aucune incompatibilité ou contradiction entre le fondement interne de la rectification des prix de transfert – à savoir l'article 57 du Code Général des Impôts (CGI) - et l'article 9 paragraphe 1 du modèle de l'OCDE, ou plus précisément son équivalent dans les conventions françaises, et que le second ne restreint donc en rien de droit pour l'administration fiscale française de mettre en œuvre le premier dans le cadre des relations avec des Etats liés à la France par une convention fiscale internationale, c'est-à-dire la quasi-totalité des pays avec lesquels la France entretient des relations économiques significatives (113 conventions en matière d'imposition des revenus au 1^{er} janvier 2007).

Quant à l'article 7 du modèle OCDE, il repose sur un principe – l'assimilation de l'établissement à une entreprise distincte – identique à celui qui est à la base du principe dit de territorialité de l'impôt français sur les sociétés tel qu'il est exprimé à l'article 209-1 du CGI.

II. Fondements juridiques en Allemagne et en France

1. Fondements juridiques en Allemagne

(1) Retraits et apports conformément au § 4 al. 1 EStG

a) Retraits

Les retraits sont tous les biens (marchandises, travaux, droits de jouissance et prestations) que le contribuable a prélevés à l'entreprise pour soi-même, pour son ménage et pour d'autres raisons étrangères à l'entreprise au cours de l'exercice (d'après § 4 al. 1 tiret 2 EStG).

Les retraits sont d'après § 6 al. 1 n° 4 EStG évalués d'une manière générale à la valeur d'usage. La valeur d'usage d'un bien est égale au montant qu'un acquéreur de la globalité de l'entreprise serait prêt à payer pour ce bien en particulier en considérant le prix de l'entreprise dans son ensemble (d'après § 6 al. 1 n° 1 tiret 3 EStG).

A la suite de la parution de la SEStEG (Loi sur les mesures fiscales accompagnant l'introduction de la Société Européenne et la modification d'autres réglementations fiscales), qui sert à accompagner l'introduction de la Société Européenne (SE) et de la Coopérative Européenne (SCE), un vide fiscal a été comblé dans § 4 al. 1, page 3 EStG (et § 12 KStG). D'après ce texte, le retrait d'un bien à des fins personnelles est soumis d'une manière générale aux mêmes règles d'imposition, exclusion et limitation que celles des plus-values sur cession ou des profits tirés de l'usage du bien.

Cette législation conduit à établir que, lorsque par exemple un bien de l'entreprise a minoré le bénéfice imposable par les amortissements comptabilisés, le vide fiscal est pratiquement comblé par l'application de la valeur d'usage et ainsi la comptabilisation des plus-values latentes est assurée en matière fiscale.

Il faut attendre pour constater les effets du changement de la jurisprudence concernant la fin de la théorie dite des retraits définitifs (arrêt du 17.07.2008, I R 77/06).

b) Apports

L'apport d'un bien est toujours neutre par rapport au résultat.

D'après §4 al. 1 tiret 7, 2^{ème} sous-tiret EStG/SEStEG, l'apport d'un bien est soumis aux règles d'imposition que celles des plus-values sur cession du bien.

Les droits de jouissance et les prestations peuvent faire également l'objet de retraits et d'apports. Fiscalement la nature de l'apport est davantage limitée dans la mesure où la possibilité de le comptabiliser au bilan est une exigence supplémentaire (cf BFH – Jugement du 20.08.1986, I R 41/82, BStBl. II 1987, page 65 de la Cour suprême GrS du 26.10.1987, BStBl. 1988 II, page 348).

Le § 6 al. 3 tiret 1 ainsi que al. 5 tirets EStG prévoient une permanence obligatoire de la valeur comptable pour les opérations de transfert. Il s'agit essentiellement des transferts de patrimoine entre associés d'une entreprise de personnes et de groupements d'entrepreneurs.

(2) Distribution occulte de bénéfice

D'après § 8 al. 3 tiret 2 KStG des distributions occultes de bénéfice ne peuvent venir diminuer le bénéfice de la société de capitaux. La distribution occulte de bénéfice n'est pas légalement définie, en revanche, la BFH, Cour Suprême compétente en matière fiscale a forgé la définition suivante dans une jurisprudence constante :

La distribution occulte de bénéfice est dans la société de capitaux une diminution du patrimoine ou bien une augmentation contrariée du patrimoine qui est voulue par la société, qui influe sur le niveau des revenus et qui n'a pas de rapport avec une vraie distribution. (cf jugement BFH du 01/02/1989, I R 2/85, BStBl. 1989 II, 473 ; décision BFH du 11/04/2003, acte IV B 176/02, BFH/NV, 2003, 919 section 31 al. 3 tiret 1 KStR).

En matière de prix de transfert, sont surtout intéressantes les distributions occultes de dividendes dans les situations transnationales, et aussi bien du pays considéré vers l'étranger que l'inverse. Il est fondamental de différencier les situations suivantes de distributions occultes de bénéfice entre entreprises liées :

a) Une société filiale dans un pays considéré obtient de sa maison-mère étrangère une chose de nature économique (achat ou usage de biens, prestations de service ou bien capital) moyennant une rétribution démesurément élevée.

b) Une société filiale dans un pays considéré transfert à sa maison-mère étrangère une chose de nature économique (cession ou mise à disposition de biens, prestations de service ou capital) moyennant une rétribution démesurément faible ou inexistante.

c) Une société-mère dans un pays considéré transfert à sa filiale étrangère une chose de nature économique (cession ou mise à disposition de biens, prestations de service ou capital) moyennant une rétribution démesurément faible élevée.

d) Une société-mère dans un pays considéré obtient de sa filiale étrangère une chose de nature économique (achat ou usage de biens, prestations de service ou bien capital) moyennant une rétribution démesurément faible ou inexistante.

La distribution occulte de bénéfice présuppose que la diminution de bénéfice ou l'augmentation de bénéfice contrariée est voulue par la société. Est fondamentale la référence objective au dirigeant qui agit en toute conscience (cf jugement BFH du 16/03/1967, I R 261/63, BFHE 89, 208). Le bénéficiaire de la distribution occulte de dividendes peut être un associé prédominant ou bien une personne de son entourage, mais aussi un associé non prédominant.

Sont également possibles les distributions triangulaires de bénéfice, lorsque, par exemple, des livraisons de marchandises entre sociétés filiales sont faiblement valorisées.

La distribution occulte de bénéfice ne diminue pas les revenus de la société. Mais plutôt ses revenus doivent être majorés à hauteur du montant de la distribution occulte de bénéfice. La distribution occulte de bénéfice doit être prise pour sa valeur commune telle définie au § 9 BewG (loi sur les valorisations). La correction est faite hors bilan.

En revanche, une diminution du patrimoine ou des revenus n'intervient pas quand l'avantage économique est compensé. Une compensation de l'avantage économique présuppose que les services rendus par la société sont compensés par des services rendus par l'associé de même valeur.

Une maison-mère étrangère est en tant que bénéficiaire non-résidente d'une distribution occulte de bénéfice imposable en Allemagne. En conséquence, l'entité distribuant doit également retenir l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (cf §§ 43 al. 1 n° 1, 44 al. 1. tiret 3 EStG, loi sur l'impôt sur le revenu).

La distribution occulte de bénéfice d'une filiale étrangère a causé normalement une augmentation parallèle du bénéfice chez la maison-mère dans le pays concerné. Dans la mesure où l'Etat étranger impose la distribution occulte de dividendes et que l'Administration fiscale allemande reconnaît les corrections effectuées de bénéfice tant sur le fond que sur le montant, alors la rectification du bénéfice est à traiter également en droit allemand comme une distribution occulte de bénéfice. En conséquence, est applicable ici également la réduction d'impôt en conformité avec le § 8 b al. 1 KStG.

(3) Compte courant d'associé - § 8 a KStG

a) Situation du droit jusqu'au 31 décembre 2007

Le § 8 KStG prévoit un complément concernant la réglementation sur la distribution occulte de bénéfice au § 8 al. 3 tiret 2 KStG. Au § 8 a KStG sont fixés des seuils, appelés « safe haven » concernant les comptes courants d'associé. Si le montant du compte courant dépasse le seuil, alors la rémunération du surplus du compte courant est considérée comme distribution occulte de bénéfice. D'après le § 8 a KStG ces rémunérations sont toujours considérées comme distribution occulte de bénéfice, et ceci indépendamment du fait que les conditions prévues au § 8 al. 3 tiret 2 KStG pour l'application de la distribution occulte de bénéfice soient remplies. Une question se pose alors pour savoir si :

- le § 8 al. 3 tiret 2 KStG prévaut sur le § 8 a KStG et que seules les rémunérations (ou partie de rémunérations) au-delà du seuil «safe-haven», mais raisonnables et considérées comme n'étant pas une distribution occulte de bénéfice sont visées,
- ou bien le § 8 a KStG se présente comme une «lex specialis», une loi d'exception, et ainsi exclut l'application de la règle générale.

b) Situation du droit à partir du 2008

La réglementation en vigueur sur les comptes-courants d'associés (§ 8a KStG) est abrogée par l'introduction du plafond d'intérêts. Elle a pour conséquence l'interdiction temporaire de déductibilité des intérêts et concerne toutes les modes de financement externe.

Les intérêts non déductibles sont reportées fiscalement et peuvent être déduits au cours des exercices suivants.

Le plafond des intérêts est valable aussi bien pour les personnes physiques que pour les sociétés de capitaux.

Cela a pour conséquence que la charge d'intérêts ne déductible qu'à hauteur de 30 % du bénéfice calculé avant intérêts, impôts et amortissements (EBITDA).

Une exception concernant l'interdiction temporaire et partielle de déductibilité existe quand :

1. La limite d'exonération de 1 million d'euros n'est pas dépassée ou bien
2. La clause de groupe est valable ou bien
3. La clause dite Escape trouve son application.

De plus pour les sociétés de capitaux il faut observer que la clause de groupe est valable seulement s'il n'existe pas de comptes courants d'associés dommageables.

Il faut renoncer ici à un exposé plus précis à cause de la réglementation volumineuse et complexe. La relation entre cette nouvelle réglementation et les normes juridiques existantes demeure obscure.

(4) Apport occulte

Le §8 al. 3 tiret 3 KStG prévoit que les apports occultes n'augmentent pas le revenu de la société de capitaux. Un tel apport existe lorsqu'un associé ou une personne de son entourage attribue à une société de capitaux des ressources qui ont la nature d'apports et que ce transfert

de ressources est voulu par la société (cf. section 40 al. 1 tiret 1 KStR). Ici aussi est visé le comportement normal du commerçant avisé. Les circonstances sont réunies en matière de droit des sociétés commerciales, sauf preuve contraire, si ces ressources n'auraient pas été attribuées par un tiers ayant un comportement normal de commerçant avisé (cf jugement BFH du 21.09.1989, IV R 115/88, BFHE 158, 397).

Chez la société de capitaux bénéficiaire apparaît une augmentation de son patrimoine, en revanche l'associé apporteur ne peut pas déduire dans ses charges l'apport occulte. Il faut cependant mentionner la possibilité de faire valoir la charge fiscale éventuellement au moment de la cession ou de la liquidation de la participation dans la société. Cependant ici, il faut également tenir compte du § 8 b al. 3 KStG qui, le cas échéant, supprime cette possibilité.

(5) Rectification des recettes - § 1 AStG

a) Caractéristiques de la réglementation

Le § 1 AStG, le Code Général des Impôts, est la norme fondamentale dans le droit fiscal allemand en matière de rectification des recettes. La norme permet de rectifier les recettes d'un contribuable (résident ou non-résident) en vue d'une imposition par l'Etat allemand, lorsqu'à l'occasion de transactions internationales des personnes proches entre elles se sont mises d'accord sur des conditions qui divergent de celles qui sont habituellement convenues avec des tiers. Si cette condition est remplie, les recettes sont déterminées comme si elles avaient été déterminées dans le cadre de transactions avec un tiers indépendant (cf jugement BFH du 19.01.1994, I R 93/93, BStBl. 1994 II, 725).

La BFH, la Cour Suprême, dans son arrêt du 21.06.2001, I B 141/00, IStR 2001, 509, a gravement mis en doute le fait que le § 1 AStG soit compatible avec le principe de non-discrimination de l'article 43 ff. EGV et de l'article 56 ff. EGV (Loi sur l'Union Européenne).

Le champ d'application de la réglementation est large, il porte sur les contribuables résidents et non-résidents, sur les personnes physiques et morales. De plus, les associations sans personnalité morale et les sociétés de personnes entrent dans le champ d'application du § 1 AStG, lorsqu'elles entretiennent des relations d'affaires avec l'étranger (jugement BFH du 17.12.1997, I B 96/97, BStBl. 1998 II, 321).

La BFH a décidé dans son jugement du 29.11.2000 (I R 85/99, BStBl. 2002 II, page 720 – arrêté d'exclusion du champ d'application) que certaines conventions de patronage ne sont pas à prendre en compte dans la terminologie de « relations d'affaires ». Pour cette raison la loi a été modifiée à partir de 2003 définissant à présent comme « relation d'affaires » toute relation créant des obligations qui ne sont pas des actes constitutifs de société.

Dans la terminologie de « relations créant des obligations » entrent aussi bien les relations contractuelles que les relations prévues par la Loi, sauf si celles-ci sont concernées par la deuxième partie du Code Civil. N'entrent pas par exemple dans la définition la famille et les successions. Les diminutions de bénéfice doivent être provoquées par des personnes proches entre elles. Les situations suivantes peuvent être celles de « personnes proches entre elles » :

- participation importante,
- influence prédominante,
- possibilités particulières d'influencer,
- communauté d'intérêts.

La rectification d'après le § 1 AStG est faite hors bilan dans une annexe (cf. jugement BFH du 19.01.1994, I R 93/93, BStBl. 1994 II, page 725).

b) Changements introduits par la réforme de l'imposition des entreprises

(aa) Les prix de transfert

Pour la première fois les dispositions en matière de prix de transfert qui étaient prises jusqu'alors uniquement dans les instructions administratives sont codifiées dans les textes (§ 1 Abs. 3 AStG) grâce à la Loi réformant l'imposition des entreprises.

Dans la mesure où des prix comparables ont pu être fixés sans réserve, les méthodes standards, c'est-à-dire la méthode des prix comparable, la méthode du prix de revente ou la méthode cost + sont à privilégier dans la détermination des prix de transfert.

Dans la mesure où plusieurs valeurs comparables (comparabilité limitée) sont identifiées, il en résulte des fourchettes. Ces fourchettes sont resserrées conformément au § 1 al. 3 phrase n°3 AStG).

Au cas où le prix fixé définitivement se trouve en dehors de la fourchette normale ou resserrée, alors s'ensuit une correction au détriment du contribuable dans la mesure où la correction est déterminée en fonction de la valeur moyenne située entre la fourchette supérieure et la fourchette inférieure dite médiane de la fourchette.

Dans la mesure où il n'est également pas possible de fixer des valeurs comparables avec une comparabilité limitée alors il en résulte une comparaison des prix basée sur des hypothèses. A cette occasion il faut tenir compte non seulement des prix envisagés par le prestataire, mais aussi des prix envisagés par le bénéficiaire des prestations (champ d'accord).

Ce champ d'accord est fixé en fonction des attentes de bénéfices de chacun (bénéfices potentiels). En conséquences deux évaluations doivent être faites. Il faut choisir la valeur qui est la plus vraisemblable. Si cette dernière valeur n'est pas trouvée, alors il faut choisir comme norme la moyenne de ce champ d'accord.

