

**OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung
und Gewinnverlagerung**



Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung

AKTIONSPUNKTE 8-10: Abschlussbericht 2015

Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungs- preisergebnissen und Wertschöpfung

AKTIONSPUNKTE 8-10:
ABSCHLUSSBERICHT 2015

Dieses Dokument und die darin enthaltenen Karten berühren weder den völkerrechtlichen Status von Territorien noch die Souveränität über Territorien, den Verlauf internationaler Grenzen und Grenzlinien sowie den Namen von Territorien, Städten oder Gebieten.

Bitte zitieren Sie diese Publikation wie folgt:

OECD (2017), *Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung: Aktionspunkte 8-10: Abschlussbericht 2015*, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264274297-de>

ISBN 978-92-64-27428-0 (Print)

ISBN 978-92-64-27429-7 (PDF)

Publikationsreihe: OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

ISSN 2517-9462 (Print)

ISSN 2517-9470 (Online)

Die statistischen Daten für Israel wurden von den zuständigen israelischen Stellen bereitgestellt, die für sie verantwortlich zeichnen. Die Verwendung dieser Daten durch die OECD erfolgt unbeschadet des Status der Golanhöhen, von Ost-Jerusalem und der israelischen Siedlungen im Westjordanland gemäß internationalem Recht.

Originaltitel: *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 – 2015 Final Reports*

Übersetzung durch den Deutschen Übersetzungsdienst der OECD.

Foto(s): Deckblatt © ninog – Fotolia.com

Korrigenda zu OECD-Veröffentlichungen sind verfügbar unter: www.oecd.org/about/publishing/corrigenda.htm.

© OECD 2017

Die OECD gestattet das Kopieren, Herunterladen und Abdrucken von OECD-Inhalten für den eigenen Gebrauch sowie das Einfügen von Auszügen aus OECD-Veröffentlichungen, -Datenbanken und -Multimediaprodukten in eigene Dokumente, Präsentationen, Blogs, Websites und Lehrmaterialien, vorausgesetzt die Quelle und der Urheberrechtsinhaber werden in geeigneter Weise genannt. Sämtliche Anfragen bezüglich Verwendung für öffentliche oder kommerzielle Zwecke bzw. Übersetzungsrechte sind zu richten an: rights@oecd.org. Die Genehmigung zur Kopie von Teilen dieser Publikation für den öffentlichen oder kommerziellen Gebrauch ist direkt einzuholen beim Copyright Clearance Center (CCC) unter info@copyright.com oder beim Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) unter contact@cfcopies.com.

Vorwort

Internationale Steuerfragen standen niemals so weit oben auf der politischen Agenda wie heute. Die Integration der nationalen Volkswirtschaften und Märkte hat sich in den vergangenen Jahren deutlich erhöht, wodurch die – vor über einem Jahrhundert konzipierten – internationalen Steuerregeln zunehmend unter Druck gerieten. Schwachstellen im gegenwärtigen Regelwerk lassen Möglichkeiten der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (*Base Erosion and Profit Shifting* – BEPS) entstehen, was mutige Schritte seitens der politischen Entscheidungsträger erforderlich macht, um das Vertrauen in das Steuersystem wiederherzustellen und zu gewährleisten, dass Gewinne dort besteuert werden, wo die wirtschaftlichen Aktivitäten stattfinden und die Wertschöpfung erfolgt.

Im Anschluss an die Veröffentlichung des Berichts *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (*Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Situationsbeschreibung und Lösungsansätze*) im Februar 2013 haben die OECD- und G20-Staaten im September 2013 einen 15-Punkte-Aktionsplan gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung verabschiedet. In diesem Aktionsplan wurden 15 Maßnahmen entlang drei großer Achsen identifiziert: Gewährleistung der Kohärenz der innerstaatlichen Vorschriften, die sich auf grenzüberschreitende Tätigkeiten auswirken, Stärkung der Substanzanforderungen in den bestehenden internationalen Standards und Erhöhung der Transparenz sowie der Planungssicherung.

Alle G20- und OECD-Länder haben seitdem gleichberechtigt am BEPS-Projekt gearbeitet, und auch die Europäische Kommission hat während des gesamten Verlaufs des Projekts ihre Ansichten eingebracht. Entwicklungsländer wurden über eine Reihe verschiedener Mechanismen, einschließlich der direkten Mitwirkung im Ausschuss für Steuerfragen, umfassend in diesen Prozess einbezogen. Darüber hinaus haben auch regionale Steuerorganisationen wie das African Tax Administration Forum, das Centre de Rencontre des Administrations Fiscales (CREDAF) und das Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) zusammen mit internationalen Organisationen wie dem Internationalen Währungsfonds, der Weltbank und den Vereinten Nationen einen Beitrag zu diesen Arbeiten geleistet. Betroffene Akteure wurden umfassend konsultiert: Insgesamt gingen zum BEPS-Projekt über 1 400 Stellungnahmen von Wirtschaftsvertretern, Beratern, Nichtregierungsorganisationen und Wissenschaftlern ein. Vierzehn öffentliche Konsultationen wurden abgehalten, die live online übertragen wurden, ergänzt durch Webcasts, in denen das OECD-Sekretariat die Öffentlichkeit regelmäßig auf dem Laufenden hielt und Fragen beantwortete.

Nach zwei Jahren Arbeit sind die 15 Aktionspunkte nun abgeschlossen. Die verschiedenen Arbeitsergebnisse – einschließlich derjenigen, die 2014 in vorläufiger Form vorgelegt wurden – wurden zu einem umfassenden Maßnahmenpaket zusammengefasst. Dieses BEPS-Maßnahmenpaket stellt die erste wesentliche Überarbeitung der internationalen Steuerregeln seit fast einem Jahrhundert dar. Wenn die neuen Maßnahmen in Kraft getreten sind, wird erwartet, dass Gewinne dort ausgewiesen werden, wo die wirtschaftlichen Tätigkeiten, mit denen sie erzielt werden, stattfinden und wo die Wertschöpfung erfolgt. Steuerplanungsstrategien zur Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, die auf veralteten Regeln oder unzureichend koordinierten innerstaatlichen Maßnahmen basieren, werden ihre Wirkung verlieren.

Somit kommt es in diesem Stadium entscheidend auf die Umsetzung an. Das BEPS-Maßnahmenpaket ist so konzipiert, dass es über Änderungen von innerstaatlichen Rechtsvorschriften und Verfahren sowie von Abkommensbestimmungen umgesetzt wird, wobei die Verhandlungen über ein multilaterales Instrument bereits begonnen haben und 2016 abgeschlossen werden sollen. Die OECD- und G20-Staaten sind ferner übereingekommen, ihre Zusammenarbeit fortzusetzen, um eine konsistente und koordinierte Umsetzung der BEPS-Empfehlungen zu gewährleisten. Globalisierung erfordert globale Lösungen und einen globalen Dialog, der über die OECD- und G20-Länder hinausreicht. Um auf dieses Ziel hinzuarbeiten, werden die OECD- und G20-Staaten 2016 einen inklusiven Monitoring-Rahmen entwerfen, an dem alle interessierten Länder gleichberechtigt mitwirken können.

Ein besseres Verständnis der konkreten Umsetzung der BEPS-Empfehlungen könnte Missverständnisse und Streitigkeiten zwischen verschiedenen Staaten verringern. Eine stärkere Fokussierung auf Umsetzung und Steuerverwaltung sollte daher im beiderseitigen Vorteil von Staaten und Unternehmen liegen. Die vorgeschlagenen Verbesserungen der Daten und Analysen werden die laufende Evaluierung des quantitativen Effekts von Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen sowie der Auswirkungen der im Rahmen des BEPS-Projekts entwickelten Gegenmaßnahmen unterstützen.

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	7
Zusammenfassung	9
Leitlinien für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes	15
Änderungen in Abschnitt D von Kapitel I der Verrechnungspreisleitlinien	15
D.1. Identifizierung der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen	17
D.2. Anerkennung des sachgerecht abgegrenzten Geschäftsvorfalles	46
D.3. Verluste	49
D.4. Auswirkungen staatlicher Maßnahmen	50
D.5. Verwendung von Zollwerten	51
D.6. Standortvorteile und sonstige Merkmale lokaler Märkte	52
D.7. Mitarbeiter	55
D.8. Synergien innerhalb eines multinationalen Konzerns.....	56
Rohstoffgeschäfte	61
Ergänzungen zu Kapitel II der Verrechnungspreisleitlinien	61
Rahmen der Arbeiten zu den Leitlinien zur geschäftsvorfallbezogenen	
Gewinnaufteilungsmethode	65
Teil I: Bestehende Leitlinien zur geschäftsvorfallbezogenen	
Gewinnaufteilungsmethode und öffentliche Konsultation	67
Teil II: Rahmen der Änderungen der Leitlinien zur geschäftsvorfallbezogenen	
Gewinnaufteilungsmethode	70
Immaterielle Werte	73
Änderungen in Kapitel VI der Verrechnungspreisleitlinien	73
A. Identifizierung immaterieller Werte.....	77
B. Eigentum an immateriellen Werten und Geschäftsvorfälle im	
Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung,	
dem Schutz und der Verwertung immaterieller Werte	85
C. Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit der Nutzung oder Übertragung	
von immateriellen Werten	102
D. Ergänzende Leitlinien für die Bestimmung der fremdvergleichskonformen	
Bedingungen in Fällen im Zusammenhang mit immateriellen Werten.....	108
Aus den Änderungen in Kapitel VI resultierende Ergänzungen zu Kapitel II	
der Verrechnungspreisleitlinien	138
Anhang zu Kapitel VI – Beispiele zur Veranschaulichung der Leitlinien zu	
immateriellen Werten	139

Konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung	167
Änderungen in Kapitel VII der Verrechnungspreisleitlinien	167
A. Einleitung	169
B. Wichtigste Fragen	170
C. Einige Beispiele für konzerninterne Dienstleistungen	180
D. Konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung	181
Kostenumlagevereinbarungen	191
Änderungen in Kapitel VIII der Verrechnungspreisleitlinien	191
A. Einleitung	193
B. Begriff der Kostenumlagevereinbarung	193
C. Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes	196
D. Eintritt in oder Austritt aus einer KUV oder Beendigung einer KUV	206
E. Empfehlungen für die Ausgestaltung und Dokumentation von KUV	207
Anhang zu Kapitel VIII – Beispiele zur Veranschaulichung der Leitlinien zu Kostenumlagevereinbarungen	210
Anmerkungen	215
Literaturverzeichnis	217

Abkürzungsverzeichnis

BEPS	Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting)
CFC	Beherrschtes ausländisches Unternehmen (Controlled Foreign Company)
CRO	Auftragsforschungsinstitute (Contract Research Organisations)
CUP	Preisvergleich (Comparable uncontrolled price)
FuE	Forschung und Entwicklung
G20	G20-Staaten
IT	Informationstechnologie
KUV	Kostenumlagevereinbarungen
MNU	Multinationale Unternehmen
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
VN	Vereinte Nationen
WACC	Gewichtete durchschnittliche Kapitalkosten
WP6	Arbeitsgruppe 6: Besteuerung multinationaler Unternehmen

Zusammenfassung

In den letzten Jahrzehnten ist der weltweite Handel zwischen Konzerngesellschaften im Zuge der Globalisierung der Wirtschaft substanziell gestiegen. Die für Steuerzwecke anzuwendenden Verrechnungspreisvorschriften dienen der Bestimmung der Bedingungen und insbesondere des Preises von Geschäftsvorfällen innerhalb multinationaler Konzerne, aus der sich dann die Aufteilung der Gewinne auf die Konzerngesellschaften in den verschiedenen Ländern ergibt. Angesichts der volumen- und wertmäßigen Zunahme des konzerninternen Handels hat der Effekt dieser Regeln an Bedeutung gewonnen. Wie im *Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung* (BEPS-Aktionsplan, OECD, 2014a) festgestellt wurde, können die bestehenden internationalen Standards für Verrechnungspreisvorschriften fehlinterpretiert werden und so zu Ergebnissen führen, bei denen die Aufteilung der Gewinne nicht mit der entsprechenden wirtschaftlichen Tätigkeit übereinstimmt. Die im Rahmen der Punkte 8-10 des BEPS-Aktionsplans durchgeführten Arbeiten sind dieses Problem angegangen, um sicherzustellen, dass die Ergebnisse der Verrechnungspreisbestimmung mit der Wertschöpfung im Einklang stehen.

Der Fremdvergleichsgrundsatz dient den Staaten als Fundament für ihre Verrechnungspreisvorschriften. Er ist in Doppelbesteuerungsabkommen verankert und wurde unter Artikel 9 Absatz 1 in die Musterabkommen der OECD und der Vereinten Nationen aufgenommen. Die *OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen* (im Folgenden „Verrechnungspreisleitlinien“), die erstmals 1979 im Bericht über Verrechnungspreise und multinationale Unternehmen veröffentlicht wurden, 1995 in überarbeiteter Form als Verrechnungspreisleitlinien erschienen und 2010 erneut aktualisiert wurden, geben eine gemeinsame Interpretation dieses Grundsatzes wieder, auf die sich eine große Zahl von Staaten geeinigt haben. Der Fremdvergleichsgrundsatz verlangt, dass die Preise für Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen so festgesetzt werden, wie dies der Fall wäre, wenn diese Unternehmen unabhängige, unter fremdüblichen Bedingungen tätige Unternehmen wären, die vergleichbaren Geschäften unter vergleichbaren Bedingungen und wirtschaftlichen Umständen nachgehen. Wenn die Bedingungen des Geschäftsvorfalles zwischen verbundenen Unternehmen von denen abweichen, die fremde Dritte unter vergleichbaren Umständen vereinbart hätten, müssen für Steuerzwecke möglicherweise Gewinnkorrekturen vorgenommen werden. Der Fremdvergleichsgrundsatz hat sich als zweckmäßiger und ausgewogener Standard erwiesen, um Steuerverwaltungen und Steuerpflichtigen zu gestatten, die Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen zu evaluieren, und um Doppelbesteuerung zu verhindern. Weil die bisherigen Leitlinien zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes den Schwerpunkt jedoch auf die vertragliche Aufteilung von Funktionen, Vermögenswerten und Risiken zu legen schienen, haben sie zugleich Risiken der Manipulation entstehen lassen. Solche Manipulationen können zu Ergebnissen führen, die nicht mit der Wertschöpfung im Einklang stehen, die durch die von den Mitgliedern eines multinationalen Konzerns ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit erzielt wird. Daher verlangte der BEPS-Aktionsplan, dass die Leitlinien zum Fremdvergleichsgrundsatz geklärt und gestärkt werden, und sah zudem für den Fall, dass nach Klärung und Stärkung

der Leitlinien weiterhin Risiken im Hinblick auf die Verrechnungspreisbestimmung bestehen, die Möglichkeit vor, spezielle Maßnahmen, innerhalb oder außerhalb des Rahmens des Fremdvergleichsgrundsatzes, einzuführen.

Bei diesen entsprechend dem BEPS-Aktionsplan durchgeführten Arbeiten zur Verrechnungspreisthematik standen drei Bereiche im Vordergrund. Die Arbeiten im Rahmen von Aktionspunkt 8 befassten sich mit Verrechnungspreisfragen, die sich bei Geschäftsvorfällen mit immateriellen Werten stellen, da unsachgemäße Aufteilungen von mit wertvollen immateriellen Werten erzielten Gewinnen zu Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) beitragen. Die Arbeiten zu Aktionspunkt 9 setzten sich mit der vertraglichen Aufteilung der Risiken und der sich daraus ergebenden Zuordnung der Gewinne zu diesen Risiken auseinander, die möglicherweise nicht mit den tatsächlich durchgeführten Tätigkeiten übereinstimmt. Bei den Arbeiten im Rahmen von Aktionspunkt 9 ging es außerdem um die Höhe der Rendite von Finanzierungsmitteln, die von kapitalstarken Mitgliedern eines multinationalen Konzerns bereitgestellt werden, wenn diese Rendite nicht mit dem Umfang der Tätigkeit übereinstimmt, die von der Finanzierungsgesellschaft ausgeübt wird. Die Arbeiten zu Aktionspunkt 10 befassten sich mit anderen Risikobereichen und insbesondere der Frage, wie Gewinnzurechnungen verhindert werden können, die aus für die betroffenen Unternehmen wirtschaftlich nicht rationellen Geschäftsvorfällen resultieren (Neuqualifizierung), wie dagegen vorgegangen werden kann, dass Verrechnungspreismethoden in solcher Weise angewendet werden, dass die Gewinne von den wirtschaftlich wichtigsten Aktivitäten des multinationalen Konzerns abgezogen werden, und wie der Nutzung bestimmter Arten von Zahlungen zwischen Mitgliedern des multinationalen Konzerns (z.B. Verwaltungsgebühren und Konzernumlagen) zur Verkürzung der Gewinne entgegengewirkt werden kann, wenn keine Übereinstimmung mit der Wertschöpfung besteht.

Dieser Bericht enthält überarbeitete Leitlinien, die auf diese Punkte eingehen und sicherstellen, dass die Verrechnungspreisvorschriften Ergebnisse gewährleisten, bei denen die operativen Gewinne den wirtschaftlichen Tätigkeiten zugeordnet werden, durch die sie erzielt werden. Er ist Ausdruck einer Einigung der Teilnehmerstaaten des BEPS-Projekts von OECD und G20. Für Staaten, die den Verrechnungspreisleitlinien formell zustimmen, handelt es sich bei den Leitlinien in diesem Bericht um Änderungen des bisherigen Texts der Verrechnungspreisleitlinien. Daher ist diesem Bericht auch zu entnehmen, auf welche Weise die Änderungen in die bestehenden Leitlinien eingefügt werden¹.