Au cas où le champ d'accord est obtenu d'une manière inappropriée, alors il n'est pas possible de rectifier les revenus, lorsque la valeur obtenue se trouve à l'intérieur du champ d'accord approprié.

Le § 1 al. 3, phrase n° 11 contient des règles sur les clauses d'adaptation des prix. Au cas où une telle clause n'a pas été convenue, alors il est supposé sauf preuve contraire que au moment de la transaction des incertitudes existaient sur les accords des prix et que des tiers auraient convenu des mêmes clauses d'adaptation des prix.

Dans la mesure où aucune clause d'adaptation n'est convenue et dans la mesure où il apparaît dans les dix ans suivant l'accord un écart important par rapport aux montants planifiés à l'origine, alors une correction est possible même pour une seule fois selon § 1 al. 3 phrase 12 AStG. Cette correction doit être faite au cours de l'exercice qui suit l'exercice où apparaît l'écart.

(bb) Cas particulier du déplacement des fonctions

Les déplacements des fonctions sont réglés comme un cas particulier du transfert des marchandises de chance et de risque à l'étranger au § 1 al. 3 phrase 9 AStG « déplacement des fonctions ». Le fisc allemand impose dans le cadre de cette réglementation le déplacement d'une fonction y compris les chances qui y sont rattachées, les risques, les marchandises qui sont transférées ou laissées et les avantages divers. Il n'est pas pris comme hypothèse que l'établissement taxable soit transféré. Il faut retenir pour la fixation des prix de transfert les effets sur le bénéfice consécutifs au déplacement de fonction tant au niveau de la société qui transfère qu'au niveau de la société qui reprend. La fixation des prix de transfert résulte d'un «Transferpaket» qui consiste en un transfert de fonction comme un tout, de marchandises et d'avantages divers.

Dans le cadre de la clause Escape, l'évaluation individuelle des marchandises transférées est possible pour déterminer les prix de transfert. Quand le montant total des prix individuels fixés correspond au «Transferpaket» d'une manière indivisible. Au cas où des biens immatériels ou des avantages sont transférés, alors est valable l'hypothèse, sauf preuve contraire, d'une clause d'adaptation des prix ainsi que la possibilité d'une correction postérieure unique par l'Administration fiscale.

Dans le cadre de la réforme de l'imposition des entreprises, le § 90 al. 3 phrase n° 8 AO prévoit une réduction à 30 jours du délai de présentation de la documentation pour des transactions spéciales.

Cette réduction du délai devrait normalement valable également pour les déplacements de fonctions, car celles-ci sont des transactions spéciales. Les changements décrits ci-dessus introduit par la réforme de l'imposition des entreprises s'appliquent pour la première fois au titre de 2008. Des précisions seront publiées sous peu dans une Ordonnance et dans une instruction BMF.

(cc) Rapport avec les autres réglementations

Le rapport entre le § 1 AStG avec les autres réglementations était complètement obscur. Les interprétations allaient d'une exclusion mutuelle du § 1 AStG et de la distribution occulte des bénéfices, du retrait ainsi que de l'apport occulte, en passant par une concurrence idéale entre

le § 1 AStG avec d'autres réglementations, la prééminence du § 1 AStG sur les autres réglementations jusqu'à la prééminence des autres réglementations sur le § 1 AStG (cf synthèse de Vögele/Raab, manuel sur les prix de transfert, chapitre A, Rz 224 m. w. N.).

Le point de l'Administration fiscale allemande était cependant de donner la prééminence aux autres réglementations, notamment dans les affaires de distribution occulte de bénéfice et les apports occultes (cf Tz. 5.3.3 du Règlement d'Administration - procédures).

A présent, il est prévu au §1 al. 1 AStG que les corrections importantes sont à mener à bien en appliquant dans tous les cas le principe de pleine concurrence.

2. Fondements juridiques nationaux (France)

Pour remettre en cause la politique de prix de transfert d'une entreprise, l'administration dispose d'un article du code général des impôts – l'article 57 - dont l'origine remonte à 1927 - et qui a été complété en 1996 par diverses dispositions de procédure destinées à faciliter son utilisation par l'administration et aujourd'hui codifiées sous les articles L 13 B et 188 A du Livre des procédures fiscales (LPF).

Par ailleurs, la procédure des accords préalables de prix (APP), destinée à prévenir les difficultés susceptibles de résulter des rectifications des prix des transactions entre entreprises liées, a fait l'objet d'une consécration législative récente (art. L 80 B 7° du LPF).

1) L'imposition des transferts de bénéfices à l'étranger

L'article 57 est mis en œuvre de manière différente selon que l'entité étrangère liée à l'entité française redressée bénéficie ou non dans le pays où elle est établie d'un régime fiscal privilégié.

a) L'article 57 du Code Général des Impôts - Généralités

La réglementation française est fondée sur l'article 57 du Code général des impôts qui autorise l'administration fiscale française à redresser les résultats déclarés par les entreprises françaises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France.

Les bénéfices indirectement transférés à ces entreprises étrangères, soit par voie de majoration des prix d'achat ou de diminution des prix de vente, soit par tout autre moyen, sont rapportés aux résultats de l'entreprise française.

L'article 57 du CGI n'est utilisable que dans les relations entre entreprises françaises ou étrangères. A la différence par exemple de l'article 482 de l'Internal Revenue Code américain, il ne s'applique pas dans le cadre de relations purement internes.

Il fait recours à la notion large d'"entreprise" et ne s'applique donc pas exclusivement dans les rapports entre deux sociétés: il concerne également les relations internes entre le siège et l'établissement d'une même société.

De ce dernier point de vue, il est le complément nécessaire de l'article 209-1 du CGI qui, dans le cadre du principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés qu'il exprime, exige que soit déterminé comme s'il s'agissait d'une entreprise distincte du siège, d'une part en vue de son imposition le résultat fiscal d'un établissement français (plus largement d'une "entreprise exploitée en France") d'une société étrangère, d'autre part en vue de son exonération celui d'un établissement étranger (plus largement d'une "entreprise exploitée hors de France") d'une société française.

La condition de dépendance n'est pas exigée lorsque le transfert s'effectue au profit d'entreprises établies dans un pays à fiscalité privilégié.

b) Relations avec une entreprise établie dans un pays à régime fiscal privilégié

La notion de régime fiscal privilégié est définie par l'article 238-A du CGI qui fait référence à deux critères :

- l'absence d'imposition à l'étranger ;

- ou l'existence d'un écart de plus de 50%¹ entre l'impôt acquitté à l'étranger et celui dont l'entreprise ou l'entité aurait été redevable en France dans les conditions de droit commun.

c) Les relations avec une entreprise établie dans un pays à régime fiscal non privilégié

Dans cette hypothèse, l'administration doit d'abord démontrer :

- soit la dépendance de l'entreprise française vis-à-vis de l'entreprise étrangère ;
- soit la dépendance de l'entreprise étrangère vis-à-vis de l'entreprise française ;
- soit que l'entreprise française est placée, en même temps qu'une ou plusieurs entreprises étrangères, sous la commune dépendance d'une même entreprise, d'un groupe ou d'un consortium.

L'article 57 du CGI ne donnant pas de définition de la notion de dépendance, la jurisprudence et l'administration ont considéré que cette notion devait s'entendre d'une manière large, à savoir la dépendance juridique ou de fait.

La dépendance juridique est établie lorsque l'entreprise étrangère :

- dispose d'une part prépondérante du capital ou de la majorité absolue des droits de vote dans la société française ;
- exerce dans l'entreprise française, directement ou par personnes interposées, des fonctions comportant le pouvoir de décision.

Si la dépendance juridique ne peut être démontrée, il convient de se référer à la dépendance de fait qui peut être de nature contractuelle ou résulter des conditions dans lesquelles s'établissent les relations entre deux entreprises.

¹ Définition donnée par l'article 104-II de la loi 2004-1484 du 30 décembre 2004 applicable depuis le 1^{er} janvier 2006. Auparavant, l'article 238 A employait l'expression « impôt [...] notablement moins élevé qu'en France », ce qui, selon l'administration désignait un prélèvement fiscal inférieur d'au moins un tiers à celui qui aurait été supporté en France et ce que le juge fiscal interprétait de manière plus souple et appréciait au cas par cas.

2) Le contrôle des transferts indirects de bénéfices à l'étranger

a) Procédure de contrôle

L'article L 13 B du Livre des procédures fiscales (LPF) permet à l'administration d'exiger d'une entreprise vérifiée des informations et documents sur les relations entretenues avec des entreprises étrangères et sur la méthode de détermination des prix des transactions.

La loi conditionne l'envoi de la demande d'informations à l'existence d'éléments faisant présumer un transfert de bénéfices. Selon l'administration (BOI 13 L-7-98, n°13), cette demande doit être précise mais n'a pas à être motivée. L'administration considère que cette disposition ne l'oblige pas à expliciter sa présomption.

La demande fixe un délai de réponse qui ne peut être inférieur à deux mois, délai qui peut être prorogé sur demande du contribuable sans toutefois que sa durée totale puisse excéder trois mois.

Au cas où la réponse de l'entreprise est insuffisante, l'administration met l'entreprise en demeure de compléter sa réponse dans un délai de trente jours.

Si l'entreprise ne répond pas à la demande initiale ou à la mise en demeure, ou si sa réponse à cette mise en demeure est insuffisante, l'administration est autorisée à évaluer le montant du transfert de bénéfices à partir des éléments dont elle dispose.

L'administration doit suivre la procédure de rectification contradictoire, sauf si l'entreprise était en situation de taxation d'office. En vertu de l'article 1735 II du CGI, l'entreprise est passible d'une amende spécifique de 10 000 € pour chaque exercice visé par la demande.

b) Extension des délais de prescription

Lorsque l'administration a, dans le délai de reprise initial, demandé certains renseignements à une autorité étrangère dans le cadre de l'assistance administrative internationale, les omissions ou erreurs d'imposition correspondantes peuvent être réparées, même si le délai initial est expiré, jusqu'à la fin de l'année qui suit la réponse à la demande ou, au plus tard, jusqu'à la fin

de la cinquième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est exigible (article L 188 A du LPF).

L'assistance administrative vise une demande de renseignements après d'un autre Etat, à raison des relations entrant dans le champ d'application de l'article 57 (ou de l'article 209 B) du CGI.

La prolongation du délai de reprise est subordonnée à la condition que le contribuable ait été informé de l'existence de la demande de renseignements au moment où celle-ci a été formulée, ainsi que de l'intervention de l'éventuelle réponse de l'autorité sollicitée au moment où cette réponse est parvenue à l'administration.

3) Les accords préalables sur les prix de transfert (APP)

En autorisant, par l'article L 80 B, 7° du LPF, les entreprises multinationales à solliciter de l'administration la conclusion d'un accord préalable sur la méthode de détermination des prix (APP) qui s'appliquera lors des futures transactions au sein de leur groupe, la loi de finances rectificative du 30 décembre 2004 a légalisé la pratique administrative récente des APP bilatéraux tout en ouvrant une possibilité nouvelle d'accords dits unilatéraux.

La loi garantit aujourd'hui que, lorsque l'administration fiscale française a conclu un tel accord, soit avec l'autorité compétente de l'autre Etat contractant (accord bilatéral) soit avec le contribuable (accord unilatéral), elle ne peut procéder à aucun rehaussement d'imposition sur les prix pratiqués conformément à cet accord.

L'accord peut toutefois être remis en cause en cas de présentation erronée des faits, de dissimulation d'informations, d'erreurs ou d'omissions imputables aux intéressés lors de la demande, de non-respect des obligations qu'il contient ou encore de manœuvres frauduleuses.

L'administration (BOI 4 A-11-05 du 24 juin 2005) a indiqué que des procédures d'accord préalable unilatéral et bilatéral allégées devraient être mises en place prochainement Une instruction administrative à paraître précisera les conditions d'éligibilité à cette procédure.

a) Accords bilatéraux

L'administration fiscale (BOI 4 A-8-99 du 17 septembre 1999) avait mis en place, sur le fondement exclusif des conventions fiscales internationales, une procédure d'accord préalable entre autorités compétentes permettant à une entreprise multinationale, par la détermination concertée d'une méthode de prix de transfert, de s'assurer auprès de l'administration fiscale française que les prix pratiqués dans ses relations industrielles, commerciales et financières intragroupe n'entrent pas dans les prévisions de l'article 57 du CGI. Ce mécanisme s'est trouvé confirmé par la loi de finances rectificative pour 2004 et trouve donc son fondement légal aujourd'hui dans l'article L 80 B 7° du LPF.

L'accord préalable, nécessairement conclu entre l'administration fiscale française et celle de l'Etat étranger, a pour cadre juridique la procédure amiable prévue par la convention fiscale liant les deux Etats (cf. article 25-3 de la convention modèle OCDE).

L'accord porte sur la méthode à retenir et non sur la fixation en tant que telle des prix de transfert au sein du groupe multinational. Il peut viser un ensemble de transactions ou des opérations plus limitées.

L'initiative de la procédure appartient au contribuable qui, parallèlement à la saisine de l'administration française (6 mois au moins avant l'ouverture du premier exercice concerné par la demande), doit formuler une demande dans l'autre Etat concerné.

Dans le cadre de la procédure d'instruction de la demande, l'entreprise doit fournir à l'administration tous les documents utiles à l'expertise de sa méthode de fixation des prix de transfert.

Les termes de l'accord entre les administrations françaises et étrangères sont communiqués à l'entreprise pour observation.

Six mois au moins avant la date d'expiration de l'accord, l'entreprise peut solliciter un renouvellement auprès de l'administration fiscale.

b) Accords unilatéraux

Depuis le 1^{er} janvier 2005, l'administration fiscale peut, sur le fondement de l'article L 80 B 7° du LPF, conclure un accord préalable portant sur les prix de transfert avec un contribuable (Instr. 4 A-11-05 du 24 juin 2005).

Cet accord constitue une prise de position formelle de l'administration fiscale française dont pourra se prévaloir le contribuable ; mais il ne sera pas opposable à l'administration d'un autre Etat et offre donc une sécurité juridique moindre que celle de l'accord bilatéral, qui demeure privilégié.

Un tel accord permet de répondre à certains cas de figure, notamment :

- absence de procédure d'accord préalable sur les prix dans l'autre Etat ;
- transactions concernant un grand nombre de pays ;
- transactions portant sur des sujets particuliers ou d'une complexité limitée mais source récurrente de divergence d'appréciation (par exemple cas simples de refacturation de frais de direction générale pour lesquels l'entreprise demande la validation de la clé de répartition) ;
- l'entreprise est une PME.

c) Procédure simplifiée ouverte aux PME

Pour faciliter l'accès des PME (au sens de l'article 44 septies du CGI, c'est-à-dire au sens du droit communautaire), l'administration a mis en place à leur intention une procédure simplifiée (Instr. 28 novembre 2006, 4 A-13-06) qui consiste à :

- alléger la documentation exigée pour le dépôt et l'instruction de la demande d'accord ;
- les aider dans l'analyse fonctionnelle et le choix de la méthode de prix à retenir ;

- réaliser, à titre expérimental et à la demande de l'entreprise, l'analyse de comparabilité externe dans les bases de données usuelles ;
- réduire le contenu du rapport annuel de conformité exigé pour le suivi de l'accord.

Parallèlement, pour aider les PME à définir une politique de prix et s'assurer que les valorisations retenues sont conformes au prix de pleine concurrence, la Direction générale des impôts (DGI) a mis à leur disposition, en novembre 2006, un guide pratique, intitulé «Les prix de transfert – guide à l'usage des PME».

d) Régime applicable aux activités de coordination de recherche et de développement

L'administration (BOI 4 C-2-05 du 22 février 2005) a mis en place un dispositif destiné notamment à sécuriser le régime fiscal des centres de coordination de recherche et de développement.

Les centres de coordination de recherche et développement qui exercent leur activité au seul profit du groupe dont ils dépendent peuvent obtenir a priori de l'administration fiscale française que le montant de leurs bénéfices imposables ne sera pas remis en cause s'ils le déterminent en appliquant un taux de marge fixé préalablement au montant des charges d'exploitation courantes.

Cette garantie qui porte sur le caractère éligible des activités et sur la méthode de détermination du bénéfice est déterminée d'un commun accord entre l'administration et la société pour une durée comprise entre trois et cinq ans.

L'administration communique sa décision par écrit dans un délai de trois mois à compter de la réception de la demande, cette période pouvant être prorogée des délais nécessaires à l'obtention des renseignements dans le cas de demandes incomplètes.

III. Directives administratives et jurisprudence

1. Directives administratives et jurisprudence en Allemagne

Le rapport de l'OCDE de 1979 a incité l'Administration fiscale allemande à mettre en pratique le principe de comparaison avec les tiers pour la circulation des services entre les entreprises liées au niveau international.

Pour cette raison le Ministère allemand des Finances a pris position dans plusieurs textes concernant des sujets complexes en matière d'activités internationales. Ces textes sont les suivants :

(1) Principes pour le contrôle de la répartition des recettes entre entreprises liées dans un contexte international (principes de gestion) du 23.02.1983

L'Administration fiscale allemande a confirmé dans son ordonnance coordonnée entre Länder «pour juguler le flot des normes » du 29.03.2007 que cette note du Ministère fédéral des Finances (BStBl. 1983 I, 218) continuait à s'appliquer, bien que ces principes de gestion soient en partie dépassés par la jurisprudence, mais aussi par des notes postérieures du Ministère fédéral des Finances (voir ci-dessous (2) et (3)).

Cependant les éléments principaux de cette note du Ministère fédéral des Finances (dénommés ici principes de gestion 1983) sont présentés brièvement ci-après dans la mesure où ils sont encore valables. Cet exposé contient des décisions jurisprudentielles en rapport avec ces éléments. D'autres décisions jurisprudentielles sont contenues dans « Schreiber, les prix de transfert, 2008 ».

a) Les principes juridiques fondamentaux de répartition des recettes (al. 1)

Dans cet alinéa 1. sont exposées les règles de répartition du droit fiscal allemand ainsi que les clauses de répartition des conventions fiscales bilatérales.

Dans la rubrique 1.3 de l'alinéa « conditions de répartition des recettes entre personnes proches » la note du Ministère fédéral des Finances contient une définition de la distribution occulte des bénéfices et celle de l'apport occulte et traite des rectifications des recettes au sens

du § 1 AStG. Dans cette rubrique de la note du Ministère fédéral des Finances sont définis la participation significative (al. 1.3.2.2.), l'existence d'une influence prédominante (al. 1.3.2.4.), les relations d'affaires avec possibilités d'influence (al. 1.3.2.6) et l'interdépendance avec identité d'intérêts (al. 1.3.2.7.).

Ainsi l'interdépendance avec influence prédominante peut reposer à la fois sur un fondement juridique, sur une situation de fait ou sur des intérêts communs. Elle peut en particulier reposer sur des droits similaires à ceux d'une participation et sur des contrats d'entreprises par exemple au sens des § 291 et 292 de la Loi sur les actions, sur la participation directe ou indirecte de la même personne à la gestion, sur le contrôle de deux entreprises ou sur la subordination de deux entreprises sous influence prédominante d'une troisième entreprise.

b) Principes généraux de la répartition des recettes (al. 2)

La comparaison avec les situations de pleine concurrence est posée comme principe de référence dans la répartition des recettes et permet de juger si les intéressés se sont conduits comme des tiers indépendants (comparaison en situation de pleine concurrence). Les relations de pleine concurrence constituent la référence. L'attention habituelle d'un dirigeant ordonné et consciencieux vis-à-vis est le principe de base de ses relations avec l'extérieur (cf. jugement BFH du 10.05.1967, I-R-187/64, BStBl. III 498).

En matière de répartition des recettes il faut tenir compte des fonctions de chaque entreprise proche. Par conséquent la structure, l'organisation, la répartition des activités et celle des risques dans le groupe ainsi que l'attribution des biens ont une signification particulière. Quelles entreprises remplissent chaque fonction (fabrication, montage, recherche et développement, administration, ventes, services) et en quelle qualité les entreprises remplissent cette fonction (par exemple en tant que distributeur, agent, participant au même titre que les autres ou bien courtier d'un pool).

Pour la répartition, il faut se référer à la détermination des prix entre indépendants pour les mêmes livraisons ou prestations (prix comparable de pleine concurrence) ou bien quels produits ou quelles charges seraient acceptées par le contribuable avec un comportement de pleine concurrence.

Comme point de repère pour la mesure des prix comparables de pleine concurrence, entrent en ligne de compte par exemple les cours de bourse, les prix du marché pratiqués dans la branche et les marges et calcul de prix de revient ou autres aspects qui influent sur la formation des prix dans une économie de marché (données économiques). Est visé un dirigeant d'entreprise ordonné qui fixe le prix de transfert avec soin à partir des données disponibles ou accessibles (cf. jugement BFH du 10.01.73, I-R-119/70, BStBl. II 322).

Le cas suivant peut par exemple être cité : une entreprise allemande exporte vers une entreprise commerciale située dans un pays à fiscalité privilégiée. Lors de la livraison des marchandises à cette entreprise, les marges de manœuvre existantes sont utilisées continuellement de telle sorte qu'apparaisse au niveau de l'entreprise commerciale une marge brute démesurée par rapport à sa fonction. Le dirigeant de l'entreprise allemande défavorisée qui agirait « en bon père de famille » n'accepterait pas une configuration. Les recettes doivent être par conséquent corrigées.

La lettre du Ministère fédéral des Finances relative au al. 2 explique les détails des points suivants :

2.2 Méthodes standard pour le contrôle des prix de transfert

Les méthodes de comparaison des prix, du prix de revente et du cost + sont visées ici.

2.2 Compensation de l'avantage

D'après l'Administration, une compensation entre les transactions avantageuses et celles défavorables avec des personnes proches est admissible si des indépendants avaient procédé à une telle compensation dans leurs affaires communes (cf. al. 2.3.1.). La condition autorisant la compensation de l'avantage est que les transactions ont un lien entre elles, que les avantages et les désavantages de chaque transaction puissent être quantifiés avec le soin d'un dirigeant « bon père de famille » et que la compensation ait été convenue ou bien qu'elle soit la base de la transaction défavorable.

Le tribunal administratif de Münster a dans son jugement du 16.03.2006, 8-K-2348/02-E-rkr., IStR 2006, 794, décidé que, lorsque des machines et du matériel sont mis par le contribuable à disposition d'une personne qui lui est proche au sens du § 1 de la Loi sur les actions pour un

travail à façon réalisé par le contribuable, les accords passés sont appréciés globalement et la compensation de l'avantage est autorisée.

2.3 Application des méthodes

La note du Ministère fédéral des Finances considère qu'il n'existe pas de hiérarchie entre les méthodes standard pour contrôler les prix de transfert. Cette position devrait dépassée suite à la modification du §1 al. 3 AStG dans le texte de la Loi réformant l'imposition des entreprises.

La note du Ministère fédéral des Finances constate qu'il doit être souvent nécessaire d'exploiter plusieurs méthodes dans la fixation des prix de transfert (al. 2.4.2.).

Comme ultime solution, il est accepté dans certains cas particuliers où les rapports réels ne peuvent pas être comparés avec une situation entre indépendants du même type, qu'une répartition appropriée des recettes générées par les transactions soit utilisée, comme l'aurait convenu un dirigeant d'entreprise agissant « en bon père de famille ».

c) Livraisons de marchandises et prestations de services (al. 3)

Cet alinéa fait la différence entre d'une part les biens et marchandises livrés (al. 3.1.) et d'autre part les services professionnels rendus (al. 3.2.) entre personnes proches. Des critères particuliers sont établis afin d'obtenir des principes - directeur pour le contrôle des prix de transfert. Il faut tenir compte de la nature particulière, de la qualité ainsi que du degré d'innovation des biens et marchandises livrés, du marché, des fonctions et les étapes, les accords préalables, en particulier sur la responsabilité, les délais de paiement et les situations particulières de concurrence.

Il ne faut pas considérer par exemple les prix qui se forment sur des marchés fermés particuliers ou bien ceux qui sont influencés par des régulations administratives ou par des mesures similaires.

La Cour suprême en matière fiscale a dans son arrêt du 19.02.2004, I-B-127/03, BFH/NV 2004, 821 soulevé la question de savoir si une configuration de prix peut conduire à une distribution occulte de bénéfices entre sociétés sœurs, si ces mêmes prix sont pratiqués pour des tiers indépendants.

En ce qui concerne l'application des méthodes standard, l'alinéa 3.1.3. contient des exemples. Il faut relater l'exemple suivant : une entreprise appartenant à un groupe livre des produits semi-finis à une autre entreprise du groupe pour poursuivre le processus de fabrication. Un marché pour ce type de produits n'existe pas. Dans ce cas, la méthode cost + s'impose en général, si des indépendants procèdent de la même manière en tenant compte de leur estimation des coûts des marchandises majoré du bénéfice.

En outre, il est fait référence aux jugements suivants :

1. Jugement de la Cour suprême du 26.04.2005, I-R-22/04, in ISTR 2005, 598 : dans ce jugement la Cour suprême énonce qu'un prix d'achat ne peut être qualifié de prix de pleine concurrence simplement parce qu'il est basé sur un listing de prix utilisé pour tous les clients du fournisseur concerné. Une société de distribution n'acceptera pas d'acheter régulièrement les marchandises visées à un prix d'achat si elle prévoit de revendre ces marchandises à perte.

2. Jugement de la Cour suprême du 21.12.1972, I-R-70/70, BStBl. 1993 II, 449. Dans ce jugement la Cour explique que si une société de capitaux facture à une société-sœur des marchandises livrées à un prix exagéré conduisant à des pertes récurrentes, il existe d'une manière sous-jacente des distributions occultes de bénéfices à la maison-mère commune étrangère qui sont à taxer à son niveau comme des revenus de capitaux mobiliers.

3. Le Tribunal administratif de la Hesse, jugement du 17.10.1988, IV-293/82, EFG 1989, 200. Dans cette décision, le Tribunal administratif de la Hesse juge qu'il existe une distribution occulte de bénéfices si une SARL allemande de distribution génère en partie des pertes qui résultent du fait que la société fabricante étrangère, associée unique livre des produits à la société de distribution à des prix qui rendent impossibles les bénéfices à cause de la marge commerciale brute insuffisante. Cette conclusion n'est pas en contradiction avec le fait que la société-mère étrangère ait livré à un prix inférieur à ses propres coûts et au fait que les prix facturés soient bas.

En ce qui concerne les prix des services professionnels, la méthode du cost + doit être utilisée en règle générale si les prix comparables font défaut (cf. al. 3.2.3.2.).

L'alinéa 3.3. « coûts de publicité » contient des explications sur le fait que l'entreprise dont l'activité profite de la promotion commerciale doit supporter les charges. La position de

l'Administration est confirmée par le jugement de la Cour suprême du 17.02.1993, I-R-3/92, BStBl. 1993 II, page 457. Dans le cas d'espèce, la société-mère danoise n'avait pas participé aux coûts élevés de publicité et de pénétration de son produit sur le marché allemand supportés par la société allemande de distribution.

A l'alinéa 3.4. « coûts de pénétration d'un marché » il est écrit que de tels coûts ou des diminutions de chiffre d'affaires sont à répartir entre l'entreprise qui fabrique et celle qui distribue.

La Cour suprême a déjà jugé (jugement du 01.02.1967, I-220/64, BStBl. 1967 III, page 495) qu'une distribution occulte de bénéfices à la société-mère étrangère existe quand une société allemande (dépendante) de distribution a pris en charge seule ou quasiment seule les coûts d'introduction en Allemagne des produits de la société-mère étrangère et que la prise en charge des coûts commerciaux est inhabituelle dans la branche concernée, toutes choses étant égales par ailleurs. Si la prise en charge des coûts commerciaux est habituelle, il en résulte des pertes durables pour la société allemande de distribution et par conséquent, un contrôle des conditions commerciales restantes et en particulier des prix de transfert est pertinent par comparaison avec les conditions contractuelles qui existent entre des entreprises indépendantes dans la même branche d'activité.

Les frais de lancement sont en principe à la charge de la société nouvellement créée, agrandie ou réorganisée (cf. al. 3.5. « frais de lancement »).

d) Intérêts et produits similaires (al. 4)

Il faut d'abord distinguer entre un véritable octroi de prêt et une distribution occulte de bénéfices ou un apport occulte. Ensuite, les taux d'intérêts qui s'imposent en fonction du montant et de la durée du crédit sont traités. L'alinéa 4.4. contient un exposé sur les cautions et obligations similaires entre personnes proches.

e) Concession de licences de brevets, de savoir-faire et d'autres biens immatériels ; contrat de recherche (al. 5)

Si un bien immatériel est laissé à disposition d'une entreprise proche pour être exploité, alors il faut appliquer le prix comparable de pleine concurrence. La mise à disposition du nom du

groupe au profit d'une entreprise appartenant à ce groupe constitue en règle générale un soutien pour lequel des redevances ne sont pas fiscalement admises. En revanche, il en est autrement si le nom du groupe est en même temps protégé comme nom de marque ou label dans la mesure où une valeur propre revient à la marque mise à disposition (jugement BFH du 09.08.2000, I-R-12/99, BStBl. 2001 II, 140).

Cependant, maintenant peut se poser la question de savoir si, par exemple à l'occasion d'une mise à disposition d'un savoir-faire non protégé, les conditions d'un transfert de fonction ne sont pas réunies.

Concernant l'alinéa 5.5.3. « contrat de recherche », devrait se poser, le cas échéant, la question d'une répartition au sein d'un pool de recherche.

f) Services administratifs intragroupe (al. 6)

Les services de management et de contrôle peuvent uniquement être facturés si ces services, hormis les relations relevant du droit des sociétés commerciales, sont accordés contre paiement entre sociétés indépendantes. Sont donnés en exemple à l'alinéa 6.3.1. les rémunérations pour la mise à disposition temporaire de ressources humaines, y compris celles de direction d'une entreprise proche et la prise en charge de la comptabilité et de travaux similaires.

En revanche, une société-mère ne peut par exemple facturer des honoraires pour l'activité de sa direction générale et de son conseil de surveillance ainsi que pour son assemblée générale et pour la protection et l'administration des participations (cf. al. 6.3.2.).

Le prix comparable de pleine concurrence doit dans ces cas-là être obtenu en règle générale par la méthode cost plus.

g) La répartition des recettes par contrat (al. 7)

Cet alinéa est dépassé (cf. nouvelle version en (3)).

h) Mise en œuvre de corrections (al. 8)

Cet alinéa est dépassé (cf. nouvelle version en (2)).

(2) Principes de contrôle de la répartition des recettes entre personnes proches entre elles entretenant des relations d'affaires internationales portant sur les obligations d'intervention et de coopération, sur les corrections ainsi que sur les procédures d'accord et d'arbitrage (Règlement administratif – procédures) du 12.04.2005.