Um diesem Ziel gerecht zu werden, verlangen die überarbeiteten Leitlinien eine sorgfältige Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalles zwischen den verbundenen Unternehmen im Wege einer Analyse der vertraglichen Beziehungen zwischen den Beteiligten in Kombination mit ihrem Verhalten. Das Verhalten wird zusätzlich zu den vertraglichen Vereinbarungen oder an deren Stelle berücksichtigt, falls die Verträge unvollständig sind oder nicht durch das Verhalten der Beteiligten bestätigt werden. In Verbindung mit der sachgemäßen Anwendung der Preisbestimmungsmethoden in einer Weise, durch die verhindert wird, dass Gewinne Orten zugerechnet werden, an denen kein Beitrag zu diesen Gewinnen geleistet wird, gewährleistet dies, dass die Gewinne jenen Unternehmen zugerechnet werden, die den entsprechenden Geschäftstätigkeiten nachgehen. In Fällen, in denen es dem Geschäftsvorfall zwischen verbundenen Unternehmen an kaufmännischer Rationalität fehlt, gestatten die Leitlinien weiterhin die Nichtanerkennung der betreffenden Vereinbarung für Verrechnungspreiszwecke.

Die überarbeiteten Leitlinien enthalten zwei wichtige Klarstellungen in Bezug auf Risiken und immaterielle Werte.

Die Risiken sind definiert als der Effekt der Unsicherheit auf die Ziele der Geschäftstätigkeit. In allen Geschäftstransaktionen eines Unternehmens, bei jedem Schritt, der zur Nutzung von Geschäftschancen unternommen wird, jedes Mal, wenn ein Unternehmen Geld ausgibt oder Einkünfte erwirtschaftet, besteht Unsicherheit und werden Risiken eingegangen. Nicht gewinnorientierte Unternehmen gehen Risiken im Zusammenhang mit Geschäftschancen ein, ohne eine positive Rendite zu erwarten. Dieses wirtschaftliche Konzept, wonach höhere Risiken höhere voraussichtliche Gewinne rechtfertigen, bewegte multinationale Unternehmen dazu, Steuerplanungsstrategien auf der Basis vertraglicher Umverteilungen der Risiken zu verfolgen, teilweise ohne jede Änderung der Geschäftstätigkeit. Um dem zu begegnen, bestimmt der Bericht, dass Risiken, die vertraglich von einem Beteiligten übernommen werden, der in Wirklichkeit keine sinnvolle und konkret definierte Kontrolle über diese Risiken ausüben kann oder der nicht über die finanzielle Kapazität verfügt, die Risiken zu tragen, demjenigen Beteiligten zugeordnet werden, der eine solche Kontrolle ausübt und der über die finanzielle Kapazität verfügt, die Risiken zu tragen.

In Bezug auf immaterielle Werte stellen die Leitlinien klar, dass rechtliches Eigentum allein keinen Anspruch auf alle (oder auch nur einen Teil) der Erträge begründet, die mit der Verwertung des immateriellen Werts erzielt werden. Die Konzerngesellschaften, die der sachgerechten Abgrenzung des Geschäftsvorfalles zufolge wichtige Funktionen ausüben, wirtschaftlich signifikante Risiken kontrollieren und Vermögenswerte beisteuern, haben Anspruch auf einen angemessenen Ertrag, der dem Wert ihrer Beiträge Rechnung trägt. Spezifische Leitlinien gewährleisten, dass die Analyse nicht durch Informationsasymmetrien zwischen den Steuerverwaltungen und den Steuerpflichtigen in Bezug auf schwer zu bewertende immaterielle Werte oder durch die Nutzung besonderer Vertragsbeziehungen, wie etwa Kostenumlagevereinbarungen, beeinträchtigt wird.

Die überarbeiteten Leitlinien befassen sich auch mit Situationen, in denen ein kapitalstarkes Konzernmitglied Finanzierungsmittel bereitstellt, aber wenig Tätigkeiten ausübt. Wenn ein solches verbundenes Unternehmen in Wirklichkeit nicht die Kontrolle über die finanziellen Risiken ausübt, die mit seiner Finanzierung einhergehen (beispielsweise weil es das Geld nur bereitstellt, wenn es dazu aufgefordert wird, ohne zu prüfen, ob der Beteiligte, der das Geld erhält, kreditwürdig ist), werden ihm die an die finanziellen Risiken geknüpften Gewinne nicht zugerechnet, und es hat nur Anspruch auf eine risikofreie Rendite bzw. weniger, falls der Geschäftsvorfall zum Beispiel nicht wirtschaftlich rationell war und deshalb die Leitlinien zur Nichtanerkennung Anwendung finden.

Außerdem gewährleisten die Leitlinien, dass Verrechnungspreismethoden die Gewinne den wirtschaftlich wichtigsten Tätigkeiten zuordnen. Es wird nicht mehr möglich sein, die positiven Synergieeffekte, die sich aus dem Auftreten als Konzern ergeben, anderen Konzernunternehmen zuzuordnen als denen, die zu diesen Synergieeffekten beitragen. Preisnachlässe beispielsweise, die wegen des Umfangs von Bestellungen gewährt werden, die von mehreren Konzernunternehmen zusammen aufgegeben werden, müssen den betreffenden Konzernunternehmen zugeordnet werden. Im Rahmen des Berichts werden Folgearbeiten zur geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode in Auftrag gegeben, die 2016 durchgeführt und im ersten Halbjahr 2017 abgeschlossen werden sollen. Diese Arbeiten sollen in detaillierten Leitlinien dazu münden, wie diese Methode sinnvoll und sachgerecht angewandt werden kann, um die Verrechnungspreise an der Wertschöpfung auszurichten, einschließlich in Situationen integrierter globaler Wertschöpfungsketten.

Die Leitlinien sind ganzheitlich mit anderen Aktionspunkten verknüpft. Wie vorstehend erwähnt, werden diese Leitlinien sicherstellen, dass kapitalstarke Konzerneinheiten, die keinen anderen relevanten wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgehen („Cash Boxes“),

keinen Anspruch auf überhöhte Gewinne erheben können. Die Gewinne, auf die eine Cash Box Anspruch hat, entsprechen maximal einer risikofreien Rendite. Wenn diese Rendite zudem als Zinszahlung oder Zinsen wirtschaftlich gleichzusetzende Zahlung eingestuft wird, so fallen diese ohnehin schon geringen Gewinne auch unter die Regeln für die Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen von Aktionspunkt 4. Außerdem wird es dank der Leitlinien zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch (Aktionspunkt 6) äußerst schwierig werden, die Zahlungen in das Land, in dem die Cash Box steuerlich ansässig ist, in solcher Weise zu strukturieren, dass Quellensteuern vermieden werden können. Darüber hinaus wird eine Cash Box mit nur begrenzter oder ohne wirtschaftliche Tätigkeit wahrscheinlich unter die Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung (Aktionspunkt 3) fallen. So gewährleistet der ganzheitliche Ansatz, den der BEPS-Aktionsplan vorsieht, dass der Einsatz von Cash Boxes in Strategien zur Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung stark behindert wird.

Dieser ganzheitliche Ansatz zur Verhinderung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung wird durch die Transparenzanforderungen, die im Rahmen von Aktionspunkt 13 vereinbart wurden, unterstützt. Voraussetzung für Verrechnungspreisanalysen ist der Zugang zu sachdienlichen Informationen. Der Zugang zu der Verrechnungspreisdokumentation, die Aktionspunkt 13 vorsieht, macht es möglich, dass die Leitlinien dieses Berichts in der Praxis auf der Grundlage einschlägiger Informationen zur globalen und lokalen Geschäftstätigkeit, die in der Stammdokumentation (Master File) und der Einzeldokumentation (Local File) enthalten sind, angewendet werden können. Der länderbezogene Bericht („Country-by-Country Report“) gestattet zudem eine bessere Risikoabschätzung, indem er Informationen über die weltweite Verteilung der Umsatzerlöse, Gewinne, Steuern und Wirtschaftstätigkeit des multinationalen Konzerns liefert.

Zusätzlich zum verbesserten Zugang zu sachdienlichen Verrechnungspreisinformationen, den Aktionspunkt 13 gewährleistet, enthält dieser Bericht auch Leitlinien zu Rohstoffgeschäften sowie zu konzerninternen Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung. Da BEPS Entwicklungsländer vor zusätzliche Herausforderungen im Verrechnungspreibereich stellt und diese beiden Elemente von Entwicklungsländern als besonders wichtig eingestuft wurden, werden die entsprechenden Leitlinien durch weitere von der G20-Arbeitsgruppe Entwicklung in Auftrag gegebene Arbeiten ergänzt, die Entwicklungsländern Kenntnisse, empfehlenswerte Vorgehensweisen und Instrumente liefern werden, um Rohstoffgeschäfte für Verrechnungspreiszwecke zu bewerten und einer Schmälerung ihres Steuersubstrats durch übliche Formen gewinnverkürzender Zahlungen vorzubeugen.

Die Verrechnungspreisbestimmung setzt eine Analyse der Gegebenheiten und Umstände voraus und kann subjektive Interpretationen dieser Gegebenheiten und Umstände beinhalten. Um dem Risiko einer Doppelbesteuerung zu begegnen, umfassen die Arbeiten im Rahmen von Aktionspunkt 14 zur Verbesserung der Effizienz von Streitbeilegungsmechanismen einen neuen Mindeststandard zur Sicherung des Zugangs zum Verständigungsverfahren von Artikel 25 des Musterabkommens in allen Verrechnungspreisfällen. Außerdem haben die zwanzig Staaten, die ein obligatorisches, verbindliches Schiedsverfahren nach Aktionspunkt 14 zugesagt haben, darauf hingewiesen, dass sie den Zugang zu Schiedsverfahren in Verrechnungspreisfällen gestatten, damit Doppelbesteuerung beseitigt wird.

Die Arbeiten im Rahmen der Punkte 8-10 des BEPS-Aktionsplans werden eine bessere Übereinstimmung der Ergebnisse der Verrechnungspreisbestimmung mit der Wertschöpfung des multinationalen Konzerns gewährleisten. Der ganzheitliche Charakter des BEPS-Aktionsplans wird zudem sicherstellen, dass kapitalstarke Konzerneinheiten mit geringen Funktionen in Steuerplanungsstrategien zur Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

an Bedeutung verlieren. Folglich wurde das im BEPS-Aktionsplan gesetzte Ziel im Hinblick auf die Erarbeitung von Verrechnungspreisregeln erreicht, ohne dass es notwendig wurde, spezielle über den Fremdvergleichsgrundsatz hinausgehende Maßnahmen zu entwickeln. Weitere Arbeiten werden in Bezug auf Gewinnaufteilungen und Finanztransaktionen durchgeführt werden. Der Bericht widmet den Bedürfnissen von Entwicklungsländern besondere Aufmerksamkeit. Diese neuen Leitlinien werden durch weitere Arbeiten ergänzt werden, die die G20-Arbeitsgruppe Entwicklung als Reaktion auf OECD-Berichte über die Auswirkungen von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in Entwicklungsländern in Auftrag gegeben hat. Durch die Wechselwirkung mit Aktionspunkt 14 zur Streitbeilegung wird schließlich sichergestellt, dass die Verrechnungspreismaßnahmen in diesem Bericht nicht zu Doppelbesteuerung führen werden.

LEITLINIEN FÜR DIE ANWENDUNG DES FREMDVERGLEICHSGRUNDSATZES

Änderungen in Abschnitt D von Kapitel I der Verrechnungspreisleitlinien

Zusammenfassung

Mit den Leitlinien in diesem Kapitel des Berichts wird dem unter den Punkten 8-10 des BEPS-Aktionsplans erteilten Auftrag nachgekommen, Verrechnungspreisvorschriften zu erarbeiten, die zu mit der Wertschöpfung übereinstimmenden Verrechnungspreisergebnissen führen. Im Einzelnen verlangen Aktionspunkt 9 und 10 die Erarbeitung von:

i) „Vorschriften zur Vermeidung von BEPS durch die Übertragung von Risiken zwischen Konzerngesellschaften oder die überhöhte Ausstattung von Konzerngesellschaften mit Kapital. Dazu zählt auch die Verabschiedung von Vorschriften zu Verrechnungspreisen oder speziellen Maßnahmen, mit denen gewährleistet wird, dass einem Rechtsträger keine unangemessenen Einnahmen zugerechnet werden, nur weil er vertraglich Risiken übernommen oder Kapital zur Verfügung gestellt hat. Nach den zu erarbeitenden Vorschriften wird auch eine Abstimmung der Einnahmen mit der Wertschöpfung erforderlich sein.“

ii) „Vorschriften zur Vermeidung von BEPS durch den Abschluss von Transaktionen, die zwischen fremden Dritten nicht oder nur äußerst selten vorkommen würden. Dazu zählt auch die Verabschiedung von Vorschriften zu Verrechnungspreisen oder speziellen Maßnahmen zu folgenden Zwecken: (i) Klärung der Umstände, unter denen Geschäfte neu eingestuft werden können.“

Die Leitlinien gewährleisten, dass:

- tatsächlich von verbundenen Unternehmen durchgeführte Geschäftsvorfälle identifiziert werden und die Verrechnungspreisbestimmung nicht auf vertraglichen Vereinbarungen beruht, die der wirtschaftlichen Realität nicht entsprechen,
- vertragliche Risikoaufteilungen nur dann anerkannt werden, wenn sie sich auf tatsächliche Entscheidungsprozesse stützen,
- mit Kapital ohne Funktion nicht mehr als eine risikofreie Rendite erzielt wird, womit gesichert ist, dass einer „Cash Box“ ohne maßgebliche Substanz keine zusätzlichen Erträge zugerechnet werden,
- dass es Steuerverwaltungen möglich ist, Geschäftsvorfälle nicht anzuerkennen, wenn die außergewöhnlichen Umstände kaufmännischer Irrationalität gegeben sind.

In Kombination miteinander leisten die Änderungen einen entscheidenden Beitrag zur Ausrichtung der Verrechnungspreisergebnisse an den wertschöpfenden Tätigkeiten, denen die Mitglieder eines multinationalen Konzerns nachgehen.

Mit den Änderungen werden die Verrechnungspreisleitlinien so aktualisiert, dass sie Steuerpflichtigen und Steuerverwaltungen Handreichungen für die Durchführung einer Verrechnungspreisanalyse geben. Die Änderungen unterstreichen die Bedeutung einer sachgerechten Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalles zwischen den verbundenen Unternehmen durch Ergänzung der Bedingungen etwaiger vertraglicher Vereinbarungen durch Evidenz zum tatsächlichen Verhalten der Beteiligten, so dies nötig ist. Der Geschäftsvorfall wird nicht einfach anhand dessen abgegrenzt, was in einem Vertrag festgelegt ist.

Die Übernahme von Risiken durch ein an einem Geschäftsvorfall beteiligtes Unternehmen kann erheblichen Einfluss auf die fremdvergleichskonforme Preisbestimmung für diesen Geschäftsvorfall haben. Die Änderungen erweitern die Leitlinien zur Identifizierung spezifischer Risiken und ihrer Wirkung und schaffen einen Analyserahmen, um zu bestimmen, welches verbundene Unternehmen für Verrechnungspreis Zwecke die Risiken übernimmt. Um im Sinne der Verrechnungspreisanalyse ein Risiko zu übernehmen, muss das verbundene Unternehmen das Risiko kontrollieren und über die finanzielle Kapazität verfügen, dieses Risiko zu tragen.

Die Leitlinien helfen außerdem bei der sachgerechten Bestimmung der tatsächlich von einem Unternehmen geleisteten Beiträge, das nur Kapital zur Verfügung stellt. Wenn der Kapitalgeber keine Kontrolle über die Anlagerisiken ausübt, die zu zusätzlichen Renditen führen können, darf dieses verbundene Unternehmen nicht mehr als eine risikofreie Rendite erwarten.

Zusammen gewährleisten diese Aspekte der überarbeiteten Leitlinien, dass eine Verrechnungspreisanalyse auf einer sachgerechten Abgrenzung dessen beruht, was die verbundenen Unternehmen tatsächlich zu dem Geschäftsvorfall beitragen, und nicht etwa auf Vertragsbedingungen, einschließlich vertraglicher Risikoübernahmen, die in der Praxis nicht umgesetzt werden. Die Leitlinien schaffen eine Grundlage für Verrechnungspreisanalysen, begegnen damit aber zugleich einigen der zentralen Gewinnverkürzungs- und Gewinnverlagerungsprobleme; denn mit der Zuordnung von Risiken auf dem Papier allein werden keine Gewinne verlagert.

Normalerweise sollte die Preisfindung für die tatsächlich getroffenen Vereinbarungen dann im Einklang mit den Erläuterungen anderer Kapitel der Verrechnungspreisleitlinien erfolgen. Allerdings erhöht sich mit den in diesem Kapitel vorgenommenen Änderungen für die Steuerverwaltungen die Notwendigkeit, Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen die Anerkennung versagen zu können, wenn die außergewöhnlichen Umstände kaufmännischer Irrationalität gegeben sind. Die Leitlinien betonen, dass die bloße Tatsache, dass ein bestimmter Geschäftsvorfall zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen möglicherweise nicht zu beobachten ist, nicht bedeutet, dass er nicht anerkannt werden sollte. Vielmehr lautet die entscheidende Frage, ob der tatsächlich getätigte Geschäftsvorfall die kaufmännische Rationalität von Vereinbarungen aufweist, die unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren wirtschaftlichen Umständen getroffen hätten.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass mit den Änderungen dem Auftrag nachgekommen wird, unangemessene Kapitalrenditen und Fehlzuordnungen von Risiken zu vermeiden, indem Sorgfalt bei der Bestimmung der tatsächlich zwischen den verbundenen Unternehmen getroffenen Vereinbarungen gefördert wird, so dass bei der Preisfindung den tatsächlichen Beiträgen dieser Beteiligten, einschließlich der tatsächlich übernommenen Risiken, Rechnung getragen wird, und indem gestattet wird, Geschäftsvorfälle nicht anzuerkennen, die unter kaufmännischen Gesichtspunkten keinen Sinn ergeben.

Die bisherigen Bestimmungen von Kapitel I Abschnitt D der Verrechnungspreisleitlinien werden vollständig gestrichen und durch den folgenden Text ersetzt.