Ce texte du Ministère allemand des Finances (Instruction administrative – Procédure, BStBl. I, page 570) a été remanié en particulier suite à un jugement de la Cour Suprême du 17.01.2001 (I R 103/00, BStBl. 2004 II, page 171). Dans ce jugement la Cour Suprême a relevé que dans le droit fiscal allemand en dehors des §§ 140 ff. AO 1977 et des §§ 238 ff. du Code de Commerce portant sur la distribution occulte de bénéfice aucune obligation particulière de description et de documentation n'existait.

Si le résultat obtenu sur la base de comparaison de prix ou de la méthode du prix de revente était une fourchette de prix raisonnable, alors l'estimation doit s'orienter vers les valeurs les plus favorables pour le contribuable.

D'autres explications sont données ci-après dans la partie II.

(3) Texte du 30.12.1999 concernant les principes de contrôle de la répartition des recettes par des contrats-cadre entre entreprises liées au niveau international

Le principe de ce texte du Ministère des Finances allemand est le «Pool-Gedanke», la réflexion-Pool. Ce «Pool-Gedanke» est reconnu également par l'Administration fiscale, dans la mesure où les membres du Pool poursuivent les mêmes objectifs économiques (cf Tz. Répartition des coûts – Principes).

Il faut faire la différence entre le Pool des coûts et le Pool de la demande auquel un ou plusieurs membres du pool prennent part à leur manière, notamment par exemple en tant que prestataire de services à la recherche de marché. Les coûts qui sont affectés à un Pool – il s'agit souvent de pool en matière de recherche et développement – sont re-facturés entre ses membres proportionnellement à l'usage de chacun.

L'ajout d'une marge n'est pas admis, sauf si les refacturations s'adressent à des non-membres dans le cadre du Pool de la demande. Les principes de répartition des coûts nécessitent une convention-cadre (écrite) à faire reconnaître par l'Administration fiscale, ainsi qu'une documentation volumineuse, en particulier sur la nature des prestations rendues et sur le profit tiré par chacun des membres du Pool (cf Vögele/Raab, manuel sur les prix de transfert, chapitre A, Rz. 250, 251).

(4) Texte concernant les principes de contrôle de la répartition des recettes entre entreprises liées au niveau international dans les cas de détachement d'un salarié (Règlement administratif – Détachement de salarié) du 09.11.2001

Compte tenu de la mondialisation grandissante de l'économie, se posent de plus en plus des questions sur le détachement de salarié également au centre des préoccupations fiscales. Cela a amené l'Administration fiscale allemande à commenter l'admissibilité des refacturations des coûts de détachement.

Le texte du Ministère des Finances allemand «Règlement administratif – Détachement de salarié» (BStBl. I 2001, 796) part du point de vue qu'en général l'entreprise d'accueil a un intérêt prépondérant dans le détachement. Des exceptions sont cependant possibles, lorsque le détachement est significativement plus coûteux pour l'entreprise d'accueil que l'emploi des ressources humaines disponibles localement.

(5) Texte concernant les règles administratives pour le contrôle de la répartition des recettes des établissements stables d'une entreprise ayant une activité internationale (règles administratives des établissements stables) du 24.12.1999

Ce texte, pour le bon ordre, dénommé note du Ministère fédéral des Finances contient des règles d'affectation et de répartition entre un établissement principal et un établissement secondaire. Le patrimoine de l'entreprise et les revenus (charges et produits) y sont affectés et répartis.

2. Les Directives administratives en France et la jurisprudence

1) Les techniques de transfert des profits

L'administration (Note du 4 mai 1973 mise à jour sous D. adm. 4 A-121, 9 mars 2001) a précisé les opérations qu'elle considère, sous le contrôle du juge, comme susceptibles de rentrer dans les prévisions de l'article 57 du CGI.

Les transferts indirects de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI peuvent être réalisés par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen.

A titre d'exemple, ces moyens peuvent revêtir la forme suivante :

- versement de redevances excessives ou sans contrepartie ;
- attribution d'un avantage hors de proportion avec le service obtenu en échange ;
- octroi de prêts sans intérêts ou à un taux réduit ;
- remises de dettes.

(1) Achat à prix majorés ou ventes à prix réduits

Dans le cadre des relations d'affaires entre sociétés affiliées, l'administration s'assure que les achats de la filiale ne sont pas effectués à des prix majorés ou bien que les ventes au profit de l'entreprise étrangère ne sont pas réalisées à des prix minorés ou affectés de ristournes infondées. Afin de déterminer si un tel transfert existe bien, il convient de se référer au prix auquel le fabricant étranger vend généralement les mêmes produits à des sociétés indépendantes. L'administration est en droit de consulter la direction générale des douanes à cet égard. (D. adm. 4A-1211 n° 17 et 18, 9 mars 2001).

La comparaison avec les prix du marché n'est cependant pas toujours nécessaire ; ainsi, dans le cas de produits livrés à une société française par un fournisseur américain mais facturés à une société établie dans un paradis fiscal et refacturés avec un coefficient multiplicateur variant de 2 à 3 (CAA Paris 31 mars 2004, n° 99-2875 et 99-2875, Sté Almed).

En revanche ne suffit pas à établir l'existence d'un transfert la simple constatation d'une marge bénéficiaire inférieure à la marge moyenne constatée au cours des années suivantes et de résultats inférieurs à ceux des entreprises comparables (CE 16 juin 1993, n° 70446, SA Laboratoires Welcome) ou l'affirmation que le taux de marge brute pour l'opération a été insuffisant, que la société aurait pu tirer un meilleur parti de son savoir-faire et que le rapprochement commercial et financier avec la société étrangère était inopportun (CAA Nancy 18 décembre 1990, n° 64, SA Roger Colin).

La comparaison avec les prix consentis sur le marché intérieur ou avec les prix pratiqués par d'autres entreprises à l'exportation n'est susceptible d'emporter la conviction du juge que si les opérations comparées s'effectuent dans des conditions comparables (CE 31 juillet 1992, n° 61286, SNAT et CAA Nancy 26 janvier 1995, n° 92-490, SARL Moulin de la Chée).

(2) Prêts consentis dans des conditions différentes de celles du marché

Si une société française accorde à une société étrangère affiliée un avantage non négligeable en lui consentant des prêts sans intérêt ou à un taux très bas, que les sommes prêtées soient prélevées sur des fonds propres ou des fonds d'emprunt, de telles opérations sont présumées constituer des transferts de bénéfices à l'étranger.

Si un tel avantage est démontré, l'administration est en droit de réintégrer dans le bénéfice imposable de la société française un intérêt correspondant à un taux de marché, qui doit être apprécié dans chaque particulier au vu des circonstances de fait.

A cet égard, l'administration (Rép. Min. Guillaud, AN 31 décembre 1960, p. 4758, n°7386) a indiqué que ce taux peut être le taux moyen des avances sur titres pratiqués par la Banque de France ou, le cas échéant, le taux d'intérêt payé par l'entreprise à raison des sommes qu'elle a personnellement empruntées. (D. adm. 4A-1211 n° 22, 9 mars 2001).

Pour le juge fiscal également, l'absence de stipulation d'intérêts vaut présomption de transfert de bénéfices (ex : CE 14 juin 1963, n° 57457), de même que l'abandon définitif d'intérêts précédemment stipulés (CE 25 mai 1955, n° 31102).

Les sommes à réintégrer correspondent au «montant des intérêts que les avances auraient pu normalement produire» (CE 7 juillet 1958, n° 35977), ce qui a conduit le Conseil d'Etat à écarter

la référence au taux des avances sur titres de la Banque de France au profit de la rémunération que le prêteur aurait pu obtenir en plaçant sur le marché dans des conditions analogues des sommes d'un montant équivalent (CE 7 octobre 1988, n° 50256).

S'agissant du prêt de sommes elles-mêmes empruntées, la jurisprudence privilégie la réintégration des intérêts qui auraient pu être perçus en plaçant les sommes prêtées et semble n'accepter celle calculée d'après le montant des frais financiers effectivement supportés pour financer le prêt que si les seconds n'excèdent pas les premiers, à moins que l'entreprise se soit endettée exclusivement pour reprêter (ex : CE 10 avril 1991, n° 56464, Gavrel ; 20 janvier 1992, n° 67917, Socodis).

(3) Versement de redevances excessives ou sans contrepartie

Dans le cas de redevances rémunérant en principe des services rendus par la société mère telles la concession d'une licence d'exploitation, d'un brevet ou d'un procédé de formule de fabrication ou bien l'assistance directe dans les domaines technique, scientifique, commercial ou administratif, l'administration s'estime en droit de vérifier si ces dépenses sont légitimes et si elles correspondent à une rémunération normale.

Elle veille en outre à ce que les dépenses de recherches ne fassent pas l'objet d'un double déduction à travers, d'une part la redevance facturée à la société affiliée acheteuse à raison de ses ventes et, d'autre part, le prix auquel les produits lui sont facturés et qui tient déjà compte des frais de recherches du groupe. (D. adm. 4A-1211 n° 19 à 21, 9 mars 2001).

Pour établir la justification du paiement de redevance, elle admet que les entreprises concernées puissent faire état de l'importance des frais de recherche et de développement supportés par le groupe, le coût et la valeur de l'assistance que la société mère fournit de façon constante et unilatérale à ses filiales sous diverses formes ou ponctuellement, à l'occasion du lancement d'un nouveau produit, par exemple.

D'une manière générale, la déduction des redevances versées au profit d'une société mère étrangère ne peut être acceptée que dans la mesure où le bénéfice de la filiale est au moins égal à celui réalisé par une entreprise française exerçant une activité similaire et intégrant les services, objet des redevances considérées. (D. adm. 4A-1211 n° 19 à 21, 9 mars 2001).

La preuve peut par exemple être établie par référence aux taux habituellement pratiqués par la profession (CE 27 février 1991, n° 48780, SARL d'Édition des artistes peignant de la bouche et du pied) ou lorsque dans la pratique, les sociétés liées se sont écartées des clauses du contrat qu'elles avaient conclu et qui devaient être réputées exprimer le prix normal des services rendus (au cas d'espèce, non-respect du plafonnement de la redevance à 25 % du bénéfice net avant impôt : CE 11 juin 1882, n° 16187) ou lorsqu'à l'inverse, une redevance a été payée en dehors du champ de la convention de concession signée par les sociétés en cause, dans un secteur d'activité que la société versante avait créé seule (CE 25 janvier 1989, n° 48847).

(4) Prise en charge de frais

A titre d'exemple, est présumée constituer un transfert de bénéfice à l'étranger au sens de l'article 57 du CGI, la prise en charge sans refacturation par une société française de la rémunération d'un cadre détaché auprès d'une filiale étrangère pour assurer la direction de celle-ci (CE Plén. 30 mars 1987, n° 52754, Sté Labo-Industries) ou les frais d'assistance technique (rémunération, frais de déplacement et de séjour d'un technicien) qu'elle a exposés gratuitement en faveur d'une telle filiale (CE 19 octobre 1988, n° 56218).

Il en va de même pour la prise en charge par une filiale française des frais du contrôle assuré sur sa propre gestion par sa mère étrangère (CE 18 mars 1994, n° 68799-70814, SA Sovemarco-Europe), mais non pour celle, par la mère française, des dépenses de contrôle d'une filiale étrangère, lesquelles sont nécessitées par une saine gestion du capital investi dans la filiale (CE 19 octobre 1988, n° 56218).

(5) Caution donnée gratuitement à des filiales étrangères

Le fait pour une société de donner sa caution à des filiales étrangères sans qu'aucune rémunération du service rendu soit stipulée à son profit, constitue a priori un transfert indirect de bénéfices à l'étranger au sens de l'article 57 du CGI, mais le montant du redressement apporté aux résultats imposables de la mère doit être proportionné au risque pris par celle-ci en ayant donné gratuitement sa caution en l'espèce (CE 17 février 1992, n° 81690-82782, Carrefour).

(6) Abandons de créances

La perte résultant d'un abandon de créances consenti par une société française au profit d'une filiale en difficulté ayant son siège à l'étranger équivaut à un transfert indirect de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI lorsque cet abandon constitue un acte anormal de gestion, ce qui est une question de fait devant être appréciée au cas par cas.

La circonstance que l'entreprise bénéficiaire de l'abandon de créance soit une filiale en difficulté ne suffit pas à établir que la société mère a agi dans l'intérêt de sa propre exploitation (Rép. min. Longuet, AN 26 mai 1980, p. 2126, D. adm. 4A-1211 n° 24, 9 mars 2001). Cette position est conforme à la jurisprudence (ex. : CAA Paris 26 mars 1991, n° 2624, Europ Continent).

La perte correspondant à l'abandon d'une créance sur une filiale étrangère en difficulté n'est déductible que dans la mesure où cette opération ne se traduit pas par une augmentation de la valeur de la participation de la société (cf. CE 30 avril 1980, n°16153, Plén.).

(7) Participation forfaitaire aux frais d'exploitation d'une filiale à l'étranger

La création à l'étranger de filiales communes en vue d'entreprendre des études, des fabrications, des achats ou des ventes intéressant l'ensemble des membres fondateurs soulève la difficile question de la répartition des charges de ces filiales entre les associés.

Pour des dépenses engagées dans l'intérêt commun d'entreprises françaises et étrangères, le Conseil d'Etat a admis le principe d'évaluations forfaitaires, la méthode la moins contestable consistant à répartir les frais communs d'après le rapport existant entre le chiffre d'affaires de la société française et le chiffre d'affaires global du groupe.

Mais une clé fondée sur le bénéfice brut ou les valeurs d'actifs peut également être retenue si elle apparaît plus appropriée et fiable. D'une manière générale, la clef de répartition doit être constante et porter sur des éléments comparables (CE 25 avril 1960, n° 45089 et 18 avril 1966, n° 63621 ; note 4 mai 1973, 4 A-2-73, D. adm. 4 A-1211, n° 25, 1^{er} septembre 1983).

2) La charge de la preuve et la justification par l'entreprise de l'absence de transfert indirect de bénéfices

(1) Principes généraux

En vertu de l'article 57 du CGI, l'administration doit démontrer l'existence et déterminer le montant des avantages consentis par l'entreprise française au profit de l'entreprise située hors de France. De son côté, l'entreprise française conserve la faculté d'apporter la preuve contraire.

Plus précisément, il résulte d'une jurisprudence constante que l'entreprise a la possibilité de démontrer :

- soit l'absence d'avantage anormal, quand par exemple l'opération incriminée a été réalisée, contrairement à ce que prétendait l'administration, à un prix de pleine concurrence ;
- soit la justification par son intérêt propre de l'avantage a priori anormal consenti à la société liée ; cette dernière démonstration suppose que l'entreprise puisse faire état et apporter la justification de contreparties suffisantes (au moins équivalentes) audit avantage ; l'avantage consenti et les contreparties appelés à se compenser peuvent n'avoir entre eux aucun lien direct de causalité.

La démonstration de l'existence de contreparties suffisantes au bénéfice de l'entreprise doit en particulier venir à l'appui de l'argument selon lequel l'avantage incriminé, quelle qu'en soit la nature (prêt sans intérêt, prise en charge de frais, abandon de créance, subvention etc.), a été consenti pour venir en aide à une filiale étrangère en difficulté.

Cette exigence vaut que l'aide ait été accordée pour maintenir les relations commerciales courantes entre les deux sociétés, l'une constituant le fournisseur de l'autre ou un débouché pour la production de l'autre (aide à caractère commercial) ou par la mère française dans le cadre d'un comportement d'actionnaire, c'est-à-dire pour prévenir le risque d'être entraînée dans une procédure de comblement de passif ou pour préserver sa bonne renommée ou plus largement la valeur de sa participation (aide à caractère financier).

A cet égard, le principe dit de territorialité qui régit l'impôt français sur les bénéfices des sociétés (IS) ne s'oppose plus depuis quelques années à la déductibilité des aides à caractère commercial (CE Plén. 30 mars 1987, n° 52754, Sté Labo-Industries) ni à celle des aides à caractère financier (CE 11 février 1994, n° 119726, SA Editions Jean-Claude Lattès).

Mais il importe de souligner qu'en toute hypothèse, au sein d'un groupe, l'avantage ne peut être justifié que par l'intérêt propre de la société qui l'a consenti. La justification tirée de l'intérêt du groupe lui-même est rejetée. Le juge fiscal français ne reconnaît en effet pas, à défaut de disposition législative en ce sens, la notion d'intérêt de groupe (CE 28 avril 2006, n° 278738, min. c./ Sté Atys France)

(2) Exemples

La jurisprudence fournit de nombreux exemples d'affaires dans lesquelles l'absence de transfert de bénéfices a été reconnue suite à la démonstration par l'entreprise de l'absence d'avantage anormal ou de l'existence de contreparties suffisantes. La liste qui suit n'est évidemment pas limitative :

- minoration de prix indispensable à la conclusion de l'affaire, compte tenu de l'état du marché et des conditions de la concurrence (CE 13 avril 1964, n° 56173) ;
- minoration de prix par rapport à ceux pratiqués avec d'autres clients s'expliquant par le volume des affaires traitées avec la société liée (CE 28 septembre 1988, n° 60805) ;
- preuve du caractère normal du prix d'achat par application des méthodes préconisées par l'OCDE (TA Lyon 25 avril 1993, n° 86-9508 et 86-10150, Laboratoires Fisons)
- différence entre les prix pratiqués sur le marché intérieur et à l'exportation expliquée par des sujétions particulières imposées aux entreprises exportatrices (CAA Nancy 26 janvier 1995, SARL Moulin de la Chée)
- montant des commissions versées justifiée par le soutien effectif apporté par la société étrangère à la société française pour développer ses ventes en France tout en lui facturant les marchandises sur la base de ses propres prix d'achat majorés des seuls frais de transport (CE Plén. 27 juillet 1988, n° 50020) ;

- dispense d'intérêt justifiée par le fait qu'en consentant à ses filiales étrangères en difficulté des prêts supplémentaires, la société avait cherché à éviter de subir elle-même, du fait de la caution qu'elle avait dû fournir, des pertes beaucoup plus importantes que le montant des intérêts auxquels elle avait renoncé (CE 13 janvier 1967, n° 68139) ;
- prêt sans intérêt à une filiale dont l'action s'était traduite par un accroissement important des recettes à l'exportation et des bénéfices correspondants (CE 2 juin 1982, n° 23342) ;
- abandon à des sociétés sœurs étrangères des bénéfices qu'une société française réalise à l'étranger sur la vente de ses produits dès lors que cet abandon représente la contrepartie de la prise en charge par ces sociétés des dépenses de prospection et de lancement desdits produits et donc d'un service commercial utile aux intérêts de la société française (CE 14 mars 1984, n° 34430 et 36880) ;
- prise en charge par une société française de la rémunération d'un de ses cadres détaché auprès de la filiale suisse pour assurer la direction de celle-ci lui permettant de mener à l'étranger une politique commerciale active tout en assurant la pérennité de la filiale nécessaire à la conservation et au développement de ses débouchés (CE Plén. 30 mars 1987, n° 52754, Sté Labo-Industries) ;
- caution accordée gratuitement à une filiale brésilienne pour des emprunts ayant permis un développement important des ventes à la filiale (CE 3 mars 1989, n° 77581, Lainière de Picardie) etc.

3) Les modalités d'imposition des transferts de bénéfices à l'étranger

(1) Rectification des résultats

Aux termes de la doctrine administrative (note du 4 mai 1973, 4 A-2-73, D. adm. 4 A-1212, n° 11 à 13, 9 mars 2001), le montant des produits imposables est déterminé :

- soit directement par incorporation des bénéfices abusivement transférés hors de France aux résultats accusés par la comptabilité, le redressement étant opéré en principe, selon les règles de droit commun, d'après les éléments précis de l'opération redressée ;

- soit, à défaut d'éléments précis permettant de déterminer, par voie de redressement, le bénéfice imposable de l'entreprise française, par comparaison avec les produits imposables d'entreprises indépendantes similaires exerçant la même activité et exploitées normalement ; les bénéfices imposables peuvent par exemple être déterminés par application au chiffre d'affaires d'un coefficient de bénéfice fixé par comparaison avec de telles entreprises.

(2) Régime fiscal des produits distribués

Les sommes réintégrées par l'administration dans l'assiette de l'impôt sur les sociétés sont considérées comme des revenus distribués et imposées à ce titre au nom de celui-ci sur le fondement :

- soit de l'article 109-1-1° du CGI, si et dans la mesure où le rehaussement a pour effet de majorer un résultat bénéficiaire déjà déclaré, que le bénéficiaire de cette distribution soit un associé de la société redressée ou un tiers, si l'exercice de rattachement est bénéficiaire ;
- soit de l'article 109-1-2°, si le rehaussement aboutit seulement à la réduction ou à l'annulation du déficit déclaré et uniquement si les sommes réintégrées ont effectivement été appréhendées ou mises à la disposition de personnes ayant la qualité d'associés pour les sommes mise à la distribution des seuls associés ;
- soit de l'article 111-a du CGI, s'agissant du cas particulier des sommes mises à la disposition d'associés, directement ou par personne interposée, à titre d'avances, prêts ou acomptes à moins que la preuve soit apportée qu'il ne s'agit pas de distributions déguisées ;
- soit enfin de l'article 111-c visant les avantages occultes si l'une ou l'autre des précédentes dispositions n'est pas susceptible d'être appliquée.

Si le bénéficiaire de la distribution est un non résident, la retenue à la source de 25 % prévue par l'article 119 bis 2° du CGI est exigible, hormis dans le cas d'un prêt ou d'une avance à un associé visé à l'article 111-a, et son montant équivaut à 25/75 de la somme distribuée.

Etant irrégulière, la distribution ne peut être considérée comme un «dividende» au sens des conventions qui reprennent la définition de l'article 10 du modèle de convention fiscale de l'OCDE ; en conséquence, elle entre alors dans la catégorie conventionnelle des «autres revenus», dont l'imposition est le plus souvent, comme à l'article 21 du modèle de l'OCDE, réservée à l'Etat de résidence du contribuable, ce qui interdit à la France d'appliquer sa retenue à la source.

En revanche, dans toutes les conventions qui retiennent une définition large de la catégorie des «dividendes» équivalente à la notion française de distributions, telle la convention franco-allemande du 21 juillet 1959 depuis sa modification sur ce point par l'avenant du 28 septembre 1989 (article 9-6 actuel), la distribution est susceptible d'être soumise à la retenue à la source autorisée par la convention.

Les taux le plus souvent prévus par les conventions sont de 5 ou 15 % (en pratique 5/95 ou 15/85) selon les cas ; lorsque le bénéficiaire de la distribution est une société allemande, le taux est de 15 % (15/85) et la retenue ne peut être appliquée que si cette dernière détient moins de 10 % du capital social de la société française distributrice (article 9-3).

B. Règles de procédure

I. Obligation de documentation dans les relations d'affaires internationales

En particulier sur le fondement du jugement de la Cour Suprême du 17.10.2001 le législateur allemand a organisé par la Loi une obligation volumineuse de documentation les relations d'affaires internationales.

D'abord pour les exercices qui ont commencé après le 31.12.2002, prévaut une obligation particulière de description des procédures dans les relations avec l'étranger conformément au § 90 al. 3 AO.

Par la Loi sur la réduction des avantages fiscaux du 16.05.2002 a été imposée au redevable une obligation particulière de description des procédures en matière de prix de transfert internationaux entre entreprises liées.

Il doit à l'occasion de faits matériels en relation avec l'étranger établir une description particulière sur la nature et le contenu des relations d'affaires (§ 1 al. 4 AStG) entretenues avec les personnes proches au sens du § 1 al. 2 AStG.

Cette obligation de décrire concerne également les affaires entre une entreprise nationale et son établissement stable à l'étranger ainsi qu'une entreprise à l'étranger et son établissement stable sur le territoire national.

Les obligations de documentation et de description sont prévues dans une ordonnance (cf ordonnance sur la nature, le contenu et l'importance des descriptions au sens du § 90 al. 3 AO (Ordonnance sur la description du mode de répartition du bénéfice – GAufzV)).

L'obligation de décrire selon le § 90 al. 3 AO contient outre l'identification des types d'affaires principalement une documentation indiquant quels sont les faits matériels qui sont à la base des affaires réalisées (ainsi nommée documentation des faits matériels). De plus, il faut indiquer les faits qui permettent de contrôler si et comment le redevable a tenu compte du principe de comparaison dans le cadre de ses affaires (ainsi nommé documentation de conformité), cf § 1 al. 3 GAufzV.

Le § 90 al. 3 AO contient une obligation de renseignement écrit pour l'exécution d'un contrôle en entreprise. Si l'Administration fiscale réclame des renseignements, la documentation correspondante doit être remise dans les 60 jours. Le § 90 al. 3 phrase 8 AO dans de la Loi de 2008 réformant l'imposition des entreprises prévoit une réduction à 30 jours du délai de présentation de la documentation dans le cadre des transactions spéciales.

La documentation sur les faits matériels consiste essentiellement dans l'exposé d'informations générales sur le cadre économique et juridique entourant les entreprises proches. Par exemple, doivent être exposées les circonstances qui autorise un contrôle, si le § 1 al. 2 AStG est applicable, par exemple exposé des liens de participation entre les partenaires en affaires et leur famille (§§ 1 al. 2, 4 n° 1 GAufzV). En outre doit être préparée une synthèse sur la nature et l'importance des relations d'affaires avec les personnes proches (§ 4 n° 2 GAufzV) et réalisée une analyse des fonctions et des risques (cf § 4 n° 3 a GAufzV).

La documentation de conformité comprend des informations sur la nature, l'importance et le débouclage des affaires ainsi que la description de la formation des prix des transactions. Il faut

par exemple décrire les transactions par nature et en fonction de l'importance (§ 1 al. 2 GAufzV). L'analyse des prix de transfert et des méthodes de prix de transfert utilisées sont également à exposer (cf § 4 n° 4 et n° 4 a GAufzV).

II. Exceptions pour les petites entreprises

L'obligation de décrire ne vaut pas pour les petites entreprises (§ 6 GAufzV). Celles-ci doivent uniquement communiquer des renseignements, quand des documents sont réclamés par l'Administration fiscale et respecter le délai de réponse de 60 ou 30 jours du § 90 al. 3 tiret 8 et 9 AO. Sont concernées par ces règles d'exception les entreprises chez lesquelles pendant l'exercice en cours dans le cadre des relations d'affaires avec les personnes proches au sens du § 1 al. 2 AStG :

- ni le montant rémunérant des livraisons de biens ou de marchandises dépasse € 5 millions,
- ni le montant rémunérant les prestations autres que les livraisons de biens ou de marchandises (essentiellement les services) dépassent € 500.000.

Si une entreprise dépasse ces seuils au cours d'un exercice, l'obligation de décrire naît à partir de l'exercice suivant.

III. Sanctions pour non-production ou impossibilité d'exploiter la documentation

1. Exposé général

Il est supposé sauf preuve contraire que les recettes déclarées en Allemagne sont supérieures (§ 162 al. 3 tiret 1 AO). Un schéma d'évaluation disponible peut être utilisé à la charge du redevable (§ 162 al. 3 tiret 3 AO).

En cas de non-production ou impossibilité d'exploiter est fixée obligatoirement une pénalité à hauteur de 5% minimum et au maximum de 10% du redressement des recettes selon § 162 al. 3 AO, avec un montant minimum de € 5.000 (§ 162 al. 4 tiret 1 et 2 AO).

La pénalité est fixée à la fin du contrôle en entreprise (§ 162 al. 4 tiret 7 AO). Un abandon de la pénalité est examiné si le non-respect des obligations selon § 90 al. 3 AO apparaît excusable ou bien si la faute est de faible importance (§ 162 al. 4 tiret 5 AO). De toute façon, les pénalités ne sont ni déductibles des résultats, ni des frais professionnels.

De plus les conséquences négatives suivantes peuvent survenir :

- diminution des obligations d'information de l'Administration fiscale (§ 88 AO) ;
- refus de prendre en compte de dettes et de charges (§ 160 AO) ;
- usage de la contrainte (§ 328 ff. AO), par exemple lorsque le redevable ne produit les descriptions au sens du § 90 al. 3 AO ou ne donne pas suite à une mise en demeure d'améliorer des descriptions insuffisantes ;
- refus de prendre en compte des explications ou des preuves dans le cadre d'une procédure extrajudiciaire (§ 364 b AO) ;
- renversement de la charge de la preuve au détriment du redevable (par exemple présomption sauf preuve contraire selon le § 162 al. 3 AO, Tz 4.6.1, Instruction administrative - Procédure) ;
- exécution d'une procédure pénale ou d'atteinte à l'ordre public selon le § 369 ff. AO ; une ouverture de procédure est par exemple considérée si le redevable avait connaissance au moment de la fixation des prix de transfert de prix comparables fiables, mais ne les a pas utilisés pour diminuer la charge fiscale, ou bien pour non-respect de l'obligation de rectification selon le § 153 AO.

2. Impossibilité d'exploiter

Dans la procédure du Règlement administratif du Ministère Fédéral des Finances, sont mentionnés les cas d'impossibilité d'exploiter les descriptions (Tz. 3.4.19).

Une documentation de conformité est par exemple pour l'essentiel inexploitable lorsque des descriptions non validées par l'Administration fiscale selon le § 2 al. 5 GAufzV sont présentées dans une langue étrangère et que le redevable ne les traduit pas malgré une mise en demeure.

La même situation prévaut si le redevable présente des descriptions de conformité dans lesquelles il ressort que les prix de transfert ont été fixés par avance par une personne proche, ou bien quand pour justifier les prix de transfert seuls la méthode des prix de transfert et l'application à un cas concret sont présentés sans les rapprocher des données comparables ou avec des facturations insuffisamment planifiées.

C. Règlement administratif sur la documentation des prix de transfert

Comme déjà exposé ci-dessus, l'Administration fiscale a diffusé dans un texte du 12.04.2005 un nouveau règlement sur les procédures de documentation concernant la documentation des prix de transfert. Ce règlement administratif complète l'obligation de documentation en Allemagne issue du § 90 al. 3 AO et du GAufzV.

Avec ce règlement administratif l'Administration fiscale dispose à présent d'un arsenal extrêmement important de règles pour contrôler les prix de transfert. Au centre de ce règlement administratif se trouve la justification de la conformité des prix de transfert. Dans le contexte allemand, l'accent est mis d'une manière nouvelle sur les analyses micro et macroéconomiques que le redevable doit apporter.

Le règlement administratif lie l'Administration fiscale et ainsi les contrôles fiscaux. Il organise le contrôle de la répartition des recettes entre entreprises liées au niveau international et entre des personnes proches avec des relations d'affaires internationales. Est organisée la documentation sur les prix de transfert pour les transactions habituelles, par exemple les livraisons de marchandises et les prestations de service, et pour les transactions moins courantes comme les contrats de leasing, les contrats de répartition des charges, etc...

La réglementation exige explicitement la documentation des faits matériels et la mesure. La documentation des faits matériels constitue la condition de base pour constater la conformité des prix de transfert. De la documentation de conformité (Tz. 3.4.12.) résulte une comparaison

des prix de transfert du groupe avec les prix et les marges des tiers ou bien de l'entreprise du groupe avec les tiers.