D.1. Identifizierung der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen

1.33 Wie unter Ziffer 1.6 dargelegt, steht eine „Vergleichbarkeitsanalyse“ im Zentrum der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes. Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes basiert auf einem Vergleich der Bedingungen eines konzerninternen Geschäftsvorfalles mit den Bedingungen, die vereinbart worden wären, wenn es sich bei den Beteiligten um voneinander unabhängige Unternehmen gehandelt hätte, die einen vergleichbaren Geschäftsvorfall unter vergleichbaren Umständen getätigt hätten. Eine solche Analyse hat zwei Aspekte: Der erste besteht darin, die kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen den verbundenen Unternehmen sowie die Bedingungen und wirtschaftlich relevanten Begleitumstände dieser Beziehungen zu identifizieren, damit der konzerninterne Geschäftsvorfall sachgerecht abgegrenzt wird; der zweite besteht darin, die Bedingungen und wirtschaftlich relevanten Umstände des sachgerecht abgegrenzten konzerninternen Geschäftsvorfalles mit den Bedingungen und relevanten wirtschaftlichen Umständen vergleichbarer Geschäftsvorfälle zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen zu vergleichen. Dieser Abschnitt von Kapitel 1 enthält Leitlinien zur Identifizierung der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen den verbundenen Unternehmen sowie zur sachgerechten Abgrenzung des konzerninternen Geschäftsvorfalles. Dieser erste Aspekt der Analyse unterscheidet sich vom zweiten Aspekt, der darin besteht, den Preis des konzerninternen Geschäftsvorfalles nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zu untersuchen. Kapitel II und III enthalten Leitlinien zum zweiten Aspekt der Analyse. Die nach den Leitlinien in diesem Abschnitt ermittelten Informationen über den konzerninternen Geschäftsvorfall sind vor allem für den zweiten und dritten Schritt des typischen Verfahrens zur Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse, wie unter Ziffer 3.4 beschrieben, relevant.

1.34 Das typische Verfahren zur Identifizierung der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen den verbundenen Unternehmen sowie der Bedingungen und wirtschaftlich relevanten Begleitumstände dieser Beziehungen setzt ein allgemeines Verständnis der Branche, in der der multinationale Konzern tätig ist (z.B. Bergbau, Pharmaindustrie, Luxusgüter), sowie der Faktoren, die sich auf die Ergebnisse aller in dieser Branche tätigen Unternehmen auswirken, voraus. Dieses Verständnis wird durch einen Überblick über den betreffenden multinationalen Konzern gewonnen, in dem beschrieben ist, wie der Konzern auf die Faktoren reagiert, die sich in der fraglichen Branche auf die Geschäftsergebnisse auswirken, einschließlich seiner Geschäftsstrategien, Absatzmärkte und Produkte, seiner Lieferkette sowie der ausgeübten Schlüsselfunktionen, genutzten wesentlichen Vermögenswerte und übernommenen wichtigen Risiken. Diese Informationen dürften im Rahmen der in Kapitel V beschriebenen Stammdokumentation (Master File) zur Untermauerung der vom Steuerpflichtigen vorgenommenen Verrechnungspreisbestimmung geliefert werden und bieten eine nützliche Kontextdarstellung für die Untersuchung der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen den Mitgliedern des multinationalen Konzerns.

1.35 Anschließend geht das Verfahren stärker ins Detail, um zu identifizieren, wie die einzelnen multinationalen Unternehmen innerhalb des multinationalen Konzerns arbeiten, liefert eine Analyse der Tätigkeit der einzelnen multinationalen Unternehmen (z.B.

Fertigungsunternehmen, Vertriebsunternehmen) und identifiziert deren kaufmännische oder finanzielle Beziehungen mit verbundenen Unternehmen, wie sie in zwischen ihnen stattfindenden Geschäftsvorfällen zum Ausdruck kommen. Die sachgerechte Abgrenzung des oder der tatsächlichen Geschäftsvorfälle zwischen den verbundenen Unternehmen setzt eine Analyse der wirtschaftlich relevanten Merkmale des jeweiligen Geschäftsvorfalles voraus. Bei diesen wirtschaftlich relevanten Merkmalen handelt es sich um die Bedingungen des Geschäftsvorfalles und die wirtschaftlich relevanten Umstände, unter denen der Geschäftsvorfall stattfindet. Voraussetzung für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ist die Bestimmung der Bedingungen, die unabhängige Unternehmen in vergleichbaren Geschäftsvorfällen unter vergleichbaren Umständen vereinbart hätten. Bevor Vergleiche mit Fremdgeschäftsvorfällen angestellt werden, ist es daher unerlässlich, die wirtschaftlich relevanten Merkmale der kaufmännischen oder finanziellen Bedingungen zu identifizieren, wie sie in dem konzerninternen Geschäftsvorfall zum Ausdruck kommen.

1.36 Die wirtschaftlich relevanten Merkmale oder Vergleichsfaktoren, die in den kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen den verbundenen Unternehmen identifiziert werden müssen, um den tatsächlichen Geschäftsvorfall sachgerecht abzugrenzen, lassen sich im Großen und Ganzen in folgende Kategorien einteilen:

- die vertraglichen Bedingungen des Geschäftsvorfalles (D.1.1);
- die von den einzelnen am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen ausgeübten Funktionen, unter Berücksichtigung der genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken, einschließlich der Zusammenhänge zwischen diesen Funktionen und der allgemeinen Wertschöpfung des multinationalen Konzerns, dem die Beteiligten angehören, der Begleitumstände des Geschäftsvorfalles und der branchenüblichen Gepflogenheiten (D.1.2);
- die Eigenschaften des übertragenen Wirtschaftsguts oder der geleisteten Dienste (D.1.3);
- die wirtschaftlichen Verhältnisse der Beteiligten und des Marktes, auf dem sie tätig sind (D.1.4);
- die von den Beteiligten verfolgten Geschäftsstrategien (D.1.5).

Diese Informationen über die wirtschaftlich relevanten Merkmale des tatsächlichen Geschäftsvorfalles sollten im Rahmen der in Kapitel V beschriebenen Einzeldokumentation (Local File) zur Untermauerung der vom Steuerpflichtigen vorgenommenen Verrechnungspreisbestimmung geliefert werden.

1.37 Wirtschaftlich relevante Merkmale oder Vergleichbarkeitsfaktoren werden in zwei getrennten, aber miteinander zusammenhängenden Phasen der Verrechnungspreisanalyse herangezogen. Die erste Phase bezieht sich auf den Prozess der sachgerechten Abgrenzung des konzerninternen Geschäftsvorfalles im Sinne dieses Kapitels und beinhaltet die Bestimmung der Merkmale des Geschäftsvorfalles, einschließlich seiner Bedingungen, der von den verbundenen Unternehmen ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken, der Art der gelieferten Produkte oder geleisteten Dienste sowie der Situation der verbundenen Unternehmen entsprechend den im vorstehenden Absatz dargelegten Kategorien. Inwieweit das eine oder andere der im Vorstehenden genannten Merkmale in einem bestimmten Geschäftsvorfall wirtschaftlich relevant ist, hängt davon ab, inwieweit es von unabhängigen Unternehmen bei der Beurteilung der Bedingungen des Geschäftsvorfalles berücksichtigt würde, wenn der gleiche Geschäftsvorfall zwischen ihnen stattfände.

1.38 Bei der Beurteilung der Bedingungen eines potenziellen Geschäftsvorfalles vergleichen unabhängige Unternehmen diesen Geschäftsvorfall mit den Alternativen, die ihnen realistischerweise zur Verfügung stehen, und sie tätigen den Geschäftsvorfall nur dann, wenn sie keine Alternative sehen, die eine eindeutig attraktivere Möglichkeit zur Verwirklichung ihrer Geschäftsziele darstellen würde. Anders ausgedrückt würden unabhängige Unternehmen einen Geschäftsvorfall nur dann tätigen, wenn nicht zu erwarten ist, dass sie dadurch schlechter gestellt sind als mit ihrer nächstbesten Alternativmöglichkeit. So ist es zum Beispiel unwahrscheinlich, dass ein Unternehmen einen Preis akzeptiert, der ihm von einem unabhängigen gewerblichen Unternehmen für sein Produkt angeboten wird, wenn es weiß, dass andere potenzielle Kunden bereit sind, unter den gleichen Bedingungen mehr zu zahlen oder unter günstigeren Bedingungen gleich viel zu zahlen. Unabhängige Unternehmen werden im Allgemeinen alle wirtschaftlich relevanten Unterschiede zwischen den ihnen realistischerweise zur Verfügung stehenden Möglichkeiten (wie etwa Unterschiede in der Höhe des Risikos) berücksichtigen, wenn sie diese Optionen evaluieren. Daher ist die Identifizierung der wirtschaftlich relevanten Merkmale des Geschäftsvorfalles unerlässlich, um den konzerninternen Geschäftsvorfall sachgerecht abzugrenzen und die verschiedenen Merkmale aufzuzeigen, die von den am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen berücksichtigt wurden, als sie zu dem Schluss gelangten, dass der gewählte Geschäftsvorfall eine deutlich attraktivere Möglichkeit zur Verwirklichung ihrer Geschäftsziele darstellt als die realistischerweise zur Verfügung stehenden Alternativen. Bei einer solchen Bewertung kann es notwendig oder sinnvoll sein, den Geschäftsvorfall im Kontext eines größeren Gefüges von Geschäftsvorfällen zu betrachten, da sich die Beurteilung der Optionen, die fremden Dritten realistischerweise zur Verfügung stehen, nicht zwangsläufig auf den einzelnen Geschäftsvorfall beschränkt, sondern möglicherweise einem größeren Gefüge wirtschaftlich miteinander zusammenhängender Geschäftsvorfälle Rechnung trägt.

1.39 Die zweite Phase, in der wirtschaftlich relevante Merkmale oder Vergleichbarkeitsfaktoren in einer Verrechnungspreisanalyse verwendet werden, bezieht sich auf den in Kapitel III beschriebenen Prozess des Vergleichs von konzerninternen Geschäftsvorfällen mit Fremdgeschäftsvorfällen, um einen fremdüblichen Preis für den konzerninternen Geschäftsvorfall zu bestimmen. Um solche Vergleiche anzustellen, müssen Steuerpflichtige und Steuerverwaltungen zunächst die wirtschaftlich relevanten Merkmale des konzerninternen Geschäftsvorfalles identifizieren. Wie in Kapitel III dargelegt, müssen Unterschiede zwischen den wirtschaftlichen Merkmalen von Vereinbarungen, die zwischen verbundenen, und solchen, die zwischen unabhängigen Unternehmen getroffen werden, berücksichtigt werden, um zu ermitteln, ob die verglichenen Sachverhalte tatsächlich vergleichbar sind und welche Anpassungen möglicherweise vorgenommen werden müssen, um die Vergleichbarkeit herzustellen.

1.40 Allen Methoden zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes liegt der Gedanke zugrunde, dass unabhängige Unternehmen die ihnen realistischerweise zur Verfügung stehenden Optionen prüfen und dass sie beim Vergleich dieser Optionen alle Umstände berücksichtigen, die wesentlichen Einfluss auf deren Wert haben. Von unabhängigen Unternehmen ist beispielsweise zu erwarten, dass sie vor dem Kauf eines Produkts zu einem gegebenen Preis untersuchen, ob sie ein gleichwertiges Produkt zu ansonsten vergleichbaren Bedingungen bei einem anderen Unternehmen zu einem niedrigeren Preis erwerben können. Deshalb vergleicht die Preisvergleichsmethode (CUP-Methode), wie in Kapitel II, Teil II dargestellt, einen konzerninternen Geschäftsvorfall mit ähnlichen Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen, um so eine unmittelbare Einschätzung für den Preis zu erhalten, auf den sich die Beteiligten geeinigt hätten, wenn sie als Alternative zum konzerninternen Geschäftsvorfall auf den freien Markt

zurückgegriffen hätten. Die Methode stellt jedoch einen weniger verlässlichen Ersatz für echte Fremdgeschäftsvorfälle dar, wenn nicht alle Merkmale dieser konzernexternen Geschäftsvorfälle, die sich wesentlich auf den von unabhängigen Unternehmen berechneten Preis auswirken, vergleichbar sind. In ähnlicher Weise vergleichen die Wiederverkaufspreis- und die Kostenaufschlagsmethode die bei einem konzerninternen Geschäftsvorfall erzielte Bruttogewinnspanne mit den Bruttogewinnspannen, die bei ähnlichen Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen erzielt werden. Der Vergleich führt zu einer Einschätzung der Bruttogewinnspanne, die einer der Beteiligten hätte erzielen können, wenn er dieselben Funktionen für unabhängige Unternehmen ausgeübt hätte, so dass hierdurch eine Einschätzung jener Zahlungen erfolgt, die dieser Beteiligte für die Ausübung der betreffenden Funktionen unter fremdüblichen Bedingungen gefordert hätte und der andere Beteiligte zu leisten bereit gewesen wäre. Andere Methoden beruhen, wie in Kapitel II, Teil III erörtert wird, auf dem Vergleich von Nettogewinnindikatoren (wie Gewinnspannen) zwischen unabhängigen und verbundenen Unternehmen und dienen der Einschätzung der Gewinne, die eines oder jedes der verbundenen Unternehmen hätte erzielen können, wenn es ausschließlich mit unabhängigen Unternehmen Geschäftsvorfälle getätigt hätte, und mithin der Zahlung, die diese Unternehmen unter fremdüblichen Bedingungen als Abgeltung für den Einsatz ihrer Unternehmensressourcen in dem konzerninternen Geschäftsvorfall gefordert hätten. Wenn Unterschiede zwischen den zu vergleichenden Sachverhalten auftreten, welche den Vergleich wesentlich beeinflussen können, müssen soweit möglich Anpassungen vorgenommen werden, um die Zuverlässigkeit des Vergleichs zu verbessern. Deshalb können unberichtigte Branchendurchschnittsgewinne für sich genommen auf keinen Fall Fremdvergleichspreise begründen.

1.41 Was die Erheblichkeit dieser Faktoren für die Anwendung von bestimmten Verrechnungspreismethoden betrifft, so wird auf deren Erörterung in Kapitel II verwiesen.

D.1.1. Die vertraglichen Bedingungen des Geschäftsvorfalles

1.42 Ein Geschäftsvorfall ist Folge oder Ausdruck der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen den Beteiligten. Die konzerninternen Geschäftsvorfälle können in schriftlichen Verträgen formalisiert sein, die die Absichten der Beteiligten zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses in Bezug auf Aspekte des Geschäftsvorfalles widerspiegeln können, die unter den Vertrag fallen, darunter in der Regel die Verteilung der Zuständigkeiten, Pflichten und Rechte, die Übernahme der identifizierten Risiken und die Preisvereinbarungen. Wenn ein Geschäftsvorfall von den verbundenen Unternehmen durch schriftliche vertragliche Vereinbarungen formalisiert wurde, bieten diese Vereinbarungen einen Ausgangspunkt für die Abgrenzung des zwischen ihnen getätigten Geschäftsvorfalles sowie die Bestimmung der zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses beabsichtigten Aufteilung der Zuständigkeiten, Risiken und erwarteten Ergebnisse ihrer Zusammenarbeit. Aufschluss über die Bedingungen eines Geschäftsvorfalles können außer einem schriftlichen Vertrag auch Mitteilungen zwischen den Beteiligten geben.

1.43 Die schriftlichen Verträge allein dürften indessen kaum alle erforderlichen Informationen für eine Verrechnungspreisanalyse enthalten oder hinreichend detaillierte Informationen bezüglich der einschlägigen Bedingungen der getroffenen Vereinbarungen liefern. Es werden weitere Informationen erforderlich sein, wozu Evidenz zu den kaufmännischen oder finanziellen Bedingungen berücksichtigt werden muss, die die wirtschaftlich relevanten Merkmale der vier anderen Kategorien (vgl. Ziffer 1.36) liefern: die von den einzelnen am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen ausgeübten Funktionen – unter Berücksichtigung der genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken –, zusammen

mit den Merkmalen der übertragenen Wirtschaftsgüter oder geleisteten Dienste, den wirtschaftlichen Verhältnissen der Beteiligten und des Markts, auf dem sie tätig sind, sowie den von den Beteiligten verfolgten Geschäftsstrategien. Zusammengenommen liefert die Analyse der fünf Kategorien wirtschaftlich relevanter Merkmale Evidenz zum tatsächlichen Verhalten der verbundenen Unternehmen. Die Evidenz kann Aspekte der schriftlichen Vertragsvereinbarungen klären, indem sie nützliche und konsistente Informationen liefert. Wenn der Vertrag sich weder explizit noch implizit (unter Berücksichtigung der geltenden Grundsätze der Vertragsauslegung) mit Merkmalen des Geschäftsvorfalles befasst, die wirtschaftlich relevant sind, dann sollten die im Vertrag enthaltenen Informationen für die Zwecke der Verrechnungspreisanalyse durch die Evidenz ergänzt werden, die sich aus der Identifizierung dieser Merkmale ergibt.

1.44 Das folgende Beispiel veranschaulicht das Konzept der Klärung und Ergänzung der schriftlichen Vertragsbedingungen auf der Grundlage der Identifizierung der tatsächlichen kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen. Unternehmen P ist die Muttergesellschaft eines multinationalen Konzerns mit Sitz in Staat P. Unternehmen S in Staat S ist eine 100%ige Tochtergesellschaft von Unternehmen P und agiert als Vertreter für die Markenprodukte von Unternehmen P auf dem Markt von Staat S. Der Vertretungsvertrag zwischen Unternehmen P und Unternehmen S äußert sich nicht zu Marketing- und Werbetätigkeiten in Staat S, die die Beteiligten durchführen sollten. Eine Analyse der sonstigen wirtschaftlich relevanten Merkmale und insbesondere der ausgeübten Funktionen ergibt, dass Unternehmen S in Staat S eine intensive Medienkampagne zur Erhöhung der Markenbekanntheit gestartet hat. Diese Kampagne stellt eine erhebliche Investition für Unternehmen S dar. Ausgehend von der Evidenz, die das Verhalten der Beteiligten liefert, kann gefolgert werden, dass der schriftliche Vertrag die kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen den Beteiligten möglicherweise nicht in vollem Umfang widerspiegelt. Deshalb sollte sich die Analyse nicht auf die Bedingungen beschränken, die im schriftlichen Vertrag niedergelegt sind, sondern auf zusätzliche Evidenz zum Verhalten der Beteiligten ausgedehnt werden, namentlich zu der Basis, auf der Unternehmen S die Medienkampagne durchgeführt hat.