Du règlement administratif peut être tirée la conception d'ensemble suivante sur la documentation de conformité (cf Vögele in DB 2005, 1079) :

- illustration de la chaîne de la création de la valeur ajoutée sur la base de l'analyse des fonctions et des risques ;
- recherche de fourchettes de prix comparables ou des marges pour des affaires entrant dans les fonctions habituelles de l'entreprise ;
- recherche dans les bases de données et sélection de facturations adaptées et insertion des résultats dans la chaîne de création de valeur ;
- recherche d'indicateurs sur la base des données internes sur l'existant et de la planification et dans les banques de données externes ;
- Exécution de facturations adaptées pour l'obtention de prix et de marge de fonctions inhabituelles de l'entreprise;
- Insertion dans la chaîne de création de valeur.

L'impossibilité d'exploiter la documentation de conformité est problématique ainsi que la question de la charge de la preuve dans ce cas-là. Pour l'essentiel, les descriptions inexploitablees sont assimilées par l'Administration fiscale à une absence de descriptions si bien que les conséquences mentionnées ci-dessus trouvent à s'appliquer (exposés également de Lenz, Fischer et Schmidt in BB 2005, 1255 et Eiglschoven /Nientemp, in BB 2005, 1184 ; Kroppen /Rasch in IWB 2005, 469-IWB 0003, groupe 1, page 2113).

D. Accord au sein de l'Union Européenne (procédure d'arbitrage) et procédure amiable (art. 25 convention-type de l'OCDE)

I. Généralités

1. Convention arbitrage

L'accord permettant d'éviter la double imposition en cas de correction du bénéfice entre entreprises liées du 23.07.1990 constitue une convention de droit international. Le champ d'application de l'accord s'étend aussi bien aux corrections de bénéfices faites selon l'article 9 al. 1 de la Convention-cadre de l'OCDE qu'aux corrections faites selon l'article 7 al. 2 de la Convention-cadre de l'OCDE.

L'accord de l'Union Européenne est selon l'article 1 applicable lorsque les bénéfices ou les pertes qui sont inclus dans la base d'imposition d'une entreprise dans un état-membre, entrent également dans la base d'imposition d'une entreprise dans un autre état-membre et que les Administrations justifient cette situation par le fait que les dispositions de l'article 4 n'ont pas été respectées.

L'article 9 al. 1 de la Convention-cadre de l'OCDE a été repris dans l'accord mot à mot (article 4 al. 1) et l'article 7 al. 2 de la convention-cadre de l'OCDE presque mot à mot (article 4 al. 2). L'accord vaut pour les corrections de bénéfices dans les états-membres de l'Union Européenne aussi bien entre maisons-mère et sociétés filiales juridiquement autonomes qu'entre établissement principal et succursales. Sont également visés les échanges entre une entreprise et la succursale d'une entreprise liée (cf Borstell, Manuel des prix de transfert, chapitre B, Rz. 263).

L'annulation de la double imposition passe par une procédure en trois étapes, à savoir la procédure préalable (article 5), la procédure d'information (article 6) et la procédure d'arbitrage (article 7).

2. Procédure amiable (Art. 25 convention-type de l'OCDE)

Concernant les différences entre l'article 25 de la convention-type de l'OCDE et l'article 25 de la convention fiscale franco-allemande, il faut se reporter aux commentaires de Kramer in Debatin/Wassermeyer, commentaires sur convention fiscale franco-allemande art. 25.

L'avenant à la convention franco-allemande du 28.09.1989 (BStBl. 1990 I, 413) a intégré dans l'article 25 les règles de procédure concernant les interventions du comité d'arbitrage prévues dans ce même article.

L'article 25 de la convention-type de l'OCDE est expliqué ci-après concernant la meilleure comparabilité.

La procédure de conciliation selon art. 25 de la convention-type de l'OCDE est un moyen juridique à disposition des contribuables qui rencontrent des difficultés dans l'application de la Convention fiscale bilatérale. La convention-type de l'OCDE concerne aussi bien le droit d'imposer des revenus (les mêmes revenus d'un contribuable sont imposés dans deux Etats) que les doubles impositions économiques.

Enfin il s'agit du cas où une seule et unique transaction effectuée par un contribuable imposable dans un Etat peut être imposée dans un second Etat (en particulier transfert des bénéfices entre sociétés mêmes groupes).

L'article 25 de l'OCDE prévoit trois procédures différentes qui sont chacune particulières et peuvent être utilisées indépendamment l'une de l'autre. Des imbrications sont toutefois possibles et aussi voulues. (1). La procédure d'entente selon article 25 al. 1 et 2 sert à éviter une imposition qui ne correspondrait pas à la Convention par des mesures concernant des situations particulières prises par l'un des deux Etats ou les deux. (2). La procédure de consultation selon article 25 al. 3, page 1 sert à écarter les difficultés ou les doutes qui peuvent naître dans l'interprétation dans l'application de la Convention. (3). La procédure de consultation pour combler des vides de la Convention fiscale du contrat selon l'article 25 al. 3, page 2 sert aux délibérations communes des deux Administrations fiscales afin d'éviter la double imposition dans les cas non visés par la Convention.

L'article 25 al. 4 contient des dispositions d'application des trois différentes procédures en particulier cet article permet aux autorités compétentes de négocier ensemble immédiatement.

Dans le cadre de la mise à jour du modèle de convention OCDE 2008, il est précisé que la procédure d'arbitrage doit être utilisée uniquement si les autorités concernées n'ont pas trouvé de terrain d'entente au delà de 2 ans dans le cadre de la procédure amiable.

Le Ministère fédéral des Finances a fixé les règles dans sa note du 13.07.2006 (note sur les procédures internationales d'entente et d'arbitrage en matière d'impôts sur le revenu et le patrimoine, BStBl. I, 2006, 461) concernant aussi bien la procédure d'entente selon les conventions fiscales bilatérales (dans la partie B) que la procédure d'entente et d'arbitrage selon la convention d'arbitrage de l'Union Européenne (dans la partie C).

II. Détails de la procédure amiable

La procédure amiable est une voie de recours à la disposition des contribuables confrontés à des difficultés d'application des conventions tendant à éviter les doubles impositions.

Elle concerne à la fois les cas de double imposition juridique - situation où un même contribuable est imposé dans les deux Etats à raison d'un même revenu - et les cas de double imposition économique, situation dans laquelle l'imposition du revenu d'un contribuable dans un Etat fait double emploi avec l'imposition du revenu (lié au premier) d'un contribuable dans un autre Etat (notamment en cas de cas de transfert de bénéfices entre sociétés d'un même groupe).

L'administration française (BOI 14 F-1-06 du 23 février 2006) a précisé le champ d'application, les conditions de mise en œuvre et le déroulement des procédures amiables bilatérales ou prévues par la convention européenne d'arbitrage.

1. Conditions d'application de la procédure amiable fondée sur les dispositifs conventionnels

Cette procédure est fondée sur des dispositions spécifiques des conventions fiscales, le plus souvent rédigées en des termes identiques ou comparables à ceux de l'article 25 du modèle de convention fiscale de l'OCDE.

Ces dispositions stipulent qu'indépendamment des recours juridictionnels prévus par le droit interne, les personnes estimant faire l'objet d'une imposition non conforme à la convention ont la possibilité de demander l'ouverture d'une procédure amiable de règlement du différend entre les autorités compétentes des deux Etats. Les autorités compétentes s'efforcent alors de résoudre le cas de double imposition, sans obligation de résultat.

L'ouverture d'une procédure amiable dans le cadre d'une procédure déterminée peut être demandée en principe par toute personne physique ou morale résidente de l'un ou l'autre Etat partie à la convention. Cette personne peut se faire représenter par un mandataire.

Parmi les litiges qui peuvent être soumis à la procédure amiable figure les relations entre entreprises liées, notamment au regard des prix de transfert. Toutefois, les intérêts de retard, les pénalités et les majorations ne sont pas susceptibles de donner lieu à l'ouverture d'une procédure amiable.

L'ouverture d'une procédure amiable est subordonnée à l'intervention préalable d'une mesure administrative qui peut entraîner soit une imposition immédiate, soit une imposition future suffisamment précise dans son principe pour permettre aux autorités compétentes d'apprécier le risque d'imposition non conforme à la convention.

S'agissant de la France, la mesure administrative concernée s'entend notamment de :

- la proposition de rectification en cas de procédure de redressement contradictoire ;
- la notification des bases ou éléments d'imposition en cas de procédure d'office.

L'administration française (cf. BOI 14 F-1-06 du 23 février 2006, n°25 à 27) estime qu'elle n'est pas tenue de donner suite aux demandes d'ouverture de procédures amiables lorsque :

- les mesures générant la double imposition auront été assorties de pénalités graves ;
- le contribuable a eu une volonté manifeste de s'affranchir des principes posés par la convention fiscale, celui-ci ayant procédé par lui-même à une correction de ses bénéfices déclarés dans un Etat au motif que l'autre Etat a procédé à un rehaussement touchant les mêmes revenus et bénéfices (refacturation d'un redressement).

2. Précisions concernant les conditions d'application de la procédure amiable fondée sur la convention européenne (convention d'arbitrage)

La convention européenne du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées a également mis en place une procédure amiable.

Si ses caractéristiques sont proches de celles de la procédure amiable prévue dans le cadre bilatéral, la procédure prévue par la convention se singularise en instaurant une obligation de résultat.

A défaut d'un accord entre autorités compétentes assurant une élimination de la double imposition, la convention prévoit en effet, dans une seconde phase, la mise en place d'une commission consultative dont l'avis peut s'imposer aux Etats en cas de désaccord persistant.

Les conditions d'application de cette convention ont fait l'objet d'un code de conduite adopté par le Conseil de l'Union européenne le 28 juillet 2006. Les principes dégagés concernent d'abord la seule convention européenne d'arbitrage mais le code de conduite recommande d'appliquer ceux-ci également aux procédures amiables prévues par les conventions fiscales bilatérales (Tz. 3.4 du Code comportemental).

La procédure amiable prévue par la convention européenne d'arbitrage s'applique aux entreprises associées (cf. article 4, paragraphe 1 de la convention), c'est-à-dire :

- soit deux entreprises de deux contractants différents dont l'une participe, directement ou indirectement, à la direction, au contrôle ou au capital de la seconde ;

- soit deux entreprises de deux Etats contractants différents dont les mêmes personnes participent directement ou indirectement, à la direction, au contrôle ou au capital.

Sont également visées par le texte, non seulement les transactions réalisées entre deux entreprises associées juridiquement distinctes mais aussi les transactions réalisées entre l'une des entreprises et l'établissement stable de l'autre entreprise situé dans un troisième Etat membre.

La procédure amiable prévue par la convention européenne d'arbitrage s'applique à l'impôt sur les sociétés et à l'impôt sur le revenu.

L'ouverture de la procédure amiable est conditionnée par la notification d'une mesure administrative (cf. ci-dessus) permettant aux autorités compétentes d'apprécier si les principes de pleine concurrence énoncés par la convention sont susceptibles de ne pas avoir été respectés.

Par ailleurs, l'acceptation expresse ou tacite d'un redressement, même suite à une transaction, par un contribuable ne prive pas celui-ci du droit de demander l'ouverture de la procédure amiable.

Enfin, l'autorité compétente d'un Etat n'est pas obligée d'entamer une procédure amiable lorsqu'il est décidé définitivement, par une procédure administrative ou judiciaire, qu'une des entreprises concernées est passible d'une pénalité grave à l'occasion d'une correction de bénéfices.

En cas de redressements opérés en France, les pénalités graves s'entendent des sanctions pénales, ainsi que les sanctions fiscales telles celles pour :

- défaut de déclaration après mise en demeure,
- absence de bonne foi ou manquement délibéré,
- manœuvres frauduleuses,
- opposition à contrôle fiscal,

- rémunérations ou distributions occultes,
- abus de droit.

3. Déroulement des procédures amiables

Dans les deux cas, la procédure amiable est ouverte à la date à laquelle l'administration fiscale française accuse réception au contribuable de sa demande.

La procédure amiable est totalement indépendante des procédures internes de contrôle et de vérification. Toutefois, pour les procédures amiables ouvertes depuis le 1^{er} janvier 2005 suite à une proposition de rectification, le cours du délai d'établissement de l'imposition correspondante est, aux termes de l'article L 189 A du LPF, suspendu de la date d'ouverture de la procédure amiable au terme du troisième mois qui suit la date de la notification au contribuable de l'accord ou du constat de désaccord intervenu entre les autorités compétentes.

A l'issue de la phase amiable, l'autorité compétente française, si elle a été initialement saisie de la demande, notifie au contribuable le résultat de la procédure et la solution proposée d'un commun accord par les autorités des deux Etats.

Si le contribuable refuse la proposition ou ne répond pas, la proposition d'accord devient caduque.

Si le contribuable accepte cette proposition celle-ci est alors appliquée par les Etats concernés quels que soient les délais prévus par le droit interne. Il est alors procédé aux ajustements corrélatifs et, le cas échéant aux ajustements secondaires (cf. principes directeurs de l'OCDE).

En pratique, les ajustements corrélatifs correspondent aux diminutions de la base imposable déclarée par une entreprise que l'autorité compétente va demander au service de pratiquer afin de tenir compte de l'accord intervenu entre autorités compétentes.

En pratique également, les ajustements secondaires peuvent prendre, par exemple, la forme de reconstitution de bénéfices réputés distribués qui, sous réserve des dispositions des conventions bilatérales, sont soumis à une retenue à la source.

Les décharges totales ou partielles prononcées dans le cadre des procédures amiables ne sont pas assorties d'intérêt moratoires. Toutefois, les intérêts de retard, les majorations et les pénalités mises à la charge de l'entreprise suite à un redressement générant une double imposition et notifiés par les services fiscaux français ne peuvent donner lieu à l'ouverture d'une procédure amiable.

E. Code comportemental pour l'application efficace de la Convention sur la rectification de la double imposition dans le cas de la rectification du bénéfice entre entreprises liées

Dans ce Code (cf Bulletin de l'Union Européenne du 28 juillet 2008) sont traités principalement certains points concernant la convention d'arbitrage et certains aspects liés concernant la procédure d'entente.

F. Code comportemental concernant la documentation des prix de transfert pour les entreprises liées dans l'Union Européenne (EU TPD)

La Commission Européenne a présenté le 10 novembre 2005 un projet de Code comportemental qui a pour but de permettre aux entreprises multinationales de présenter aux autorités administratives une documentation standardisée sur le calcul de leurs prix de transfert concernant les transactions intragroupe entre les différents pays («documentation des prix de transfert»). Ce projet a été voté par le Conseil de la Communauté Européenne en juin 2006.

De cette manière non seulement la qualité des informations livrées par les entreprises est améliorée, mais aussi le devoir d'information des contribuables est facilité. La documentation standardisée et cohérente des prix de transfert au sein de l'Union Européenne d'un groupe multinational comprend deux parties : une partie contenant des informations standardisées et unifiées qui visent toutes les sociétés du groupe établies dans l'Union Européenne (appelé «masterfile») et une partie contenant plusieurs sous-parties standardisées qui contiennent chacune des informations spécifiques à chaque pays («documentation spécifique par pays»).

Les principes de base en la matière se trouvent dans l'annexe au Code comportemental. L'utilisation par les entreprises est optionnelle. Le Code comportemental est seulement

contraignant politiquement et ne touche pas aux compétences respectives des Etats membres et de la Communauté Européenne.

2^{ème} partie

A. Présentation des méthodes de prix de transfert

Allemagne

I. Présentation des méthodes de prix de transfert en Allemagne

L'Administration fiscale admet jusqu'au 31 décembre 2007 sans difficultés la formation des prix de transfert selon les méthodes dites standard (tiret 3.4.10.3. du Règlement administratif). Cependant, certaines méthodes de calcul sont préférées à d'autres pour certaines livraisons/prestations. Il s'agit des méthodes suivantes :

1. Méthode de comparaison de prix (dite «comparable uncontrolled price method») ;
2. Méthode du prix de revente (dite «resale price method»)
3. Méthode du coût majoré (dite «cost plus method»)

A partir du 1 janvier 2008 il faut d'après §1 al. 3 AStG privilégier les méthodes standard dans la mesure où il n'est pas possible d'obtenir des prix comparables avec une comparabilité sans réserve.

1. Méthode de comparaison de prix

La méthode de comparaison de prix consiste à comparer le prix convenu entre entreprises proches avec celui qui a été convenu entre tiers indépendants pour des affaires comparables. A ce propos, il faut distinguer la comparaison de prix externe et interne, ainsi que directe et indirecte.

(1) Comparaison de prix externe

Ceci est possible s'il existe par exemple une cotation de prix ou un argus. Des prix fixés à l'intérieur d'un autre groupe ne peuvent pas être pris comme éléments de comparaison, car ces prix, eux aussi, ne sont pas convenus entre tiers indépendants.

- Comparaison de prix directe

La comparaison directe de prix suppose que les affaires comparables soient si possible identiques ; les actes juridiques pris pour la comparaison doivent avoir un objet ou des conditions identiques ou au moins que l'objet et les conditions aient été convenus dans des formes identiques.

Exemple :

La filiale allemande d'une société française lui livre un produit chimique ; le prix unitaire s'élève à EUR 10. Un produit semblable est produit par une société allemande tierce ; la fourchette de prix varie de EUR 8 à EUR 12.

(2) Comparaison de prix interne

Cette procédure est utilisable lorsque des livraisons ou des prestations semblables sont effectuées aussi bien pour des destinataires à l'intérieur du groupe que pour des destinataires extérieurs. Les deux transactions sont comparées entre elles.

- Comparaison de prix indirecte

Comme alternative à la comparaison de prix directe, il peut être éventuellement question de comparaison de prix indirecte. Dans ce cas, les transactions qui sont prises pour la comparaison sont au moins semblables si bien que les différences peuvent être identifiées et ajustées. Les différences qui influent sur les prix comme par exemple la quantité, la qualité, le risque de change, le délai de paiement ainsi que les conditions de livraison et de prestation doivent être évaluées et extraites de la comparaison de prix.

L'influence des facteurs divergents doit donc être isolée et éliminée.

Dans la lettre du Ministère fédéral des Finances concernant la procédure du Règlement administratif de 1983, est citée p. ex. l'influence sur le prix du passage des conditions de livraison CIF aux conditions FOB.

Exemple :

Un redevable vend 1.000 tonnes d'un produit pour USD 80 la tonne à une entreprise liée à l'intérieur d'un groupe international et, en même temps, 500 tonnes du même produit pour USD 100 à une entreprise indépendante. Ce cas de figure nécessite d'examiner si les différences de quantité rendent obligatoires un ajustement du prix de transfert. Il faut étudier sur le marché de référence les transactions sur les produits semblables pour constater les rabais habituels sur quantité (extrait de Schuch/Toifl in Becker/Kroppen (éditeur), manuel des prix de transfert internationaux, O, tiret 2.13).

2. Méthode du prix de revente

Le champ d'application essentiel de la méthode du prix de revente est l'examen des prix de transfert d'entreprises qui sont principalement dans le domaine de la distribution.

Le point de départ de la méthode du prix de revente est le prix de vente utilisé dans la vente de marchandises ou de services à des tiers indépendants. De ce prix sont déduits les marges habituelles pratiquées sur le marché pour, ainsi, arriver au prix de transfert approprié entre entreprises proches.

Par la constatation d'une marge habituelle sur marché sous forme de pourcentage, les prix de revente peuvent s'adapter au marché d'une manière flexible, tandis que le prix de transfert s'ajuste en pourcentage. Parallèlement, la détermination d'une marge de revente appropriée est un des problèmes principaux de la méthode du prix de revente.

Il est déjà difficile dans la pratique d'évaluer raisonnablement des fonctions et des risques pris en charge. Toutefois sont encore plus difficiles à identifier et à qualifier les facteurs « mous » qui influent sur le bénéfice, comme par exemple l'efficacité du management.

3. Méthode du coût majoré

Dans cette méthode, les coûts obtenus par la gestion de l'entreprise livreuse ou prestataire de service sont majorés du bénéfice pratiqué habituellement dans la branche d'activité concernée. La difficulté pratique de cette méthode repose d'une part dans la détermination du bénéfice habituellement pratiqué lorsqu' aucune transaction identique ou comparable n'est disponible, et d'autre part dans la définition du concept de coût.

L'Administration fiscale reconnaît fondamentalement toutes les méthodes de calcul de coûts comme base de la méthode du coût majoré, tant que la procédure est également utilisée pour le calcul des prix de vente à des tiers indépendants ou bien dans le cas où aucune livraison ou prestations n'est effectuée à des tiers, tant que cela correspond aux principes de gestion.

Au final, la stratégie de l'entreprise, la structure de l'organisation, la structure du capital, le cycle de vie des produits, la clientèle, la structure du marché et les orientations internationales spécifiques déterminent le choix des coûts en tant que dirigeant prudent et avisé.

Les cas pratiques les plus fréquents d'utilisation de la méthode de majoration des coûts sont les livraisons de produits semi-finis entre entreprises liées, les accords de livraison à long terme, les installations communes de plusieurs entreprises liées ou bien les services intragroupe (cf aussi tiret 2.32 Directive OCDE 1995 et Vögele/Raab dans le Manuel des prix de transfert, chapitre D, tiret 164).

Exemple :

Calcul des coûts par le direct costing

Coût unitaire variable	10,0
+ coût fixe du produit	3,0
+ coût fixe du groupe de produit	2,0
+ coût fixe du périmètre	0,5
+ coût fixe de l'entreprise	1,0
+ bénéfice net unitaire	1,0
Prix unitaire	17,5
	====

* Les coûts fixes sont répartis en proportion des coûts variables

4. Autres méthodes de calcul des prix de transfert

L'Administration fiscale n'admet d'autres méthodes de prix de transfert que dans des limites étroites.

(1) Méthode de la marge nette transactionnelle

(transactional net margin method – TNMM, tiret 3.26 et suivants, lignes directrices OCDE 1995)

Cette méthode est admise uniquement dans des limites très précises, en particulier lorsque les méthodes standards décrites plus haut ne peuvent pas être utilisées par manque ou insuffisance de données comparatives.

Le champ d'application de cette méthode est limité aux entreprises avec des cas complexes. La méthode est en outre uniquement utilisable si la preuve de la comparabilité (au minimum limitée) des entreprise tierces peut être apportée et que les profits ou des pertes inhabituelles et réelles de l'entreprise contrôlée - qui ne correspondent pas aux taux de rendement des entreprises tierces malgré la comparabilité – doivent être prises en considération.

La méthode de marge commerciale nette est une méthode dite «axées sur les résultats» pour calculer le prix de transfert. Est visée la comparaison de rendements nets tirés de transactions comparables entre deux entreprises liées.

(2) Méthode de comparaison des résultats (comparable profits method)

Cette méthode n'est pas reconnue par l'Administration fiscale allemande, car elle n'aboutit pas à un résultat conforme au principe de comparabilité selon l'avis de l'Administration.

(3) Méthode de répartition des bénéfices (profit split)

Dans cette méthode, la répartition des bénéfices est reconstituée au moyen de données externes tirées du marché et la formule de répartition des bénéfices est transposée aux transactions réalisées à l'intérieur du groupe.

La méthode de répartition des bénéfices appliquée aux transactions (profit split method, tiret 3.5 et suivants, lignes directrices OCDE 1995) ne peut être privilégiée que si les méthodes standards ne sont pas utilisables ou ne sont pas utilisables avec certitude.

Cela peut être par exemple le cas pour la délimitation des bénéfices à l'occasion de transactions internationales entre plusieurs entreprises d'un même groupe avec une fonction «d'entrepreneur» (tiret 2.4.6 Règlement administratif 1983, tiret 3.1 lignes directrices OCDE 1995), qui participent ensemble à la préparation, au développement et à la conclusion d'un marché sans que les chiffres d'affaires de chacune puissent être délimités (par exemple «global trading»). Dans ces cas-là, la répartition habituelle des bénéfices entre entreprises indépendantes peut devenir la référence.

France

L'administration fiscale française n'a que rarement pris officiellement position sur les méthodes de détermination des prix.

Dans une instruction (BOI 13 L-7-98) du 23 juillet 1998, l'administration fiscale française fait référence aux principes directeurs de l'OCDE sans exprimer de préférence marquée pour l'une ou l'autre des méthodes qui y sont exposées.

Toutefois, parmi les méthodes traditionnelles, l'Administration fiscale française exprime une préférence pour la méthode du prix comparable sur un marché libre. Néanmoins, elle admet le recours aux méthodes dites de prix de revente minoré ou du coût de revient majoré.

Le recours aux autres méthodes basées sur l'analyse des profits peut être envisagé en cas de manque ou d'insuffisance des données financières nécessaires à la mise en œuvre des méthodes traditionnelles exposées ci-dessus.

Concernant les activités opérationnelles de recherche, l'administration (BOI 4 C-2-05 du 24 février 2005, n°46 à 50) a précisé que :

- en règle générale, la méthode du prix de revient total majoré est appliquée dans les cas les plus simples, notamment pour valoriser les prestations de services en matière de recherche sans création d'actifs incorporels (brevets, marques, savoir-faire...) ;
- dans d'autres cas, un taux de redevance peut être appliqué pour déterminer le prix du transfert d'actifs incorporels ;
- la méthode du partage du profit résiduel peut aussi s'avérer pertinente afin de solutionner des dossiers complexes ;
- les accords de répartition de coûts (ARC) et leur gestion (contribution de chaque entité, conditions d'entrée et de sortie de l'accord, évaluation de l'actif incorporel créé...) peuvent être pris en considération.

Dans le guide pratique publié en novembre 2006 et intitulé «Les prix de transfert – guide à l'usage des PME» (mentionné dans la première partie de la brochure) qu'elle a mis à la disposition des PME pour les aider à définir une politique de prix et s'assurer que les valorisations retenues sont conformes au prix de pleine concurrence, la Direction générale des impôts a rappelé, dans l'avant-propos, que la France s'inspire des principes directeurs posés en

la matière par l'OCDE (OCDE, Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, 1995 et s.)

Le premier chapitre, qui est de portée générale, paraît en effet pour l'essentiel conforme à ces principes directeurs. Il recense de façon pédagogique et le plus clairement possible les éléments indispensables qui doivent être pris en compte pour l'établissement et la justification d'une politique de prix et propose à cet effet une démarche simple et illustrée par de nombreux exemples pratiques.

C'est à partir d'une analyse fonctionnelle approfondie des fonctions exercées, des risques encourus et des actifs corporels et incorporels utilisés, qui lui permet de préciser sa place et son rôle au sein du groupe et d'identifier l'entrepreneur principal, que l'entreprise pourra choisir la méthode la plus appropriée pour rémunérer son activité.

Le guide reprend la description qui en est faite dans le rapport de l'OCDE mais ajoute des précisions et appréciations qui lui sont propres.

Ainsi, la méthode du prix comparable sur le marché libre est dite «inadaptée aux transactions portant sur des produits très élaborés ou des biens incorporels (savoir-faire, brevets).

La méthode du prix de revente «suppose des structures de coûts identiques entre les sociétés comparées» et celle du prix de revient majoré est déclarée particulièrement adaptée aux prestations de services, aux opérations de sous-traitance et à la fourniture de produits semi-finis.

Le guide illustre la méthode du partage des bénéfices par un exemple où il est proposé de répartir le résultat consolidé «par exemple selon une clé de répartition prenant en compte des charges d'exploitation» et, pour l'application de la méthode transactionnelle de la marge nette, il définit cette dernière comme la «différence entre le prix de vente d'une marchandise, d'un bien ou d'un service et l'ensemble des coûts (ensemble des charges qui concourent à l'élaboration du produit considéré».

S'agissant du choix de la méthode la plus appropriée, l'appréciation suivante est portée : «plus les fonctions exercées, les risques assumés, les actifs et moyens utilisés sont complexes, plus il est difficile de trouver des données comparables.

Par conséquent, les méthodes du prix de revente et du prix de revient majoré sont généralement celles qui permettent d'obtenir les résultats les plus fiables lorsque les fonctions exercées respectivement par le distributeur et par le producteur sont simples et qu'aucune des entreprises concernées par la transaction ne met en œuvre des actifs incorporels de grande valeur ou uniques (brevets, savoir-faire)».

Afin de valider la méthode retenue au regard d'une transaction ou d'un résultat réalisé par une entreprise indépendante, des indications sont fournies sur la méthode de recherche et de sélection des entreprises comparables.

Au-delà des comparables dits internes (transaction identique réalisée par l'entreprise elle-même ou une société du même groupe avec une entreprise indépendante), les différentes étapes de la recherche de comparables dits «externes» sont décrites : examen des caractéristiques des biens et services et recherche de sociétés dans le même secteur d'activité, sur le même territoire géographique et la même période ; examen des fonctions ; application d'un critère d'indépendance ; et application d'un ratio de rentabilité pertinent, dont l'importance est soulignée.

Enfin, il importe de souligner que le guide consacre la pratique de «l'intervalle de pleine concurrence» (c'est-à-dire la fourchette de valeurs qui reflètent toutes un prix de marché), et le définit comme constitué par les entreprises de l'échantillon des comparables externes comprises dans les deux quartiles (n° 2 et 3, sur 4) les plus proches de la médiane (chiffre en dessous et au-dessus duquel se répartissent 50 % des entreprises de l'échantillon).

B. Documentation des faits

Dans le prolongement des travaux du Forum conjoint sur les prix de transfert, la Commission européenne a adopté le 10 novembre 2005 une proposition de code de conduite visant à harmoniser la documentation que les entreprises multinationales doivent fournir aux autorités fiscales au sujet de la méthode de fixation des prix de transfert qu'elles utilisent pour leurs transactions intragroupe transfrontalières.

Ce code a été approuvé par le conseil ECOFIN le 27 juin 2006 et publié au JOCE 8 juillet 2006 C 176/1). Le contenu de la documentation demandée par les administrations fiscales allemandes et françaises en matière de prix de transfert a été fixé.

I. Les particularités de la documentation en Allemagne

1. Plan

Une structure de documentation peut être bâtie de la manière suivante :

- (1) Informations générales sur le groupe : informations de base sur les sociétés composant le groupe et les personnes proches,
- (2) Informations sur le domaine d'activité : données qui sont importantes pour déterminer les prix fiscaux de transfert pour plusieurs groupes de transactions ou transactions,
- (3) Informations sur les transactions : informations qui concernent soit un groupe unique de transactions, soit plusieurs transactions.

Des explications détaillées sont contenues dans les feuilles de travail de l'IdW sur la documentation des prix de transfert (annexe de FN-IDW 4/2006).