1.45 Wenn sich die Merkmale des Geschäftsvorfalles, die wirtschaftlich relevant sind, nicht mit dem schriftlichen Vertrag zwischen den verbundenen Unternehmen decken, sollte der tatsächliche Geschäftsvorfall für die Zwecke der Verrechnungspreisanalyse normalerweise entsprechend den Merkmalen des Geschäftsvorfalles, die sich im Verhalten der Beteiligten widerspiegeln, abgegrenzt werden.

1.46 In Geschäftsvorfällen zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen gewährleistet die Divergenz der Interessen zwischen den Beteiligten, dass i) Vertragsbedingungen vereinbart werden, die den Interessen beider Seiten gerecht werden, ii) die Beteiligten üblicherweise bestrebt sind, sich gegenseitig an die Vertragsbedingungen zu binden und iii) die Vertragsbedingungen im Allgemeinen nur dann nicht beachtet oder nachträglich geändert werden, wenn dies im Interesse beider Seiten liegt. Eine solche Divergenz der Interessen besteht im Fall verbundener Unternehmen möglicherweise nicht bzw. kann gegebenenfalls in einer Art und Weise bewältigt werden, die durch die Beherrschungsverhältnisse erleichtert wird, anstatt nur oder hauptsächlich durch Vertragsbedingungen. Es ist daher bei der Betrachtung der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen besonders wichtig zu untersuchen, ob die Vereinbarungen, die im tatsächlichen Verhalten der Beteiligten zum Ausdruck kommen, im Wesentlichen mit dem schriftlichen Vertrag, so ein solcher vorliegt, übereinstimmen, oder ob das tatsächliche Verhalten der verbundenen Unternehmen darauf hindeutet, dass die Vertragsbedingungen nicht eingehalten wurden, kein vollständiges Bild des Geschäftsvorfalles zeichnen, von den

Unternehmen nicht richtig qualifiziert oder bezeichnet wurden oder nur zum Schein eingegangen wurden. Wenn das Verhalten der Beteiligten nicht voll mit wirtschaftlich erheblichen Vertragsbedingungen übereinstimmt, muss eine weitere Analyse durchgeführt werden, um den tatsächlichen Geschäftsvorfall zu identifizieren. Wenn wesentliche Abweichungen zwischen den Vertragsbedingungen und dem tatsächlichen Verhalten der verbundenen Unternehmen in ihren Beziehungen zueinander bestehen, sollten letztlich die von ihnen tatsächlich ausgeübten Funktionen, tatsächlich genutzten Vermögenswerte und tatsächlich übernommenen Risiken – im Kontext der Vertragsbedingungen betrachtet –, maßgeblich für die Bestimmung der faktischen Substanz und die sachgerechte Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalles sein.

1.47 Wenn Zweifel darüber bestehen, was für ein Geschäftsvorfall zwischen den verbundenen Unternehmen vereinbart wurde, ist es notwendig, alle relevante Evidenz aus den wirtschaftlich relevanten Merkmalen des Geschäftsvorfalles zu berücksichtigen. Dabei darf nicht vergessen werden, dass sich die Bedingungen des Geschäftsvorfalles zwischen den Unternehmen im Lauf der Zeit verändern können. Wenn es zu einer Änderung der Bedingungen eines Geschäftsvorfalles gekommen ist, sollten die Begleitumstände dieser Änderung untersucht werden, um zu bestimmen, ob die Veränderung darauf schließen lässt, dass der ursprüngliche Geschäftsvorfall mit Wirkung zum Datum dieser Änderung durch einen neuen Geschäftsvorfall ersetzt wurde, oder ob sich in der Änderung die Absichten ausdrücken, die die Beteiligten mit dem ursprünglichen Geschäftsvorfall verfolgten. Besondere Sorgfalt ist geboten, wenn es den Anschein hat, dass die Kenntnis erster Ergebnisse des Geschäftsvorfalles Auslöser für die Änderungen war. Änderungen hinsichtlich der geltend gemachten Übernahme eines Risikos, die vorgenommen werden, wenn der Ausgang des Risikos bekannt ist, haben keinen Risikoübergang zur Folge, weil, wie unter Ziffer 1.78 erläutert, kein Risiko mehr besteht.

1.48 Das folgende Beispiel veranschaulicht das Konzept der Abweichungen zwischen den schriftlichen Vertragsbedingungen und dem Verhalten der Beteiligten mit dem Ergebnis, dass das tatsächliche Verhalten der Beteiligten für die Abgrenzung des Geschäftsvorfalles maßgeblich ist. Unternehmen S ist eine 100%ige Tochtergesellschaft von Unternehmen P. Die Beteiligten haben einen schriftlichen Vertrag geschlossen, nach dem Unternehmen P Unternehmen S eine Lizenz für die Nutzung von geistigem Eigentum von Unternehmen P in der Geschäftstätigkeit von Unternehmen S erteilt; Unternehmen S erklärt sich bereit, Unternehmen P dafür eine Lizenzgebühr zu zahlen. Evidenz aus anderen wirtschaftlich relevanten Merkmalen und insbesondere den ausgeübten Funktionen ergibt, dass Unternehmen P Verkaufsverhandlungen mit unabhängigen Kunden für Leistungen von Unternehmen S führt, Unternehmen S regelmäßig technische Unterstützung leistet, damit Unternehmen S die vertraglich vereinbarten Leistungen für seine Kunden erbringen kann, und Unternehmen S regelmäßig Personal überlässt, damit Unternehmen S seinen vertraglichen Verpflichtungen gegenüber seinen Kunden nachkommen kann. Eine Mehrzahl der Kunden besteht darauf, Unternehmen P zusammen mit Unternehmen S als Vertragspartner einzubeziehen, obwohl die im Rahmen des Vertrags zu zahlenden Gebühren an Unternehmen S gehen. Die Analyse der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen deutet darauf hin, dass Unternehmen S ohne erhebliche Unterstützung durch Unternehmen P nicht in der Lage wäre, die vertraglich vereinbarten Dienste zu leisten, und seine eigenen Fähigkeiten nicht weiterentwickelt. Den Vertragsbedingungen zufolge hat Unternehmen P Unternehmen S eine Lizenz erteilt, in Wirklichkeit kontrolliert es jedoch die Risiken und Ergebnisse der Geschäftstätigkeit von Unternehmen S, so dass es keine einer Lizenzvereinbarung entsprechende Übertragung von Risiken und Funktionen vorgenommen hat und nicht als Lizenzgeber, sondern als Auftraggeber handelt. Die Identifizierung des tatsächlichen

Geschäftsvorfalls zwischen Unternehmen P und Unternehmen S sollte sich nicht allein auf die Bedingungen des schriftlichen Vertrags gründen. Vielmehr sollte der tatsächliche Geschäftsvorfall anhand des Verhaltens der Beteiligten bestimmt werden, was zu der Schlussfolgerung führt, dass sich die tatsächlich von den Beteiligten ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken nicht mit der schriftlichen Lizenzvereinbarung decken.

1.49 Wenn keine schriftlichen Vertragsbedingungen vorliegen, muss der tatsächliche Geschäftsvorfall aus der Evidenz zum tatsächlichen Verhalten abgeleitet werden, die die Identifizierung der wirtschaftlich relevanten Merkmale des Geschäftsvorfalls liefert. In manchen Situationen kann es sein, dass das tatsächliche Ergebnis kaufmännischer oder finanzieller Beziehungen vom multinationalen Unternehmen nicht als ein Geschäftsvorfall identifiziert wurde, aber trotzdem zu einer Übertragung von wesentlichem Wert führt, deren Bedingungen aus dem Verhalten der Beteiligten abgeleitet werden müssen. Beispielsweise kann es sein, dass technische Unterstützung geleistet wurde, dass Synergien durch bewusste konzertierte Aktionen geschaffen wurden (wie in Abschnitt D.8 besprochen) oder dass Know-how durch entsandte Mitarbeiter oder auf andere Weise zur Verfügung gestellt wurde. Es kann sein, dass diese Beziehungen vom multinationalen Unternehmen nicht erfasst wurden, sich nicht im Preis anderer mit ihnen zusammenhängender Geschäftsvorfälle widerspiegeln, nicht in schriftlichen Verträgen formalisiert wurden und nicht als Posten in den Buchhaltungssystemen erscheinen. Wenn der Geschäftsvorfall nicht formalisiert wurde, müssen alle Aspekte aus der vorliegenden Evidenz zum Verhalten der Beteiligten abgeleitet werden, einschließlich der tatsächlich ausgeübten Funktionen, der tatsächlich genutzten Vermögenswerte und der tatsächlich von den Beteiligten übernommenen Risiken.

1.50 Das folgende Beispiel veranschaulicht das Konzept der Bestimmung des tatsächlich getätigten Geschäftsvorfalls, wenn ein Geschäftsvorfall vom multinationalen Unternehmen nicht identifiziert wurde. Bei der Prüfung der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen Unternehmen P und seinen Tochtergesellschaften wird festgestellt, dass diesen Tochtergesellschaften Dienstleistungen von einem unabhängigen Unternehmen erbracht werden, das von Unternehmen P beauftragt wurde. Unternehmen P zahlt für die Dienstleistungen, die Zahlungen werden Unternehmen P von den Tochtergesellschaften weder direkt noch indirekt über den Preis eines anderen Geschäftsvorfalles erstattet, und es besteht keine Dienstleistungsvereinbarung zwischen Unternehmen P und den Tochtergesellschaften. Daraus ergibt sich, dass zusätzlich zu einer Dienstleistungserbringung durch ein unabhängiges Unternehmen gegenüber den Tochtergesellschaften weitere kaufmännische oder finanzielle Beziehungen zwischen Unternehmen P und den Tochtergesellschaften bestehen, durch die potenzieller Wert von Unternehmen P auf die Tochtergesellschaften übertragen wird. Die Analyse wird die Art dieser kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen ausgehend von den wirtschaftlich relevanten Merkmalen ermitteln müssen, um die Bedingungen des identifizierten Geschäftsvorfalles zu bestimmen.

D.1.2. Funktionsanalyse

1.51 Bei Geschäftsvorfällen zwischen zwei voneinander unabhängigen Unternehmen kommen in der Vergütung üblicherweise die von den einzelnen Unternehmen ausgeübten Funktionen zum Ausdruck (unter Berücksichtigung der genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken). Daher muss bei der Abgrenzung des konzerninternen Geschäftsvorfalles und der Bestimmung der Vergleichbarkeit von konzerninternen und Fremdg Geschäftsvorfällen oder von verbundenen und unabhängigen Unternehmen eine Funktionsanalyse durchgeführt werden. Diese Funktionsanalyse zielt darauf ab, die von

den am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen wahrgenommenen wirtschaftlich signifikanten Tätigkeiten und Aufgaben, genutzten oder bereitgestellten Vermögenswerte und übernommenen Risiken zu identifizieren. Die Analyse richtet das Augenmerk auf das, was die Beteiligten tatsächlich tun, sowie auf die von ihnen zur Verfügung gestellten Fähigkeiten. Entsprechende Tätigkeiten und Fähigkeiten umfassen die Entscheidungsfindung, einschließlich Entscheidungen in Bezug auf Geschäftsstrategie und Risiken. Zu diesem Zweck kann es hilfreich sein, die Struktur und Organisation des multinationalen Konzerns zu kennen und zu verstehen, wie diese Aspekte das Umfeld beeinflussen, in dem das multinationale Unternehmen operiert. Insbesondere ist es wichtig zu verstehen, wie durch den Konzern insgesamt Wert geschöpft wird, wie die von den verbundenen Unternehmen ausgeübten Funktionen mit dem Rest des Konzerns zusammenwirken und welchen Beitrag die verbundenen Unternehmen zu dieser Wertschöpfung leisten. Ferner ist es von Bedeutung, welche gesetzlichen Rechte und Pflichten für die einzelnen Beteiligten bei der Ausübung ihrer Funktionen bestehen. Auch wenn ein Beteiligter eine verhältnismäßig große Anzahl an Funktionen im Vergleich zu den anderen am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen ausübt, ist es doch die wirtschaftliche Bedeutung dieser Funktionen gemessen an ihrer Häufigkeit, ihrer Art und dem Nutzen, den sie für die jeweiligen am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen darstellen, auf die es ankommt.

1.52 Die tatsächlichen Beiträge, Fähigkeiten und sonstigen Eigenschaften der Beteiligten können Einfluss auf die Optionen haben, die ihnen realistischerweise zur Verfügung stehen. Als Beispiel sei angenommen, dass ein verbundenes Unternehmen Logistikleistungen für den Konzern zur Verfügung stellt. Das Logistikunternehmen muss Lagerhallen mit freien Kapazitäten an mehreren Standorten unterhalten, um seinen Aufgaben auch noch nachkommen zu können, wenn es an einem Ort zu Lieferstörungen kommt. Die Option einer größeren Effizienz durch Zusammenlegung der verschiedenen Standorte und Verringerung der überschüssigen Kapazitäten besteht nicht. Die Funktionen und Vermögenswerte dieses Unternehmens können sich daher von denen eines unabhängigen Logistikunternehmens unterscheiden, wenn der unabhängige Dienstleister nicht die gleichen Kapazitäten zur Verringerung des Risikos von Lieferstörungen angeboten hat.

1.53 Daher sollte der Prozess der Identifizierung der wirtschaftlich relevanten Merkmale der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen eine Untersuchung der Fähigkeiten der Beteiligten, der Auswirkungen dieser Fähigkeiten auf die realistischerweise zur Verfügung stehenden Optionen sowie der Frage beinhalten, ob sich ähnliche Fähigkeiten in potenziell vergleichbaren Vereinbarungen zwischen unabhängigen Unternehmen widerspiegeln.

1.54 Die Funktionsanalyse sollte der Art der genutzten Vermögenswerte, wie etwa Maschinen und Einrichtungen, dem Einsatz von wertvollen immateriellen Werten, finanziellen Vermögenswerten usw. sowie der Beschaffenheit der genutzten Vermögenswerte, etwa in Bezug auf Alter, Marktwert, Standort, verfügbarer Eigentumsrechtsschutz usw., Rechnung tragen.

1.55 Die Funktionsanalyse kann zeigen, dass der multinationale Konzern hoch integrierte Funktionen auf mehrere Konzernunternehmen aufgeteilt hat. Zwischen den aufgeteilten Tätigkeiten können erhebliche Interaktionen bestehen. Beispielsweise kann die Aufteilung der Logistik-, Lagerhaltungs-, Marketing- und Vertriebsfunktionen auf verschiedene juristische Personen eine erhebliche Koordinierung erfordern, um ein effektives Zusammenspiel der verschiedenen Tätigkeiten zu gewährleisten. Vertriebsaktivitäten dürften stark vom Marketing abhängig sein, und die Vertriebsabwicklung, einschließlich der erwarteten Effekte der Marketingaktivitäten, erfordert eine Abstimmung mit der Lagerhaltung und der Logistikkapazität. Diese erforderliche Koordinierung kann von einigen oder allen verbundenen Unternehmen wahrgenommen werden, die den aufgeteilten Tätigkeiten nachgehen, kann

von einer getrennten Koordinierungsfunktion übernommen werden oder kann durch eine Kombination dieser beiden Methoden erfolgen. Die Risiken können durch Beiträge aller Beteiligten eingedämmt werden, oder es können Tätigkeiten zur Risikominderung vorgenommen werden, hauptsächlich durch die Koordinierungsfunktion. Daher ist es bei der Durchführung einer Funktionsanalyse zur Identifizierung der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen bei aufgeteilten Tätigkeiten wichtig zu ermitteln, ob diese Tätigkeiten stark voneinander abhängig sind und – falls sie das sind – wie diese wechselseitigen Abhängigkeiten geartet sind und wie die Geschäftstätigkeit, zu der die verbundenen Unternehmen beitragen, koordiniert wird.

D.1.2.1. Analyse der Risiken in kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen²

1.56 Eine Funktionsanalyse ist unvollständig, solange nicht die von allen Beteiligten jeweils übernommenen wesentlichen Risiken identifiziert und untersucht wurden, da die tatsächliche Übernahme von Risiken Einfluss auf die Preise und sonstigen Bedingungen von Geschäftsvorfällen zwischen den verbundenen Unternehmen hat. Auf dem freien Markt steht der Übernahme eines erhöhten Risikos üblicherweise auch ein höherer erwarteter Ertrag gegenüber, auch wenn sich der tatsächliche Ertrag, je nachdem inwieweit die Risiken tatsächlich eintreten, nicht unbedingt erhöhen muss. Höhe und Übernahme des Risikos sind deshalb wirtschaftlich relevante Merkmale, die für die Bestimmung des Ergebnisses einer Verrechnungspreisanalyse von erheblicher Bedeutung sein können.

1.57 Risiken sind einer Geschäftstätigkeit inhärent. Unternehmen gehen kommerziellen Tätigkeiten nach, weil sie Chancen zur Realisierung von Gewinnen suchen, diese Chancen sind jedoch immer mit der Unsicherheit behaftet, dass die erforderlichen Ressourcen zu ihrer Verfolgung höher sein könnten als erwartet oder dass sie nicht die erwarteten Erträge bringen. Die Identifizierung der Risiken geht Hand in Hand mit der Identifizierung der Funktionen sowie Vermögenswerte und ist integraler Bestandteil des Prozesses der Identifizierung der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen den verbundenen Unternehmen sowie der sachgerechten Abgrenzung des oder der Geschäftsvorfälle.

1.58 Die Übernahme von mit einer Geschäftschance verbundenen Risiken wirkt sich auf das Gewinnpotenzial dieser Chance auf dem freien Markt aus, und die Aufteilung der übernommenen Risiken zwischen den an der Vereinbarung beteiligten Unternehmen hat Auswirkungen darauf, wie die Gewinne oder Verluste aus dem Geschäftsvorfall nach dem Fremdvergleichsgrundsatz über die Bestimmung des Preises für den Geschäftsvorfall aufgeteilt werden. Daher muss bei Vergleichen zwischen konzerninternen und Fremdgeschäftsvorfällen sowie zwischen verbundenen und unabhängigen Unternehmen analysiert werden, welche Risiken übernommen wurden, welche Funktionen, die mit der Übernahme oder Wirkung dieser Risiken zusammenhängen oder sich auf sie auswirken, ausgeübt werden und welches bzw. welche der am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen diese Risiken tragen.

1.59 Dieser Abschnitt enthält Leitlinien zur Art und zu den Ursachen der Risiken, die für eine Verrechnungspreisanalyse relevant sind, um die spezifische Identifizierung der relevanten Risiken zu erleichtern. Außerdem enthält dieser Abschnitt Leitlinien zur Risikoübernahme nach dem Fremdvergleichsgrundsatz. Aus der Detailliertheit der in diesem Abschnitt enthaltenen Leitlinien zur Analyse der Risiken im Rahmen einer Funktionsanalyse, die sich auf Funktionen, Vermögenswerte und Risiken erstreckt, sollte nicht geschlossen werden, dass die Risiken wichtiger sind als die Funktionen oder Vermögenswerte. Die Bedeutung der Funktionen, Vermögenswerte und Risiken in einem bestimmten Geschäftsvorfall muss im Wege einer detaillierten Funktionsanalyse bestimmt werden. Die ausführlicheren Leitlinien zu den Risiken sind den praktischen Schwierigkeiten geschuldet, die Risiken aufwerfen: Risiken können

in einem Geschäftsvorfall schwerer zu identifizieren sein als Funktionen oder Vermögenswerte, und um zu bestimmen, welches verbundene Unternehmen ein bestimmtes Risiko in einem Geschäftsvorfall übernimmt, ist möglicherweise eine sorgfältige Analyse nötig.

1.60 Die Schritte des im restlichen Teil dieses Abschnitts beschriebenen Verfahrens zur Analyse des Risikos in einem konzerninternen Geschäftsvorfall mit dem Ziel der sachgerechten Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalles in Bezug auf dieses Risiko lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- 1) Spezifische Identifizierung der wirtschaftlich signifikanten Risiken (vgl. Abschnitt D.1.2.1.1).
- 2) Bestimmung der Art und Weise, wie spezifische, wirtschaftlich signifikante Risiken von den verbundenen Unternehmen gemäß den Bedingungen des Geschäftsvorfalles vertraglich übernommen werden (vgl. D.1.2.1.2).
- 3) Bestimmung, durch eine Funktionsanalyse, der Art und Weise, wie die am Geschäftsvorfall beteiligten verbundenen Unternehmen in Bezug auf die Übernahme und das Management der spezifischen, wirtschaftlich signifikanten Risiken vorgehen und insbesondere welches bzw. welche Unternehmen Kontroll- und Risikominderungsfunktionen ausüben, welches bzw. welche Unternehmen die positiven oder negativen Konsequenzen der Risikoentwicklung tragen und welches bzw. welche Unternehmen über die finanzielle Kapazität verfügen, das Risiko zu übernehmen (vgl. Abschnitt D.1.2.1.3).
- 4) Im zweiten und dritten Schritt wurden Informationen in Bezug auf die Übernahme und das Management von Risiken im konzerninternen Geschäftsvorfall identifiziert. Der nächste Schritt ist die Interpretation der Informationen und die Klärung der Frage, ob sich die vertragliche Risikoübernahme mit dem Verhalten der verbundenen Unternehmen und den anderen Sachverhalten des Falls deckt, wozu analysiert wird, i) ob die verbundenen Unternehmen die Vertragsbedingungen nach den Grundsätzen von Abschnitt D.1.1 einhalten und ii) ob der Beteiligte, der die Risiken übernimmt, gemäß der Analyse unter i) die Kontrolle über das Risiko ausübt und die finanzielle Kapazität besitzt, das Risiko zu tragen (vgl. Abschnitt D.1.2.1.4).
- 5) Wenn der Beteiligte, der das Risiko übernimmt, den Schritten 1-4 i zufolge das Risiko nicht kontrolliert oder nicht über die finanzielle Kapazität verfügt, das Risiko zu tragen: Anwendung der Leitlinien zur Risikozuordnung (vgl. Abschnitt D.1.2.1.5).
- 6) Ermittlung des Preises des tatsächlichen Geschäftsvorfalles, wie er unter Betrachtung der Evidenz aller wirtschaftlich relevanten Merkmale des Geschäftsvorfalles gemäß den Leitlinien in Abschnitt D.1 sachgerecht abgegrenzt wurde, unter Berücksichtigung der finanziellen und sonstigen Folgen der Übernahme der sachgerecht zugeordneten Risiken und mit angemessener Vergütung der Risikomanagementfunktionen (vgl. Abschnitt D.1.2.1.6).

1.61 In diesem Abschnitt wird auf Begriffe Bezug genommen, die zunächst erläutert und definiert werden müssen. Der Begriff „Risikomanagement“ wird verwendet, um die Funktion der Beurteilung der mit der Geschäftstätigkeit verbundenen Risiken sowie der Reaktion auf diese Risiken zu bezeichnen. Das Risikomanagement umfasst drei Elemente: i) die Fähigkeit, Entscheidungen bezüglich der Annahme, Abgabe oder Ablehnung einer risikoträchtigen Geschäftschance zu treffen, zusammen mit der tatsächlichen Ausübung dieser Entscheidungsfunktion, ii) die Fähigkeit, Entscheidungen darüber zu treffen, ob und wie auf die mit der Geschäftschance verbundenen Risiken zu antworten ist, zusammen mit der tatsächlichen Ausübung dieser Entscheidungsfunktion, und iii) die Fähigkeit, diese Risiken zu verringern, d.h. die Fähigkeit, Maßnahmen zu ergreifen, die sich auf die Entwicklung der Risiken auswirken, zusammen mit der tatsächlichen Ausübung dieser Risikominderungsfunktion.

1.62 Manche Risikomanagementfunktionen können nur von dem Beteiligten ausgeübt werden, der im Rahmen der Schaffung und Nutzung von Geschäftschancen Funktionen wahrnimmt und Vermögenswerte nutzt, während andere Risikomanagementfunktionen von einem anderen Beteiligten ausgeübt werden können. Das Risikomanagement sollte nicht so gesehen werden, als bestünde es notwendigerweise in einer gesonderten Funktion, die gesondert zu vergüten wäre und die von der Ausübung der Tätigkeiten der Gewinnoptimierung getrennt wäre. Beispielsweise kann die Entwicklung immaterieller Werte im Rahmen von Entwicklungstätigkeiten die Minderung der Risiken im Hinblick auf die spezifikationsgemäße Entwicklung nach höchstmöglichen Standards und unter Einhaltung der Fristen beinhalten; diese besonderen Risiken werden möglicherweise durch die Ausübung der Entwicklungsfunktion selbst verringert. Wenn es sich bei der vertraglichen Vereinbarung zwischen den verbundenen Unternehmen beispielsweise um eine Auftragsforschungsvereinbarung handelt, die entsprechend den Anforderungen dieses Abschnitts eingehalten wird, würde die Vergütung für die Risikominderungsfunktionen, die durch die Entwicklungstätigkeit ausgeübt werden, in die fremdübliche Dienstleistungsvergütung eingerechnet. Weder das an die immateriellen Werte selbst geknüpfte Risiko noch die verbleibenden mit diesem Risiko verbundenen Einnahmen würden dem Dienstleister zugeordnet. Vgl. auch Beispiel 1 in Ziffer 1.83.

1.63 Das Risikomanagement ist nicht mit der Übernahme eines Risikos gleichzusetzen. Die Risikoübernahme bedeutet die Inkaufnahme der positiven und negativen Konsequenzen des Risikos mit dem Ergebnis, dass der Beteiligte, der das Risiko übernimmt, auch die finanziellen und sonstigen Konsequenzen trägt, falls das Risiko eintritt. Ein Beteiligter, der einen Teil der Risikomanagementfunktionen ausübt, trägt möglicherweise nicht das Risiko, das Gegenstand dieser Risikomanagementtätigkeit ist, sondern wurde möglicherweise damit betraut, Risikominderungsfunktionen unter der Leitung des Beteiligten auszuüben, der das Risiko übernimmt. Beispielsweise können die laufenden Tätigkeiten zur Verringerung des Risikos von Produktrückrufen an einen Beteiligten übertragen werden, der die Qualitätskontrolle für einen bestimmten Herstellungsprozess nach den Anweisungen des Beteiligten wahrnimmt, welcher das Risiko trägt.

1.64 Die finanzielle Kapazität zur Risikoübernahme kann definiert werden als der Zugang zu Finanzmitteln, um das Risiko zu übernehmen oder abzugeben, um für Funktionen der Risikominderung zu zahlen und um die Konsequenzen zu tragen, sollte das Risiko eintreten. Beim Zugang des Beteiligten, der das Risiko übernimmt, zu Finanzmitteln werden die verfügbaren Vermögenswerte und die Optionen berücksichtigt, die ihm realistischere zur Verfügung stehen, um nötigenfalls zusätzliche Liquidität zur Deckung der im Fall des Eintritts des Risikos erwarteten Kosten zu beschaffen. Bei dieser Beurteilung sollte unterstellt werden, dass der Beteiligte, der das Risiko übernimmt, als unabhängiges Unternehmen agiert, und zwar unter den gleichen Umständen wie das verbundene Unternehmen, sachgemäß nach den Prinzipien dieses Abschnitts abgegrenzt. Beispielsweise könnte die Verwertung von Rechten an einem einkünftegenerierenden Vermögenswert dem betreffenden Beteiligten Finanzierungsmöglichkeiten eröffnen. Wenn ein Beteiligter, der ein Risiko übernimmt, konzerninterne Finanzmittel erhält, um die Finanzierungsanforderungen in Bezug auf das Risiko zu erfüllen, übernimmt der Beteiligte, der die Finanzierung bereitstellt, möglicherweise ein finanzielles Risiko, trägt aber nicht einfach aufgrund der Bereitstellung der Finanzmittel auch das spezifische Risiko, das die zusätzlichen Finanzmittel erforderlich macht. Fehlt die finanzielle Kapazität zur Übernahme eines Risikos, muss die Risikozuordnung im Rahmen von Schritt 5 eingehender untersucht werden.

1.65 Die Kontrolle über ein Risiko beinhaltet die beiden ersten Elemente des Risikomanagements nach Ziffer 1.61, die da sind: i) die Fähigkeit, Entscheidungen bezüglich der Annahme,

Abgabe oder Ablehnung einer risikoträchtigen Geschäftschance zu treffen, zusammen mit der tatsächlichen Ausübung dieser Entscheidungsfunktion, ii) die Fähigkeit, Entscheidungen darüber zu treffen, ob und wie auf die mit der Geschäftschance verbundenen Risiken zu antworten ist, zusammen mit der tatsächlichen Ausübung dieser Entscheidungsfunktion. Ein Beteiligter muss nicht die laufenden Tätigkeiten zur Risikominderung wie in iii) beschrieben wahrnehmen, um die Kontrolle über die Risiken zu haben. Die laufenden Tätigkeiten zur Risikominderung können ausgelagert werden, wie das Beispiel unter Ziffer 1.63 veranschaulicht. Wenn die laufenden Tätigkeiten der Risikominderung ausgelagert werden, setzt die Kontrolle des Risikos allerdings die Fähigkeit voraus, die Ziele der ausgelagerten Tätigkeiten festzulegen, über die Beauftragung des Dienstleisters zu entscheiden, der die Funktionen der Risikominderung übernimmt, zu beurteilen, ob diese Ziele in angemessener Weise erfüllt werden, und nötigenfalls zu entscheiden, ob der Vertrag mit dem betreffenden Dienstleister geändert oder gekündigt werden soll, und dies zusammen mit der Ausübung dieser Beurteilungs- und Entscheidungsfunktionen. Im Einklang mit dieser Kontrolldefinition muss bei einem Beteiligten sowohl die Fähigkeit als auch die tatsächliche Funktionsausübung, wie vorstehend beschrieben, vorliegen, um die Kontrolle über ein Risiko auszuüben.

1.66 Die Fähigkeit, Entscheidungsfunktionen auszuüben, und die effektive Ausübung dieser Entscheidungsfunktionen im Zusammenhang mit einem bestimmten Risiko setzen ein Verständnis des betreffenden Risikos voraus, das auf einer sachdienlichen Analyse der zur Beurteilung der vorhersehbaren negativen und positiven Risikoergebnisse einer entsprechenden Entscheidung sowie der Konsequenzen für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens beruht. Die Entscheidungsträger sollten über Kompetenz und Erfahrung im Bereich des spezifischen Risikos verfügen, für das die Entscheidung getroffen wird, und sich über die Auswirkungen ihrer Entscheidung auf das Unternehmen im Klaren sein. Sie sollten auch Zugang zu den relevanten Informationen haben, indem sie diese Informationen entweder selbst einholen oder indem sie von ihren Befugnissen Gebrauch machen, um die relevanten Informationen zur Unterstützung des Entscheidungsprozesses festzulegen und sie beschaffen zu lassen. Dazu müssen sie über die Fähigkeit verfügen, die Ziele der Informationssammlung und -analyse festzulegen, den Beteiligten zu beauftragen, der die Informationssammlung und -analyse übernimmt, zu beurteilen, ob die richtigen Informationen gesammelt werden und die Analyse sachgemäß durchgeführt wird, und nötigenfalls zu entscheiden, ob der Vertrag mit dem betreffenden Dienstleister geändert oder gekündigt werden soll, und dies zusammen mit der Ausübung dieser Beurteilungs- und Entscheidungsfunktionen. Weder eine bloße Formalisierung des Ergebnisses der Entscheidungsfindung beispielsweise in Form von Besprechungen zur formellen Billigung von andernorts getroffenen Entscheidungen, Protokollen von Ausschusssitzungen und der Unterzeichnung der Unterlagen über die Entscheidung noch die Festlegung der maßgeblichen Politik für das Risiko (vgl. Ziffer 1.76) gelten als eine hinreichende Ausübung einer Entscheidungsfunktion, um die Kontrolle über ein Risiko unter Beweis zu stellen.

1.67 Wenn von der Kontrolle über ein Risiko gesprochen wird, sollte dies nicht notwendigerweise so verstanden werden, als könne das Risiko an sich beeinflusst oder die Unsicherheit ganz ausgeräumt werden. Manche Risiken können nicht beeinflusst werden und sind eine allgemeine Bedingung kaufmännischer Betätigung, von der alle Unternehmen betroffen sind, die der jeweiligen Geschäftstätigkeit nachgehen. Risiken im Zusammenhang mit der allgemeinen Wirtschaftslage oder der Rohstoffpreisentwicklung beispielsweise können in der Regel von einem multinationalen Konzern nicht beeinflusst werden. Die Kontrolle über ein Risiko sollte vielmehr als die Fähigkeit und Befugnis verstanden werden, über die Übernahme des Risikos sowie darüber zu entscheiden, ob und wie auf das Risiko geantwortet werden soll, zum Beispiel durch die Wahl des Investitionszeitpunkts, die Art

der Entwicklungsprogramme, die Gestaltung von Marketingstrategien oder die Festlegung der Produktionsmengen.

1.68 Die Risikominderung bezieht sich auf Maßnahmen, die ergriffen werden, um die Risikoentwicklung zu beeinflussen. Dabei kann es sich um Maßnahmen handeln, die die Unsicherheit verringern, oder um solche, die die Folgen im Fall des Eintretens der negativen Auswirkungen eines Risikos mindern. Kontrolle sollte nicht so interpretiert werden, als setze sie voraus, dass Maßnahmen zur Risikominderung ergriffen werden; denn Unternehmen können bei der Beurteilung von Risiken auch entscheiden, dass die Unsicherheit im Zusammenhang mit manchen Risiken, einschließlich von Risiken, die für ihre zentrale Geschäftstätigkeit möglicherweise grundlegend sind, nachdem diese evaluiert wurden, akzeptiert und konfrontiert werden sollte, um Chancen zu schaffen und zu maximieren.

1.69 Das Kontrollkonzept kann anhand der folgenden Beispiele veranschaulicht werden. Unternehmen A beauftragt einen spezialisierten Hersteller, Unternehmen B, mit der Fertigung von Produkten in seinem Namen. Die vertraglichen Vereinbarungen lassen darauf schließen, dass Unternehmen B die Ausführung der Fertigungsleistungen übernimmt, dass die Produktspezifikationen und das Produktdesign jedoch von Unternehmen A stammen und dass Unternehmen A den Produktionsplan, einschließlich der Produktionsvolumen und der Auslieferungstermine, festlegt. Aus den Vertragsbeziehungen ergibt sich, dass Unternehmen A das Lagerrisiko und das Risiko von Produktrückrufen trägt. Unternehmen A beauftragt Unternehmen C damit, regelmäßige Qualitätskontrollen des Herstellungsprozesses vorzunehmen. Unternehmen A legt die Ziele der Qualitätsprüfungen sowie die Informationen fest, die Unternehmen C in seinem Auftrag sammeln soll. Unternehmen C berichtet direkt an Unternehmen A. Die Analyse der wirtschaftlich relevanten Merkmale zeigt, dass Unternehmen A seine Produktrückruf- und Lagerrisiken kontrolliert, indem es von seiner Fähigkeit und Befugnis Gebrauch macht, eine Reihe relevanter Entscheidungen in Bezug darauf zu treffen, ob und wie Risiken übernommen und wie auf sie geantwortet werden soll. Daneben verfügt Unternehmen A über die Fähigkeit, die Funktionen der Risikominderung zu beurteilen, diesbezügliche Entscheidungen zu treffen und diese Funktionen tatsächlich auszuüben. Diese Funktionen beinhalten die Bestimmung der Ziele der ausgelagerten Tätigkeiten, die Entscheidung zur Beauftragung des betreffenden Herstellers und des Unternehmens, das die Qualitätskontrollen durchführt, die Beurteilung der ordnungsgemäßen Erfüllung der Ziele und nötigenfalls die Entscheidung, die Verträge zu ändern oder zu kündigen.