2. Documentation concrète des prix de transfert

Il faut documenter les informations suivantes :

(1) Informations générales sur le groupe (§ 4 n° 1 GAufzV)

Les données suivantes sont nécessaires :

- personnes proches
- participations

- structure du groupe
- organigramme

(2) Informations sur le domaine d'activité

a) Description des relations d'affaires

Concrètement sont nécessaires les données sur les relations d'affaires, les fonctions et les risques pris, les divers facteurs d'influence et la chaîne de création de valeur (§ 4 n° 2 et 3 GAufzV, tiret 3.4.11.3 Règlement administratif - Procédures).

b) Analyse des fonctions et des risques (§ 4 n° 3 a GAufzV)

Le redevable est obligé d'effectuer une analyse des fonctions et des risques concernant ses relations commerciales avec les entités proches (tiret 1.20 à tiret 1.35 Lignes directrices OCDE 1995, § 4 n° 3 a GauzV). A ce propos, il faut présenter et, le cas échéant, expliquer les informations sur les principales marchandises concernées, sur les conditions contractuelles, sur la stratégie commerciale choisie, ainsi que sur les rapports de concurrence et avec le marché significatifs pour les accords de prix. Une présentation sous forme de tableau (dite «star chart») est admise.

Exemple : (extrait de Lenz, Fischer, Schmidt, BB 2005, 1255) :

En complément de la description des relations commerciales, il faut effectuer une analyse des fonctions et des risques à la demande des autorités administratives (tiret 3.4.11.4 Règlement administratif - Procédures) : dans la pratique, les informations correspondantes devraient être d'abord rassemblées par le redevable au moins sous la forme suivante :

Tableau: analyse des fonctions et des risques

	société de production	Entrepreneur central	société de distribution	...
Fonctions – Production				
Matériaux (achat, contrôle des stocks, etc.)				
Production (fabrication de produits- semi-finis et finis, étiquetage, etc.)				
Planification et contrôle (planification des capacités, des échéances, contrôle des commandes, etc.)				
Fonctions – vente				
Marketing et publicité (stratégie du marketing, étude de marché, etc.)				
Vente (contacts clientèle, conclusions des contrats, etc.)				
Logistique (transport, entreposage, etc.)				
...				

c) Analyse de la création de valeur (§ 4 n° 3 b GAufzV)

Enfin, la chaîne de création de valeur doit être décrite (tiret 3.4.11.5 Règlement administratif - Procédures). Comme les prix de transfert sont à documenter dans un but d'imposition en Allemagne, la description de la chaîne et des contributions à la création de valeur peut être limitée aux informations qui concernent la contribution des sociétés nationales. Concrètement, les informations suivantes doivent être présentées :

- services rendus au redevable à l'intérieur du groupe,
- contribution du redevable à la création de valeur,
- destinataire des services rendus par le redevable.

A ce propos, le tiret 3.4.11.5 du Règlement administratif - Procédures constate d'une manière explicite : « a contribution à la création de valeur est souvent déjà visible dans l'analyse des fonctions et des risques et dans la documentation appropriée qui s'y rattache ».

Par conséquent, l'analyse de la création de valeur peut ne pas exister lorsque la contribution à la création de valeur est suffisamment décrite dans l'analyse des fonctions et des risques.

d) Documentation appropriée (§ 90 tiret 3 phrase 2 AO, § 1 tiret 1 et 3 GAufzV)

La présentation doit permettre à un tiers compétent de contrôler dans un délai raisonnable si et comment la délimitation des revenus entre le redevable et l'entité proche ou bien entre des entreprises liées correspond bien au principe de libre concurrence (§ 1 tiret 1 AStG, § 8 tiret 3 KStG, tiret 3.4.10.2). Il faut également présenter outre la documentation sur les faits la démonstration sur la conformité des prix de transfert. Cette démonstration concerne les bases économiques et juridiques à partir desquelles il résulte que le redevable a respecté le principe de libre concurrence dans la délimitation des revenus (§ 1 tiret 1 AStG).

Exemple :

Le redevable doit exposer - concernant des redevances de licence reçues ou versées afin de fonder la conformité en terme de comparabilité sur le niveau des rémunérations - les

circonstances significatives en matière technique (par exemple description et durée de vie des produits, éventuellement coûts supportés pour la recherche et le développement), en matière juridique (par exemple exclusivité, droit de concéder les licences, zone territoriale, éventuellement limites dans l'utilisation, la durée du contrat, enregistrement des brevets) ainsi que du point de vue économique (par exemple analyse coût-utilité ou bien licences comparables).

e) Données sur la comparabilité et sur la planification

Pour prouver la conformité des prix de transfert, il faut recourir à des données comparables à l'intérieur et à l'extérieur de l'entreprise. Si des données comparables fiables ne peuvent être obtenues par un travail acceptable, les prix de transfert du redevable peuvent être déterminés en s'appuyant sur des données issues de la planification dans les conditions suivantes (tiret 3.4.12.2 et 3.4.12.6 Règlement administratif-Procédures) :

- disponibilité des données tirées de la planification au moment de la conclusion de la transaction ;
- justification des montants servant de points de départ par des données comparables ou par des prévisions économiquement fondées ;
- conformité des bénéfices prévus ou preuve que les prix de transfert auraient été déterminés par des tiers indépendants au même niveau en ce qui concerne les attentes en matière de bénéfice ;
- contrôle de cohérence par des comparaisons régulières entre prévisions et réalisations et par des analyses des écarts.

f) Analyse de la banque de données

Souvent les informations tirées des banques de données ne suffisent pas au contrôle de la comparabilité des situations. Exceptionnellement, l'Administration reconnaît l'utilisation d'informations tirées de banques de données si la comparabilité des entreprises et la traçabilité des recherches sont assurées (tiret 3.4.12.4 et 3.4.19 Règlement administratif-Procédures).

g) Fourchettes

Dans la mesure où plusieurs valeurs comparables sont obtenues, l'imposition selon le tiret 3.4.12.5 du Règlement administratif - Procédures doit être basée sur la valeur en faveur de laquelle le cas concret penche finalement d'après les circonstances et compte tenu de la vraisemblance la plus grande d'exactitude.

Le Règlement administratif traite d'une manière détaillée des procédures statistiques proposées.

3. Résumé des situations et des directives de prix de transfert

Le Règlement administratif admet d'après le tiret 3.4.13 des simplifications dans la documentation dans certaines situations.

Un regroupement des situations commerciales liées matériellement ou dans le temps entre elles (par exemple gamme de produits) ou de situations habituelles durables est possible d'après § 2 tiret 3 GaußV (tiret 1.42 et suivants, Lignes directrices OCDE 1995), si :

- le regroupement entre tiers indépendants est habituel (par exemple, vente d'une imprimante et de la maintenance) ou bien ;
- le regroupement a lieu selon des règles fixées au départ, identifiables et présentées et les situations sont économiquement comparables compte tenu des fonctions exercées, des marchandises concernées et des risques pris ou bien ;
- cela dépend pour le contrôle de la conformité en matière de la relation commerciale moins d'un cas isolé, mais davantage du jugement sur l'ensemble des affaires, par exemple dans les transactions commerciales avec un lien de causalité entre elles et les prestations partielles dans le cadre d'un marché global.

S'il existe pour un groupe d'entreprises liées des directives internes sur les prix de transfert qui prévoient pour certaines situations la recherche de prix en se basant sur la comparabilité, il est possible de renoncer à la présentation détaillée de chaque situation si le redevable peut

démontrer au moyen d'exemples délibérément choisis que les directives sont appliquées. Le redevable décide du contenu et de la forme de ses directives.

Celles-ci peuvent par exemple regrouper des situations sous les conditions imposées par le § 2 tiret 3 GAufzV aux groupes, décrire les fonctions exercées et les risques pris par chacune des entreprises et, en relation avec cela, alléguer une ou plusieurs méthodes de prix de transfert appropriée afin de déterminer les prix, les chiffres caractéristiques de la rentabilité, etc.

Au sujet de la présentation des cas particuliers prévus au § 5 GAufzV, le tiret 3.4.15 du Règlement administratif-Procédures contient des exigences supplémentaires.

II. Les particularités de la documentation en France

L'article 13 B du Livre des procédures fiscales permet à l'administration française de demander au contribuable des informations dans quatre domaines particuliers :

- la structure du groupe ;
- la méthode de détermination des prix de transfert ;
- les activités des sociétés membres du groupe ;
- le traitement fiscal soit des transactions liées soit des entreprises du groupe.

1. Documents à présenter

L'administration (Inst. adm. 7 septembre 1999, 4 A-8-99 ; D. adm. 4 A-1215, 9 mars 2001) a précisé, à titre indicatif, que les informations suivantes peuvent être demandées à l'entreprise lors de la présentation de sa demande :

- organigramme de l'ensemble du groupe et liste des entités couvertes par la demande d'accord préalable ; dénomination sociale, adresse, n° d'identification fiscal des « parties » à l'accord ;

- description des opérations industrielles ou commerciales du groupe, de son organisation mondiale, de la structure de son capital (chaînes de participation, pourcentage de participation, composition du capital des entités étrangères, conventions d'actionnaires, nature des titres détenus, droit de vote...), de sa capitalisation, des accords financiers, des activités principales et du ou des lieu(x) où ces activités sont exercées ainsi que des principaux flux de transactions entre les parties ;
- données financières et fiscales représentatives concernant les parties couvrant les trois dernières années fiscales, ainsi que toute autre donnée ou document susceptibles d'étayer la méthode de prix de transfert proposée ;
- indication, pour les opérations couvertes par l'accord, de la monnaie fonctionnelle de chaque partie ainsi que de la devise de règlement des transactions entre les parties ;
- indication des accords préalables conclus par d'autres entreprises du groupe ou portant sur d'autres transactions que celles visées par la demande d'accord présentée devant l'administration française ;
- durée de l'exercice fiscal de chaque partie ;
- description des principales méthodes de comptabilité financière utilisées par les entités établies à l'étranger et qui ont une incidence directe sur la méthode de prix de transfert proposée ;
- régime applicable aux transactions concernées ;
- étude des dispositions statutaires, conventions fiscales, décisions de justice, réglementation, décisions ou procédures concernant le revenu se rapportant à la méthode de prix de transfert proposée ;
- description de toute question relative à la méthode de détermination des prix de transfert, ayant fait l'objet d'un examen ou toujours à l'étude, en indiquant la position du contribuable et celle de l'administration saisie et la solution éventuellement retenue. Il peut s'agir de procédure juridictionnelle en cours ou arrivée à terme, de procédure

pendante devant les autorités compétentes, aussi bien en France que dans d'autres pays.

2. Justification de la méthode pour la détermination de ses prix de transfert

L'administration (Inst. adm. 7 septembre 1999, 4 A-8-99 ; D. adm. 4 A-1215, 9 mars 2001) a précisé que la méthode invoquée par l'entreprise peut être considérée comme recevable, sous réserve qu'elle conduise à la détermination de prix conformes au principe de pleine concurrence et que sa présentation soit appuyée de justificatifs :

- d'ordre méthodologique et documentaire : par exemple, document interne à l'entreprise décrivant la méthode, tout contrat ou document contractuel échangé entre les entités du groupe concernées par la transaction, exposant le cas échéant les engagements réciproques de chaque partie... ;
- d'ordre comptable : tout extrait de la comptabilité générale et le cas échéant de la comptabilité analytique ;
- d'ordre économique : toutes considérations ou données se rapportant aux marchés et aux fonctions remplies par les entités du groupe concernées explicitant la méthode invoquée par l'entreprise (ex. : la fixation de prix bas pour pénétrer un marché implique que l'entreprise fournisse des éléments sur les études conduites sur ce marché, ses propres caractéristiques et celles de l'entité liée concernée, notamment en matière de capital, de fonctions assumées et de risques encourus, les dispositions prises pour évaluer les résultats de la méthode employée et le cas échéant pour réviser celle-ci) ; le cas échéant, toute information et analyse concernant les comparables retenus, justifiant la pertinence du choix effectué.

A titre d'exemple (Inst. 7 septembre 1999, 4 A-8-99 ; D. adm. 4 A-1215, 9 mars 2001), les éléments d'information suivants, nécessaires pour établir que la méthode de prix de transfert proposée respecte le principe de pleine concurrence, seront portés à la connaissance de l'administration :

- analyse fonctionnelle de chaque partie, présentant les activités économiques exercées, les actifs utilisés, les coûts économiques supportés et les risques assumés ;

- analyse ou étude économique des pratiques en matière de fixation de prix et des fonctions économiques exercées, rencontrées dans la branche d'activité à l'intérieur des zones géographiques couvertes par l'accord ;
- liste des concurrents du contribuable et étude de quelques transactions, type d'activités ou d'entreprises non contrôlées, susceptibles d'être comparables ou similaires à celles visées par la demande ;
- mesures pertinentes de la rentabilité et du rendement de l'investissement ;
- étude détaillée des recherches entreprises et des critères utilisés pour identifier et sélectionner les éléments indépendants susceptibles d'être comparés, ainsi que la manière dont les critères ont été appliqués aux éléments potentiels de comparaison. Cette étude inclura une liste des éléments potentiels de comparaison et une note expliquant pour chacun d'eux pourquoi il a été ou non retenu ;
- note détaillée expliquant comment les facteurs utilisés pour ajuster les activités des éléments indépendants de comparaison retenus afin d'élaborer la méthode de prix de transfert proposée ont été sélectionnés et appliqués.

3. Cas des activités des centres de coordination de recherche et de développement

L'administration (BOI 4 C-2-05 du 24 février 2005, n°42) a défini le contenu du dossier qui devra être présenté pour obtenir la garantie d'absence de remise en cause de leurs bénéfices imposables pour les centres de coordination de recherche.

Celui-ci devra contenir les informations suivantes :

- Présentation du groupe :
 - * identité de la société mère
 - * Organigramme
 - * Nature de l'activité

- * pourcentage de répartition de l'activité du groupe selon les zones géographiques (Asie, Europe, Moyen-Orient, Amérique)
- * Principales données financières consolidées.
- les fonctions dévolues au centre de coordination de recherche (préciser la nature précise des fonctions exercées et la localisation des centres dont la recherche fait l'objet d'une coordination) ;
- la liste des filiales bénéficiaires de ses prestations ;
- les moyens de fonctionnement (budget de fonctionnement, nombre de salariés, répartition de ces salariés par nature d'emploi ...) ;
- les modalités envisagées de facturation des prestations ;
- le taux de marge forfaitaire proposé.

C. Accords préalables sur les prix de transfert

Conformément au § 5 al. 1 n° 5 de la Loi sur l'Administration fiscale et au Décret du Ministère Fédéral des Finances du 29.11.2004, BStBl I, 2004, 1144, l'Administration Fédérale Centrale des Impôts (BZSt) est compétente en matière d'accords préalables sur les prix de transfert (Advance pricing agreement = APA).

Le but d'un APA est de créer une sécurité juridique concernant l'imposition des prix de transfert des entreprises. Pour cela, sont conclus des accords fermes bilatéraux ou multilatéraux avec l'étranger sur des prix comparables pour une certaine période concernant des conventions passées entre deux ou plusieurs entreprises de pays différents qui coopèrent entre elles.

Le Ministère Fédéral des Finances a publié une note datée du 05.10.2006 (BStBl. I, 2006, 594) au sujet des procédures d'entente préalable bilatérales et multilatérales sur la base des conventions fiscales bilatérales concernant la délivrance d'un agrément préalable ferme sur les

prix de transfert entre entreprises liées au niveau international (nommé « Advance Pricing Agreement » - APA).

Cette note se décompose de la manière suivante:

1. Généralités
2. Ouverture de la procédure
3. Contenu de l'APA, documents à produire, refus de la demande d'APA
4. Conduite de la procédure d'entente préalable, fondements de la procédure
5. Mise en œuvre
6. Mesures pendant la durée de la procédure, engagement
7. Autres règles procédurales
8. Procédure simplifiée pour les PME
9. Publicité

Annexe : exemple de procédure d'entente préalable – modèle d'accord préalable.

La procédure est taxée (§ 178a AO).