1.70 Angenommen, ein Anleger beauftragt einen Fondsmanager, auf seine Rechnung Kapital anzulegen³. Je nachdem, was zwischen Anleger und Fondsmanager vereinbart ist, könnte letzterer befugt sein, im Namen des Anlegers laufende Beteiligungsinvestitionen in einer Weise zu tätigen, die den Risikopräferenzen des Anlegers entspricht, wobei das Risiko des Wertverlusts der Anlagen allerdings vom Anleger getragen wird. In einem solchen Fall kontrolliert der Anleger das Risiko über vier relevante Entscheidungen: die Entscheidung über seine Risikopräferenzen und somit über die erforderliche Diversifizierung der an die verschiedenen Beteiligungen, die Teil des Portfolios sind, geknüpften Risiken, die Entscheidung, den besagten Fondsmanager zu beauftragen (oder den Vertrag mit ihm zu kündigen), die Entscheidung über den Umfang der dem Fondsmanager übertragenen Befugnisse und über die Ziele, die dieser erreichen soll, sowie die Entscheidung über die Höhe des Kapitals, das der Fondsmanager für ihn verwalten soll. Darüber hinaus dürfte der Fondsmanager im Allgemeinen verpflichtet sein, dem Anleger regelmäßig Bericht zu erstatten, da dieser die Ergebnisse der Tätigkeit des Fondsmanagers beurteilen möchte. In einem solchen Fall erbringt der Fondsmanager eine Dienstleistung und managet sein Geschäftsrisiko nach seinen

Gesichtspunkten (z.B. um seine Glaubwürdigkeit zu wahren). Das operationelle Risiko des Fondsmanagers, einschließlich der Möglichkeit, den Kunden zu verlieren, unterscheidet sich vom Anlagerisiko seines Kunden. Dies veranschaulicht die Tatsache, dass ein Anleger, der eine andere Person ermächtigt, für ihn Tätigkeiten der Risikominderung wahrzunehmen, wie sie vom Fondsmanager ausgeübt werden, die Kontrolle des Anlagerisikos nicht zwangsläufig auf die Person überträgt, die diese laufenden Entscheidungen trifft.

D.1.2.1.1. Erster Schritt: Spezifische Identifizierung der wirtschaftlich signifikanten Risiken

1.71 Es gibt viele Risikodefinitionen, in einem Verrechnungspreiskontext ist es jedoch angebracht, das Risiko als den Effekt der Unsicherheit auf die Ziele der Geschäftstätigkeit zu betrachten. In allen Geschäftstransaktionen eines Unternehmens, bei jedem Schritt, der zur Nutzung von Geschäftschancen unternommen wird, jedes Mal, wenn ein Unternehmen Geld ausgibt oder Einkünfte erwirtschaftet, besteht Unsicherheit und werden Risiken eingegangen. Ein Unternehmen dürfte große Aufmerksamkeit auf die Identifizierung der Unsicherheitsfaktoren richten, denen es gegenübersteht, wenn es evaluiert, ob und wie Geschäftschancen angesichts ihrer inhärenten Risiken verfolgt werden sollen, und wenn es geeignete Strategien zur Risikominderung entwickelt, die wichtig sind für die Aktionäre, die eine bestimmte Rendite erzielen wollen. Risiken sind mit Chancen verbunden und haben nicht allein negative Konnotationen; sie sind der Geschäftstätigkeit inhärent, und Unternehmen entscheiden, welche Risiken sie eingehen wollen, um die Chance zur Erzielung von Gewinnen zu haben. Nicht gewinnorientierte Unternehmen gehen Risiken im Zusammenhang mit Geschäftschancen ein, ohne eine positive Rendite zu erwarten. Zu negativen Auswirkungen von Risiken kommt es, wenn die erwarteten günstigen Ergebnisse nicht eintreten. Beispielsweise kann es sein, dass ein Produkt bei den Kunden keine so große Nachfrage auslöst wie erwartet. Ein solches Ereignis ist die negative Seite der Ungewissheit, die an Geschäftschancen geknüpft ist. Unternehmen dürften erhebliche Aufmerksamkeit auf die Identifizierung und das Management wirtschaftlich signifikanter Risiken richten, um die positiven Erträge zu maximieren, die durch die Verfolgung der den Risiken gegenüberstehenden Chancen erzielt werden können. Dies kann Tätigkeiten zur Festlegung der Produktstrategie sowie der Methoden umfassen, um das Produkt von anderen zu differenzieren, im steten Wandel begriffene Markttrends zu identifizieren, politische und soziale Veränderungen zu antizipieren und Nachfrage zu schaffen. Die Bedeutung eines Risikos hängt von der Wahrscheinlichkeit und dem Umfang der potenziellen Verluste oder Gewinne ab, die sich aus dem Risiko ergeben können. Im Fall einer neuen Eiskremesorte zum Beispiel, bei der es sich nicht um das einzige Produkt des betreffenden Unternehmens handeln dürfte, kann es sein, dass die Kosten der Entwicklung, Einführung und Vermarktung gering sind, dass der Erfolg oder Misserfolg des Produkts mit keinen großen Reputationsrisiken verbunden ist, solange die Regeln für das Geschäftsmanagement befolgt werden, und dass die Entscheidungsfindung an die lokale oder regionale Geschäftsführung delegiert wurde, die über Informationen über die geschmacklichen Vorlieben der örtlichen Bevölkerung verfügt. Bahnbrechende Technologien oder innovative medizinische Behandlungsmethoden hingegen können das einzige oder wichtigste Produkt eines Unternehmens sein, können signifikante strategische Entscheidungen in verschiedenen Stadien voraussetzen, erhebliche Investitionskosten verursachen, den Ruf des Unternehmens potenziell erheblich verbessern oder im Gegenteil zerstören und ein zentralisiertes Management erfordern, das für Aktionäre und andere Unternehmensbeteiligte von großem Interesse ist.

1.72 Risiken können auf verschiedene Weise kategorisiert werden, ein für die Verrechnungspreisanalyse sinnvoller Rahmen ist jedoch die Betrachtung der Ursachen der

Unsicherheit, die zu den Risiken führt. Die folgende nicht erschöpfende Liste von Risiko-ursachen soll keine Hierarchie der Risiken nahelegen. Mit ihr sollen auch keine festen Risikokategorien aufgestellt werden, da zwischen den verschiedenen Risiken Überschneidungen bestehen. Sie soll vielmehr einen Rahmen aufzeigen, der dabei helfen kann sicherzustellen, dass bei einer Verrechnungspreisanalyse die Bandbreite verschiedener Risiken betrachtet wird, die sich aus den kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen der verbundenen Unternehmen sowie dem Umfeld, in dem diese Beziehungen zum Tragen kommen, ergeben dürften. Dabei wird auf extern und auf intern motivierte Risiken Bezug genommen, um die Klärung der Ursachen der Unsicherheit zu unterstützen. Daraus soll jedoch nicht geschlossen werden, dass extern motivierte Risiken weniger relevant sind, nur weil sie nicht direkt durch die Geschäftstätigkeit entstehen. Im Gegenteil dürfte die Fähigkeit eines Unternehmens, externen Risiken entgegenzutreten, auf sie zu reagieren und sie einzudämmen, eine notwendige Voraussetzung sein, um wettbewerbsfähig zu bleiben. Wichtig ist, dass die Leitlinien zur Bandbreite der möglichen Risiken dabei helfen, wesentliche Risiken genau zu spezifizieren. Eine ungenaue Beschreibung oder fehlende Differenzierung der Risiken dient nicht den Zwecken einer Verrechnungspreis-analyse, bei der der tatsächliche Geschäftsvorfall und die tatsächliche Risikoaufteilung zwischen den Beteiligten abgegrenzt werden sollen.

- a) Strategische oder Marktrisiken. Hierbei handelt es sich großenteils um externe Risiken, die durch das Wirtschaftsumfeld, politische und aufsichtsrechtliche Entwicklungen, Wettbewerb, technischen Fortschritt oder soziale und ökologische Veränderungen hervorgerufen werden. Die Beurteilung solcher Unsicherheitsfaktoren kann ausschlaggebend für die Definition der Produkte und Märkte sein, die das Unternehmen anvisiert, sowie für die Fähigkeiten, die es benötigt, einschließlich Investitionen in immaterielle Werte und materielle Wirtschaftsgüter sowie in die Talente seiner Mitarbeiter. Es besteht ein erhebliches Abwärts-, aber auch ein beträchtliches Aufwärtspotenzial, wenn das Unternehmen den Effekt der externen Risiken richtig identifiziert, seine Produkte differenziert und seinen Wettbewerbsvorteil kontinuierlich sichert. Beispiele entsprechender Risiken sind Markttrends, neue Absatzregionen und die Konzentration von Entwicklungsinvestitionen.
- b) Infrastruktur- oder Geschäftsrisiken. Dazu dürften die Unsicherheitsfaktoren im Zusammenhang mit der Geschäftsdurchführung gehören, was die Wirksamkeit der Verfahren und Vorgänge umfassen kann. Der Effekt solcher Risiken ist stark abhängig von der Art der Tätigkeiten und den Unsicherheitsfaktoren, die das Unternehmen in Kauf zu nehmen bereit ist. Produktionsausfälle können in manchen Fällen einen verheerenden Effekt auf die Arbeit oder den Ruf des Unternehmens haben und dessen Existenz bedrohen, wohingegen ein erfolgreiches Management solcher Risiken den Ruf des Unternehmens verbessern kann. In anderen Fällen kann es vorkommen, dass es einem Unternehmen nicht gelingt, ein Produkt rechtzeitig auf den Markt zu bringen, die Nachfrage zu decken, Kundenvorgaben einzuhalten oder hohen Qualitätsanforderungen zu genügen, was seiner Wettbewerbsposition und seinem Ansehen schaden und Unternehmen einen Vorteil verschaffen kann, die Konkurrenzprodukte rascher auf den Markt bringen, die Schutzphasen, zum Beispiel für Patente, besser zu nutzen wissen oder deren Management von Lieferkettenrisiken und Qualitätskontrolle besser ist. Manche Infrastrukturrisiken sind externer Art und können Verkehrsverbindungen, politische und soziale Umstände oder Gesetze und sonstige Rechtsvorschriften betreffen, während andere interner Art sind und sich auf die Ausstattung mit Wirtschaftsgütern und deren Kapazitäten, die Fähigkeiten der Mitarbeiter, Prozessgestaltung und -umsetzung, Vereinbarungen über die Auslagerung von Geschäftstätigkeiten sowie IT-Systeme beziehen.

- c) **Finanzielle Risiken.** Alle Risiken dürften sich auf die Finanzergebnisse eines Unternehmens auswirken, es gibt jedoch spezielle finanzielle Risiken, die mit der Fähigkeit des Unternehmens, seine Liquidität und seinen Cashflow zu managen, seiner Finanzkraft und seiner Kreditwürdigkeit zusammenhängen. Die Unsicherheit kann extern bedingt sein, zum Beispiel durch wirtschaftliche Schocks oder Kreditkrisen, kann aber auch intern motiviert sein, durch Kontrollen, Investitionsentscheidungen, Kreditbedingungen sowie als Folge von Infrastruktur- oder operationellen Risiken.
- d) **Transaktionsrisiken.** Hierzu dürften Preis- und Zahlungsbedingungen von geschäftlichen Transaktionen im Zusammenhang mit der Lieferung von Waren bzw. Wirtschaftsgütern oder der Erbringung von Dienstleistungen gehören.
- e) **Unfall- und Katastrophenrisiken.** Dies dürfte externe negativ wirkende Ereignisse umfassen, die Schäden oder Verluste verursachen, einschließlich von Unfällen und Naturkatastrophen. Solche Risiken können häufig durch Versicherungen eingedämmt werden, eine Versicherung deckt jedoch möglicherweise nicht den gesamten potenziellen Schaden, vor allem wenn der Betrieb oder der Ruf des Unternehmens erheblich beeinträchtigt werden.

1.73 Die Bestimmung der wirtschaftlichen Bedeutung eines Risikos sowie der Art und Weise, wie sich dieses Risiko auf den Preis eines Geschäftsvorfalles zwischen verbundenen Unternehmen auswirken kann, ist Teil der allgemeineren Funktionsanalyse, bei der untersucht wird, wie der multinationale Konzern Wert schöpft, welche Tätigkeiten es ihm erlauben, seine Gewinne zu sichern, und welches die wirtschaftlich relevanten Merkmale des Geschäftsvorfalles sind. Die Risikoanalyse hilft auch bei der Bestimmung der Vergleichbarkeit nach den Leitlinien von Kapitel III. Wenn potenzielle Vergleichswerte identifiziert werden, ist es zweckmäßig zu bestimmen, ob sie den gleichen Grad an Risiken und Risikomanagement beinhalten. Die wirtschaftliche Bedeutung von Risiken kann anhand der folgenden beiden Fälle veranschaulicht werden.

1.74 Im ersten Fall verkauft der multinationale Konzern Heizöl an Verbraucher. Die Analyse der wirtschaftlich signifikanten Merkmale ergibt, dass das Produkt nicht differenziert, der Markt wettbewerbsbestimmt und die Marktgröße vorhersehbar ist und die Beteiligten „Preisnehmer“ sind, d.h. den gegebenen Preis hinnehmen müssen. Unter solchen Umständen können die Möglichkeiten zur Beeinflussung der Gewinnmargen begrenzt sein. Die Kreditbedingungen, die durch die Pflege der Beziehungen zu den Öllieferanten erzielt werden, finanzieren das Betriebskapital und sind für die Gewinnspanne des Verkäufers entscheidend. Der Effekt des Risikos auf die Kapitalkosten ist daher signifikant im Kontext der Art und Weise, wie für die Vertriebsfunktion Wert geschöpft wird.

1.75 Im zweiten Fall kauft ein multinationales Spielzeug-Einzelhandelsunternehmen eine breite Palette von Produkten bei einer Reihe unabhängiger Produzenten ein. Der Großteil der Umsätze wird in den letzten beiden Monaten des Kalenderjahres erzielt, und ein signifikantes Risiko ist an die strategische Ausrichtung der Einkaufsfunktion und daran geknüpft, dass Trends richtig eingeschätzt und Produkte eingekauft werden, die sich gut verkaufen werden, und dies in den richtigen Mengen. Trends und Produktnachfrage können je nach Markt unterschiedlich ausfallen, und so bedarf es Fachwissen, um zu beurteilen, was sich auf dem jeweiligen Markt am besten verkaufen wird. Der Effekt des Einkaufsrisikos kann verstärkt werden, wenn das Einzelhandelsunternehmen für ein bestimmtes Produkt mit dem Hersteller eine Exklusivitätsphase vereinbart.

1.76 Bei der Kontrolle über ein spezifisches Risiko in einem Geschäftsvorfall geht es um die Entscheidungsfindung der am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen hinsichtlich

des spezifischen aus dem Geschäftsvorfall resultierenden Risikos. Dies heißt jedoch nicht, dass in einem multinationalen Konzern nicht noch andere Personen an der Festlegung der allgemeinen Regeln beteiligt sein können, die für die Übernahme und Kontrolle der spezifischen in einem Geschäftsvorfall identifizierten Risiken relevant sein können, wobei die Festlegung dieser Regeln an sich nicht die Entscheidungsfindung darstellt. Der Aufsichtsrat und der Vorstand des Konzerns können beispielsweise die Höhe der Risiken festlegen, die der Konzern zur Erreichung seiner geschäftlichen Ziele insgesamt einzugehen bereit ist, und den Kontrollrahmen für die Verwaltung und Meldung der Risiken seiner Geschäftstätigkeit vorgeben. Die Geschäftsleitung einzelner Geschäftsbereiche, operativer Unternehmen und funktionaler Abteilungen kann Risiken identifizieren und den entsprechenden geschäftlichen Chancen gegenüberstellen und geeignete Kontrollen und Verfahren zur Bewältigung der Risiken und zur Beeinflussung der Risikoentwicklung im täglichen Geschäftsbetrieb einrichten. Die Verfolgung der Geschäftschancen durch die operativen Unternehmen setzt ein laufendes Management des Risikos voraus, dass die für die Chance bereitgestellten Ressourcen nicht die erwartete Rendite bringen. Das in einem Liefergeschäft zwischen zwei verbundenen Unternehmen bestehende Risiko im Zusammenhang mit den Lagerbeständen an Endprodukten kann beispielsweise von dem Beteiligten kontrolliert werden, der über die Fähigkeit zur Festlegung der Produktionsvolumen verfügt und die entsprechenden Entscheidungen auch trifft. Die Art und Weise, wie das Lagerrisiko in einem Geschäftsvorfall zwischen zwei verbundenen Unternehmen gehandhabt wird, kann Gegenstand eines andernorts stattfindenden Prozesses zur Festlegung von Regeln bezüglich der Gesamthöhe des Betriebskapitals, das in Lagerbeständen gebunden sein darf, oder einer Koordination der zur Verwirklichung der strategischen Ziele angemessenen Mindesthöhe der Lagerbestände auf den verschiedenen Märkten sein. Dieser allgemeine Prozess der Aufstellung von Regeln kann jedoch nicht als Entscheidung über die Übernahme, Abgabe, Ablehnung oder Verringerung des spezifischen Lagerrisikos im Beispiel des Liefergeschäfts in diesem Absatz betrachtet werden.

D.1.2.1.2. Zweiter Schritt: Die vertragliche Risikoübernahme

1.77 Die Identität des oder der Beteiligten, die die Risiken übernehmen, kann in schriftlichen Verträgen zwischen den Unternehmen festgelegt sein, die an dem Geschäftsvorfall beteiligt sind, der die betreffenden Risiken mit sich bringt. In einem schriftlichen Vertrag ist in der Regel eine von den Beteiligten beabsichtigte Risikoübernahme festgelegt. Manche Risiken können mit den vertraglichen Vereinbarungen ausdrücklich übernommen werden. Ein Vertriebsunternehmen kann beispielsweise vertraglich das Delkredere-, das Lager- und das Kreditrisiko übernehmen, das mit den Verkäufen des Vertriebsunternehmens an unabhängige Kunden verbunden ist. Andere Risiken können implizit übernommen werden. Beispielsweise können vertragliche Vereinbarungen, die eine unbedingte Vergütung für einen der Beteiligten vorsehen, die Ergebnisse bestimmter Risiken, einschließlich unerwarteter Gewinne oder Verluste, implizit dem anderen Beteiligten zuweisen.

1.78 Eine vertragliche Risikoübernahme ist eine ex ante eingegangene Vereinbarung, einen Teil oder die Gesamtheit der potenziellen Kosten im Zusammenhang mit den ex post eintretenden negativen Folgen eines Risikos zu übernehmen im Gegenzug für einen Teil oder die Gesamtheit der potenziellen Gewinne im Zusammenhang mit den ex post eintretenden positiven Folgen dieses Risikos. Die vertragliche Ex-ante-Übernahme eines Risikos sollte insbesondere klare Evidenz dafür liefern, dass die Verpflichtung zur Übernahme des Risikos vor Eintreten seiner Folgen eingegangen wurde. Solche Evidenz ist ein sehr wichtiger Bestandteil der von der Steuerverwaltung durchgeführten Verrechnungspreisanalyse der Risiken in kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen,

da eine von der Steuerverwaltung durchgeführte Prüfung in der Praxis möglicherweise erst Jahre, nachdem die entsprechenden Entscheidungen von den verbundenen Unternehmen getroffen wurden, wenn die Ergebnisse bereits bekannt sind, stattfindet. Die unterstellte Übernahme eines Risikos durch verbundene Unternehmen, wenn der Ausgang des Risikos gewiss ist, stellt per definitionem keine Risikoübernahme dar, weil kein Risiko mehr besteht. Desgleichen können Ex-post-Neuzuordnungen von Risiken durch die Steuerverwaltung, wenn der Risikoausgang gewiss ist, unangemessen sein, sofern sie sich nicht auf andere Stellen dieser Leitlinien und insbesondere Abschnitt D.1.2.1 gründet.

1.79 Es ist in wirtschaftlicher Hinsicht neutral, ein Risiko im Gegenzug für höhere (niedrigere) voraussichtliche nominale Einkünfte zu übernehmen (abzugeben), solange der Kapitalwert beider Optionen identisch ist. Zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen kann der Verkauf eines riskanten ertragbringenden Vermögenswerts zum Beispiel teilweise Ausdruck der Präferenz des Verkäufers für ein niedrigeres, aber sichereres Einkommen sein, wofür er auf die Möglichkeit der höheren voraussichtlichen nominalen Einkünfte verzichtet, die er beziehen könnte, wenn er den Vermögenswert stattdessen behalten und nutzen würde. In einer Vereinbarung ohne Rückgriffmöglichkeit über die Abtretung von Forderungen (Factoring) zwischen unabhängigen Unternehmen beispielsweise diskontiert der Verkäufer den Nominalwert seiner Forderungen im Gegenzug für eine feste Zahlung und akzeptiert so einen geringeren Ertrag, hat damit aber die Volatilität reduziert und Risiken abgegeben. Beim Factor handelt es sich häufig um ein spezialisiertes Unternehmen, das in der Lage ist, zu entscheiden, ein Risiko zu übernehmen, und zu entscheiden, wie auf dieses Risiko zu reagieren ist, insbesondere indem es Risiken diversifiziert und über die funktionalen Fähigkeiten verfügt, das Risiko zu begrenzen und mit der Chance einen Gewinn zu erzielen. Keiner der Beteiligten rechnet damit, aufgrund der Vereinbarung schlechter gestellt zu sein, vor allem deshalb, weil die Beteiligten aufgrund ihrer Fähigkeiten in Bezug auf das jeweilige Risiko unterschiedliche Risikopräferenzen haben. Der Factor ist besser in der Lage, das Risiko zu managen als der Verkäufer, und so können für beide Seiten annehmbare Bedingungen vereinbart werden.

1.80 Daraus kann jedoch nicht geschlossen werden, dass alle vertraglichen Vereinbarungen zwischen verbundenen Unternehmen, in denen potenziell höhere Einkünfte gegen niedrigere, aber weniger riskante Einkünfte getauscht werden, automatisch fremdvergleichskonform sind. Die übrigen in diesem Abschnitt dargelegten Schritte befassen sich mit den erforderlichen Informationen, um zu bestimmen, wie die verbundenen Unternehmen in Bezug auf die Übernahme und das Management von Risiken vorgehen, was zur sachgerechten Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalles in Bezug auf die Risiken führt.

1.81 Die Übernahme von Risiken hat einen erheblichen Effekt auf die Bestimmung des fremdüblichen Preises zwischen verbundenen Unternehmen, und es sollte nicht angenommen werden, dass allein die in den vertraglichen Vereinbarungen getroffenen Preisabmachungen darüber entscheiden, welcher Beteiligte die Risiken übernimmt. Daher kann aus der Tatsache, dass der zwischen verbundenen Unternehmen für Waren oder Dienstleistungen gezahlte Preis auf einem bestimmten Niveau oder unter Bezugnahme auf eine bestimmte Gewinnspanne angesetzt ist, nicht geschlossen werden, dass die Risiken von diesen verbundenen Unternehmen auf eine bestimmte Weise getragen werden. Zum Beispiel kann ein Produktionsunternehmen behaupten, gegenüber dem Risiko von Schwankungen der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffpreise abgesichert zu sein, weil es von einem anderen Konzernunternehmen auf einer Basis vergütet wird, die seinen tatsächlichen Kosten Rechnung trägt. Aus dieser Behauptung ergibt sich, dass dieses andere Unternehmen das Risiko trägt. Die Form der Vergütung kann keine unangemessenen Risikoanordnungen bedingen. Es ist

die Art und Weise, wie die Beteiligten die Risiken tatsächlich managen und kontrollieren, die in den weiteren Schritten des Verfahrens der Risikoanalyse bestimmt wird, die für die Übernahme der Risiken durch die Beteiligten entscheidend und die folglich ausschlaggebend für die Auswahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode ist.

D.1.2.1.3. Dritter Schritt: Funktionsanalyse in Bezug auf die Risiken

1.82 In diesem Schritt werden die risikobezogenen Funktionen der verbundenen Unternehmen untersucht, die am Geschäftsvorfall beteiligt sind. Die Analyse liefert Informationen dazu, wie die verbundenen Unternehmen in Bezug auf die Übernahme und das Management der spezifischen, wirtschaftlich signifikanten Risiken vorgehen und insbesondere welches bzw. welche Unternehmen Kontroll- und Risikominderungsfunktionen ausüben, welches bzw. welche Unternehmen die positiven oder negativen Konsequenzen des Risikoeintritts tragen und welches bzw. welche Unternehmen über die finanzielle Kapazität verfügen, die Risiken zu übernehmen. Dieser Schritt wird durch die folgenden Beispiele veranschaulicht; die Schlussfolgerungen aus diesen Beispielen werden nachstehend in Abschnitt D.1.2 gezogen.

Beispiel 1

1.83 Unternehmen A möchte eine Entwicklungschance verfolgen und beauftragt ein spezialisiertes Unternehmen, Unternehmen B, einen Teil der Forschungsarbeiten in seinem Namen durchzuführen. Im ersten Schritt wurde das Entwicklungsrisiko in diesem Geschäftsvorfall als wirtschaftlich signifikant identifiziert, und im zweiten Schritt wurde festgestellt, dass Unternehmen A dem Vertrag zufolge das Entwicklungsrisiko übernimmt. Die Funktionsanalyse im dritten Schritt zeigt, dass Unternehmen A sein Entwicklungsrisiko kontrolliert, indem es von seiner Fähigkeit und Befugnis Gebrauch macht, eine Reihe relevanter Entscheidungen über das Ob und Wie der Übernahme des Entwicklungsrisikos zu treffen. Dies umfasst die Entscheidung, einen Teil der Entwicklungsarbeiten selbst durchzuführen, die Entscheidung, ein spezialisiertes Unternehmen hinzuzuziehen, die Entscheidung, das betreffende Forschungsunternehmen zu beauftragen, die Entscheidung über die Art der Forschungsarbeiten, die durchgeführt werden sollen, und die damit zu verwirklichenden Ziele sowie die Entscheidung über den Unternehmen B zur Verfügung gestellten Etat. Unternehmen A verringert sein Risiko, indem es Maßnahmen zur Auslagerung von Entwicklungstätigkeiten an Unternehmen B ergreift, das die laufende Verantwortung für die Durchführung der Forschungsarbeiten unter der Kontrolle von Unternehmen A übernimmt. Unternehmen B berichtet an Unternehmen A in bestimmten Stadien, und Unternehmen A beurteilt die erzielten Entwicklungsfortschritte und ob die jeweils gesetzten Ziele erreicht wurden und entscheidet, ob sich die Investitionen in das Projekt im Licht dieser Beurteilung weiterhin lohnen. Unternehmen A verfügt über die finanzielle Kapazität, das Risiko zu tragen. Unternehmen B ist nicht in der Lage, das Entwicklungsrisiko zu beurteilen, und trifft keine Entscheidungen über die Tätigkeiten von Unternehmen A. Das Risiko von Unternehmen B besteht hauptsächlich darin, sicherzustellen, dass es seine Forschungstätigkeiten kompetent durchführt, und es macht von seiner Fähigkeit und Befugnis Gebrauch, dieses Risiko durch Entscheidungen über die von ihm benötigten Verfahren, Kenntnisse und Vermögenswerte zu kontrollieren. Das von Unternehmen B übernommene Risiko unterscheidet sich von dem Entwicklungsrisiko, das Unternehmen A im Rahmen des Vertrags übernimmt und das der Evidenz der Funktionsanalyse zufolge von Unternehmen A kontrolliert wird.

Beispiel 2

1.84 Unternehmen B stellt Produkte für Unternehmen A her. Im ersten Schritt wurden das Kapazitätsauslastungs- und das Lieferkettenrisiko als in diesem Geschäftsvorfall wirtschaftlich signifikant identifiziert, und im zweiten Schritt wurde festgestellt, dass Unternehmen A diese Risiken dem Vertrag nach übernimmt. Die Funktionsanalyse im dritten Schritt liefert Evidenz dafür, dass Unternehmen B seine Produktionsanlage entsprechend den Vorgaben von Unternehmen A gebaut und ausgerüstet hat, dass die Produkte entsprechend technischen Anforderungen und Designs hergestellt werden, die von Unternehmen A stammen, dass das Produktionsvolumen von Unternehmen A festgelegt wird und dass Unternehmen A die Lieferkette organisiert, einschließlich der Beschaffung von Bauteilen sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen. Unternehmen A führt zudem regelmäßige Qualitätskontrollen des Herstellungsprozesses durch. Unternehmen B baut die Produktionsanlage, stellt kompetentes Produktionspersonal ein und schult es und bestimmt die Produktionsplanung auf der Basis der von Unternehmen A festgelegten Produktionsvolumen. Obwohl Unternehmen B Festkosten entstanden sind, verfügt es über keine Möglichkeit, die Risiken im Zusammenhang mit der Amortisierung dieser Kosten durch die Festlegung der Verteilung der Festkosten auf verschiedene Produktionseinheiten zu kontrollieren, da Unternehmen A die Produktionsvolumen festlegt. Unternehmen A entscheidet auch über erhebliche Kosten im Zusammenhang mit Bauteilen, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie der Versorgungssicherheit. Die Evaluierung der Evidenz ergibt, dass Unternehmen B Fertigungsleistungen erbringt. Signifikante Risiken im Zusammenhang mit der Erwirtschaftung eines Ertrags aus den Fertigungstätigkeiten werden von Unternehmen A kontrolliert. Unternehmen B kontrolliert das Risiko, dass es ihm nicht gelingt, die Leistungen kompetent zu erbringen. Beide Unternehmen verfügen über die finanzielle Kapazität, ihre jeweiligen Risiken zu tragen.

Beispiel 3

1.85 Unternehmen A hat das Eigentum an einem materiellen Wirtschaftsgut erworben und schließt Verträge über die Nutzung dieses Wirtschaftsguts mit unabhängigen Kunden ab. In Schritt 1 wurde die Auslastung des materiellen Wirtschaftsguts, d.h. das Risiko, dass nicht genügend Nachfrage nach diesem Wirtschaftsgut besteht, um die Unternehmen A entstandenen Kosten zu decken, als ein wirtschaftlich signifikantes Risiko identifiziert. Im zweiten Schritt wurde festgestellt, dass Unternehmen A einen Dienstleistungsvertrag mit einem anderen Konzernunternehmen, Unternehmen C, hat; der Vertrag befasst sich nicht mit der Übernahme des Auslastungsrisikos des Eigentümers des materiellen Wirtschaftsguts, Unternehmen A. Die Funktionsanalyse im dritten Schritt liefert Evidenz dafür, dass ein anderes Konzernunternehmen, Unternehmen B, entscheidet, dass Investitionen in das Wirtschaftsgut in Anbetracht der erwarteten Geschäftschancen, die Unternehmen B identifiziert und evaluiert hat, sowie der erwarteten Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts sinnvoll sind; Unternehmen B macht Vorgaben für das Wirtschaftsgut und die einzigartigen Merkmale, die es besitzen muss, um den Geschäftschancen gerecht zu werden, und sorgt dafür, dass das Wirtschaftsgut im Einklang mit diesen Spezifikationen konstruiert wird und dass Unternehmen A es erwirbt. Unternehmen C entscheidet, wie das Wirtschaftsgut genutzt werden soll, vermarktet die Kapazitäten des Wirtschaftsguts an konzernfremde Kunden, handelt die Verträge mit diesen konzernfremden Kunden aus und gewährleistet, dass das Wirtschaftsgut an die konzernfremden Kunden geliefert und sachgemäß installiert wird. Obwohl Unternehmen A der rechtliche Eigentümer des Wirtschaftsguts ist, übt es keine Kontrolle über das an das materielle Wirtschaftsgut geknüpfte Investitionsrisiko aus, da ihm jede

Fähigkeit fehlt, darüber zu entscheiden, ob in das betreffende Wirtschaftsgut investiert werden soll sowie ob und wie seine Investition geschützt werden soll, einschließlich ob das Wirtschaftsgut veräußert werden soll. Obwohl es der Eigentümer des Wirtschaftsguts ist, übt Unternehmen A keine Kontrolle über das Auslastungsrisiko aus, da ihm jede Fähigkeit fehlt, zu entscheiden, ob und wie das Wirtschaftsgut verwertet werden soll. Es verfügt nicht über die Fähigkeit, die Aktivitäten der Risikominderung, die andere Konzernunternehmen durchführen, zu beurteilen und diesbezügliche Entscheidungen zu treffen. Stattdessen werden die Risiken im Zusammenhang mit der Investition in das Wirtschaftsgut und dessen Verwertung unter Steigerung der Aufwärtsrisiken und Begrenzung der Abwärtsrisiken von den anderen Konzernunternehmen kontrolliert. Unternehmen A hat nicht die Kontrolle über die wirtschaftlich signifikanten Risiken im Zusammenhang mit der Investition in das Wirtschaftsgut und mit dessen Verwertung. Der funktionale Beitrag des rechtlichen Eigentümers des Wirtschaftsguts beschränkt sich auf die Bereitstellung der Finanzmittel in Höhe eines Betrags, der den Kosten des Wirtschaftsguts entspricht. Die Funktionsanalyse liefert allerdings auch Evidenz dafür, dass Unternehmen A keine Fähigkeit und Befugnis besitzt, das Risiko von Investitionen in einen finanziellen Vermögenswert zu kontrollieren. Unternehmen A verfügt weder über die Fähigkeit, Entscheidungen über die Nutzung oder Nichtnutzung der Finanzierungsmöglichkeit zu treffen, noch über die Fähigkeit, Entscheidungen darüber zu treffen, ob und wie auf die mit der Finanzierungsmöglichkeit zusammenhängenden Risiken zu antworten ist. Unternehmen A übt keine Funktionen zur Evaluierung der Finanzierungsmöglichkeit aus, untersucht nicht die angemessene Risikoprämie und andere Fragen, um den angemessenen Preis für die Finanzierungsmöglichkeit zu bestimmen, und evaluiert auch nicht, was der geeignete Schutz für sein Finanzierungsinstrument ist. Unternehmen A, B und C verfügen alle über die finanzielle Kapazität, ihre jeweiligen Risiken zu tragen.

D.1.2.1.4. Vierter Schritt: Interpretation der Schritte 1 bis 3

1.86 Im zweiten und dritten Schritt geht es um die Sammlung von Informationen in Bezug auf die Übernahme und das Management von Risiken im konzerninternen Geschäftsvorfall. Der nächste Schritt besteht darin, die Informationen aus den Schritten 1 bis 3 zu interpretieren und zu bestimmen, ob die vertragliche Risikoübernahme mit dem Verhalten der Beteiligten und den anderen Sachverhalten des Falls übereinstimmt, wozu analysiert wird, i) ob die verbundenen Unternehmen die Vertragsbedingungen nach den Prinzipien von Abschnitt D.1.1 einhalten und ii) ob der Beteiligte, der die Risiken übernimmt, gemäß der Analyse unter i) die Kontrolle über die Risiken ausübt und die finanzielle Kapazität besitzt, die Risiken zu tragen.

1.84 Die Bedeutung des vierten Schritts hängt davon ab, was dabei festgestellt wird. In den in Beispiel 1 und 2 beschriebenen Situationen dürfte dieser Schritt einfach durchzuführen sein. Wenn ein Beteiligter, der ein Risiko vertraglich übernimmt, diese vertragliche Risikoübernahme in seinem Verhalten umsetzt und zudem sowohl die Kontrolle über das Risiko ausübt als auch die finanzielle Kapazität besitzt, das Risiko zu tragen, sind keine weiteren Analysen über Schritt 4i) und 4ii) hinaus nötig, um die Risikoübernahme zu bestimmen. Die Unternehmen A und B in beiden Beispielen erfüllen die Bedingungen, die in den Verträgen festgelegt sind, und üben die Kontrolle über die Risiken, die sie im Rahmen des Geschäftsvorfalles übernehmen, durch ihre finanzielle Kapazität unterstützt, aus. Folglich sind die Anforderungen von Schritt 4ii) erfüllt, und es besteht keine Notwendigkeit, Schritt 5 durchzuführen, so dass als Nächstes Schritt 6 folgt.

1.88 Im Einklang mit der Erörterung bezüglich der Vertragsbedingungen (vgl. Abschnitt D.1.1) sollte in Schritt 4i) untersucht werden, ob das Verhalten der Beteiligten mit der in den

schriftlichen Verträgen vereinbarten Risikoübernahme übereinstimmt oder ob die Vertragsbedingungen nicht eingehalten wurden oder unvollständig sind. Falls zwischen den risikobezogenen Vertragsbedingungen und dem Verhalten der Beteiligten Abweichungen bestehen, die wirtschaftlich signifikant sind und von fremden Dritten bei der Preisfindung berücksichtigt würden, wenn der Geschäftsvorfall zwischen ihnen stattfände, sollte das Verhalten der Beteiligten, im Kontext der konsistenten Vertragsbedingungen, im Allgemeinen als die beste Evidenz hinsichtlich der Absichten der Beteiligten in Bezug auf die Risikoübernahme betrachtet werden.

1.89 Nehmen wir das Beispiel eines Fertigungsunternehmens, dessen funktionale Währung der US-Dollar ist und das Waren an ein verbundenes Vertriebsunternehmen in einem anderen Staat verkauft, dessen funktionale Währung der Euro ist, wobei im schriftlichen Vertrag festgelegt ist, dass das Vertriebsunternehmen alle Wechselkursrisiken in Bezug auf diesen konzerninternen Geschäftsvorfall übernimmt. Wenn das Fertigungsunternehmen dem Vertriebsunternehmen den Preis für die Waren jedoch über einen längeren Zeitraum in Euro, der Währung des Vertriebsunternehmens, in Rechnung stellt, dann decken sich Aspekte der schriftlichen Vertragsbedingungen nicht mit den tatsächlichen kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen den Beteiligten. Die Risikoübernahme im Geschäftsvorfall sollte anhand des tatsächlichen Verhaltens der Beteiligten im Kontext der Vertragsbedingungen anstatt anhand von Aspekten der schriftlichen Vertragsbedingungen, die in der Praxis nicht umgesetzt werden, bestimmt werden. Das Prinzip kann durch Beispiel 7 im Anhang zu Kapitel VI weiter veranschaulicht werden, wo eine Unstimmigkeit zwischen der vertraglich vereinbarten Risikoübernahme und dem Verhalten der Beteiligten, wie es in der Übernahme der Kosten im Zusammenhang mit den negativen Folgen des Risikos offensichtlich wird, besteht.

1.90 In Schritt 4ii) sollte bestimmt werden, ob der Beteiligte, der dem Vertrag nach das Risiko übernimmt – wobei zu berücksichtigen ist, ob die Vertragsbedingungen Schritt 4i) zufolge im Verhalten der Beteiligten Umsetzung finden –, das Risiko kontrolliert und über die finanzielle Kapazität verfügt, das Risiko zu tragen. Wenn die gesamte Situation dieselbe ist wie in Beispiel 1, außer dass der Vertrag zwischen Unternehmen A und Unternehmen B das Entwicklungsrisiko Unternehmen B zuweist, und wenn es Schritt 4i) zufolge keine Evidenz aus dem Verhalten der Beteiligten gibt, die darauf hindeuten würde, dass die vertragliche Risikoaufteilung nicht eingehalten wird, dann übernimmt Unternehmen B vertraglich das Entwicklungsrisiko, wobei jedoch Tatsache bleibt, dass Unternehmen B nicht die Fähigkeit besitzt, das Entwicklungsrisiko zu evaluieren, und keine Entscheidungen über die Tätigkeiten von Unternehmen A trifft. Unternehmen B hat keine Entscheidungsfunktion, die ihm gestatten würde, das Entwicklungsrisiko durch Entscheidungen zu kontrollieren, die sich auf das Ergebnis dieses Risikos auswirken. Laut den Informationen in Beispiel 1 wird das Entwicklungsrisiko von Unternehmen A kontrolliert. Die Feststellung, dass der Beteiligte, der das Risiko übernimmt, nicht der Beteiligte ist, der das Risiko kontrolliert, bedeutet, dass im Rahmen von Schritt 5 weitere Untersuchungen durchgeführt werden müssen.

1.91 Wenn die in Beispiel 2 beschriebene Situation unverändert bleibt, außer dass im Vertrag zwar festgelegt ist, dass Unternehmen A die Lieferkettenrisiken übernimmt, Unternehmen B von Unternehmen A aber nicht entschädigt wird, wenn es nicht gelingt, entscheidende Bauteile rechtzeitig zu beschaffen, dann ergibt die Analyse in Schritt 4i), dass die vertragliche Risikoübernahme in Bezug auf dieses Lieferkettenrisiko in der Praxis nicht eingehalten wurde, so dass Unternehmen B in Wirklichkeit die negativen Konsequenzen dieses Risikos trägt. Den Informationen in Beispiel 2 zufolge hat Unternehmen B keine

Kontrolle über das Lieferkettenrisiko, wohingegen Unternehmen A diese Kontrolle ausübt. Somit übt der Beteiligte, der gemäß der Analyse in Schritt 4i) das Risiko übernimmt, Schritt 4ii) zufolge nicht die Kontrolle über dieses Risiko aus, weshalb weitere Untersuchungen in Schritt 5 durchgeführt werden müssen.

1.92 In der Situation von Beispiel 3 zeigt die Analyse im Rahmen von Schritt 4i), dass sich die Übernahme des Auslastungsrisikos durch Unternehmen A mit seinen vertraglichen Vereinbarungen mit Unternehmen C deckt, in Schritt 4ii) wird jedoch festgestellt, dass Unternehmen A die Risiken, die es im Zusammenhang mit der Investition in das Wirtschaftsgut und dessen Verwertung übernimmt, nicht kontrolliert. Unternehmen A hat keine Entscheidungsfunktion, die ihm gestatten würde, seine Risiken durch Entscheidungen zu kontrollieren, die sich auf die Entwicklung der Risiken auswirken. Schritt 4ii) zufolge hat der Beteiligte, der das Risiko übernimmt, nicht die Kontrolle über dieses Risiko, weshalb weitere Untersuchungen in Schritt 5 durchgeführt werden müssen.

1.93 In manchen Fällen kann die Analyse im dritten Schritt darauf hindeuten, dass mehr als ein Unternehmen des betreffenden multinationalen Konzerns in der Lage ist, die Kontrolle über ein Risiko auszuüben. Kontrolle setzt jedoch sowohl die Fähigkeit zur als auch die funktionale Ausübung der Kontrolle über ein Risiko voraus. Wenn also mehr als ein Beteiligter in der Lage ist, die Kontrolle auszuüben, das Unternehmen, das das Risiko vertraglich übernimmt (gemäß der Analyse in Schritt 4i), aber der einzige Beteiligte ist, der die Kontrolle durch Fähigkeit und funktionale Ausübung tatsächlich wahrnimmt, dann kontrolliert der Beteiligte, der das Risiko vertraglich übernimmt, auch das Risiko.

1.94 In manchen Fällen kann es außerdem sein, dass mehr als eines der am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen die Kontrolle über ein spezifisches Risiko ausübt. Wenn das verbundene Unternehmen, das das Risiko (gemäß der Analyse in Schritt 4i) übernimmt, dieses Risiko im Einklang mit den unter Ziffer 1.65-1.66 formulierten Anforderungen kontrolliert, muss in Schritt 4ii) nur noch untersucht werden, ob das Unternehmen die finanzielle Kapazität besitzt, das Risiko zu tragen. Ist dies der Fall, dann hat die Tatsache, dass andere verbundene Unternehmen ebenfalls die Kontrolle über dieses Risiko ausüben, keine Auswirkungen auf die Übernahme des Risikos durch das erstgenannte Unternehmen und Schritt 5 muss nicht durchgeführt werden.

1.95 Wenn mindestens zwei am Geschäftsvorfall beteiligte Unternehmen ein bestimmtes Risiko (wie in Schritt 4i) analysiert) übernehmen und wenn sie dieses Risiko zudem gemeinsam kontrollieren und jedes von ihnen über die finanzielle Kapazität verfügt, seinen Teil des Risikos zu tragen, dann sollte diese Risikoübernahme anerkannt werden. Zu den Beispielen hierfür gehört die vertragliche Übernahme von Entwicklungsrisiken in einem Geschäftsvorfall, bei dem die Unternehmen vereinbaren, die Kosten der Schaffung eines neuen Produkts gemeinsam zu tragen.

1.96 Wenn festgestellt wird, dass das verbundene Unternehmen, das das Risiko gemäß der Analyse in Schritt 4i) übernimmt, entweder nicht die Kontrolle über das Risiko ausübt oder nicht über die finanzielle Kapazität verfügt, das Risiko zu tragen, dann muss die unter Schritt 5 beschriebene Analyse durchgeführt werden.

1.97 In Anbetracht der potenziellen Schwierigkeiten, die in manchen Situationen auftreten können, wenn bestimmt werden soll, ob ein verbundenes Unternehmen, das ein Risiko übernimmt, dieses Risiko kontrolliert, dann sollte das Kontrollkriterium als erfüllt betrachtet werden, wenn vergleichbare Risikoübernahmen in einem vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfall identifiziert werden können. Um vergleichbar zu sein, müssen bei diesen Risikoübernahmen die wirtschaftlich relevanten Merkmale des

Geschäftsvorfalls vergleichbar sein. Wenn ein solcher Vergleich angestellt wird, ist es besonders wichtig nachzuweisen, dass das Unternehmen, das ein vergleichbares Risiko im Fremdgeschäftsvorfall übernimmt, Risikomanagementfunktionen in Bezug auf die Kontrolle dieses Risikos ausübt, die denen vergleichbar sind, die das verbundene Unternehmen ausübt, das das Risiko im konzerninternen Geschäftsvorfall ausübt. Der Zweck dieses Vergleiches ist es nachzuweisen, dass ein unabhängiges Unternehmen, das ein Risiko übernimmt, das dem vergleichbar ist, das das verbundene Unternehmen übernimmt, auch Risikomanagementfunktionen ausübt, die denen vergleichbar sind, die das verbundene Unternehmen ausübt.

D.1.2.1.5. Fünfter Schritt: Risikozuordnung

1.98 Wenn in Schritt 4ii) festgestellt wird, dass das verbundene Unternehmen, das den Schritten 1 bis 4i) zufolge das Risiko übernimmt, nicht die Kontrolle über das Risiko ausübt oder nicht die finanzielle Kapazität besitzt, das Risiko zu tragen, sollte das Risiko dem Unternehmen zugeordnet werden, das die Kontrolle ausübt und über die finanzielle Kapazität verfügt, das Risiko zu tragen. Wenn mehrere verbundene Unternehmen identifiziert werden, die die Kontrolle ausüben und die finanzielle Kapazität besitzen, das Risiko zu tragen, dann sollte das Risiko dem verbundenen Unternehmen oder der Gruppe von verbundenen Unternehmen zugeordnet werden, das oder die am meisten Kontrolle ausüben. Die anderen Beteiligten, die Kontrolltätigkeiten ausüben, sollten angemessen vergütet werden, unter Berücksichtigung der Bedeutung der ausgeübten Kontrollfunktionen.

1.99 Unter außergewöhnlichen Umständen ist es möglich, dass kein verbundenes Unternehmen identifiziert werden kann, das sowohl die Kontrolle über das Risiko ausübt als auch die finanzielle Kapazität besitzt, das Risiko zu tragen. Da es in Geschäftsvorfällen zwischen fremden Dritten kaum zu einer solchen Situation kommen dürfte, muss eine gründliche Analyse der Gegebenheiten und Umstände des jeweiligen Falls durchgeführt werden, um die Gründe und Maßnahmen zu identifizieren, die zu dieser Situation geführt haben. Ausgehend von dieser Untersuchung werden die Steuerverwaltungen entscheiden, welche Anpassungen am Geschäftsvorfall vorgenommen werden müssen, damit der Geschäftsvorfall zu einem fremdvergleichskonformen Ergebnis führt. Möglicherweise muss eine Beurteilung der kaufmännischen Rationalität des Geschäftsvorfalles auf der Grundlage von Abschnitt D.2 durchgeführt werden.

D.1.2.1.6. Sechster Schritt: Bestimmung des Preises des Geschäftsvorfalles unter Berücksichtigung der Konsequenzen der Risikozuordnung

1.100 Nach den Leitlinien dieses Abschnitts sollte der Preis für den sachgerecht abgegrenzten Geschäftsvorfall anschließend entsprechend den Instrumenten und Methoden, die den Steuerpflichtigen und Steuerverwaltungen zur Verfügung stehen und die in den folgenden Kapiteln dieser Leitlinien beschrieben sind, unter Berücksichtigung der finanziellen und sonstigen Konsequenzen der Risikoübernahme sowie der Vergütung für das Risikomanagement festgelegt werden. Der Übernahme eines Risikos sollte ein angemessener voraussichtlicher Ertrag gegenüberstehen, und die Risikominderungsaktivitäten sollten angemessen vergütet werden. Folglich hat ein Steuerpflichtiger, der ein Risiko sowohl übernimmt als auch Anstrengungen zu seiner Verringerung unternimmt, Anspruch auf einen höheren voraussichtlichen Ertrag als ein Steuerpflichtiger, der ein Risiko nur übernimmt oder nur mindert, aber nicht beides tut.

1.101 In der in Beispiel 1 unter Ziffer 1.83 beschriebenen Situation übernimmt und kontrolliert Unternehmen A das Entwicklungsrisiko und sollte die finanziellen Konsequenzen

eines Misserfolgs tragen und die finanziellen Konsequenzen eines Erfolgs genießen. Unternehmen B sollte angemessen für die Durchführung seiner Entwicklungsleistungen vergütet werden, unter Einrechnung des Risikos, dass es ihm nicht gelingt, dies auf kompetente Weise zu tun.

1.102 In der in Beispiel 2 unter Ziffer 1.84 beschriebenen Situation werden die signifikanten an die Erwirtschaftung eines Ertrags aus den Fertigungsaktivitäten geknüpften Risiken von Unternehmen A kontrolliert, und so sollten die positiven und negativen Konsequenzen dieser Risiken Unternehmen A zugeordnet werden. Unternehmen B kontrolliert das Risiko, dass es ihm möglicherweise nicht gelingt, die Leistungen kompetent zu erbringen, und seine Vergütung sollte diesem Risiko sowie seinen Finanzierungskosten für die Anschaffung der Produktionsanlage Rechnung tragen. Da die Risiken hinsichtlich der Kapazitätsauslastung des Wirtschaftsguts von Unternehmen A kontrolliert werden, sollte Unternehmen A das Risiko einer unzureichenden Auslastung zugewiesen werden. Das bedeutet, dass die finanziellen Konsequenzen im Zusammenhang mit dem Eintreten dieses Risikos, einschließlich von nicht amortisierbaren Fixkosten, von Abschreibungen oder Stilllegungskosten, Unternehmen A zugeordnet werden sollten.

1.103 In Beispiel 3 unter Ziffer 1.85 hängen die Konsequenzen der Risikozuordnung von der Funktionsanalyse in Schritt 3 ab. Unternehmen A hat nicht die Kontrolle über die wirtschaftlich signifikanten Risiken im Zusammenhang mit der Investition in das Wirtschaftsgut und dessen Verwertung, und diese Risiken sollten mit der Kontrolle dieser Risiken durch die Unternehmen B und C in Einklang gebracht werden. Der funktionale Beitrag von Unternehmen A beschränkt sich auf die Bereitstellung von Finanzmitteln in Höhe eines den Kosten des Wirtschaftsguts entsprechenden Betrags, welche die Schaffung und Verwertung des Wirtschaftsguts durch Unternehmen B und C ermöglicht. Allerdings liefert die Funktionsanalyse auch Evidenz dafür, dass Unternehmen A keine Fähigkeit und Befugnis besitzt, das Risiko einer Investition in einen finanziellen Vermögenswert zu kontrollieren. Unternehmen A besitzt weder die Fähigkeit, Entscheidungen über die Nutzung oder Nichtnutzung der Finanzierungsmöglichkeit zu treffen, noch die Fähigkeit, Entscheidungen darüber zu treffen, ob und wie auf die Risiken im Zusammenhang mit der Finanzierungsmöglichkeit reagiert werden soll. Unternehmen A übt keine Funktionen zur Evaluierung der Finanzierungsmöglichkeit aus, untersucht nicht die angemessene Risikoprämie und andere Fragen, um den angemessenen Preis für die Finanzierungsmöglichkeit zu bestimmen, und evaluiert auch nicht den geeigneten Schutz für seine Finanzinvestition. In der in Beispiel 3 beschriebenen Situation hätte Unternehmen A keinen Anspruch auf mehr als eine risikofreie Rendite⁴ als angemessene Messgröße der Gewinne, die es einbehalten darf, da ihm die Fähigkeit fehlt, die Risiken im Zusammenhang mit einer Investition in einen riskanteren finanziellen Vermögenswert zu kontrollieren. Die Risiken werden dem Unternehmen zugeordnet, das die Kontrolle ausübt und die finanzielle Kapazität besitzt, die Risiken im Zusammenhang mit dem finanziellen Vermögenswert zu tragen. In der im Beispiel beschriebenen Situation ist dies Unternehmen B. Unternehmen A kontrolliert nicht das Investitionsrisiko, an das eine potenzielle Risikoprämie geknüpft ist. Möglicherweise muss eine Beurteilung der kaufmännischen Rationalität des Geschäftsvorfalles auf der Grundlage der Leitlinien in Abschnitt D.2 unter Berücksichtigung der kompletten Gegebenheiten und Umstände des Geschäftsvorfalles durchgeführt werden.

1.104 Leitlinien zum Zusammenhang zwischen der Risikoübernahme hinsichtlich der Bereitstellung von Finanzmitteln und den operativen Tätigkeiten, für die die Mittel verwendet werden, liefern die Ziffern 6.60-6.64. Die Konzepte, die in diesen Absätzen Ausdruck finden, sind auch auf Investitionen in andere Vermögenswerte als immaterielle Werte anwendbar.

1.105 Ein Beteiligter sollte stets angemessen für seine Kontrollfunktionen in Bezug auf die Risiken vergütet werden. Üblicherweise ergibt sich die Vergütung aus den Konsequenzen der Tatsache, ein Risiko zugewiesen zu bekommen, und deshalb wird der betreffende Beteiligte die positiven Folgen genießen können und die negativen Kosten zu tragen haben. In Fällen, in denen ein Beteiligter zur Kontrolle eines Risikos beiträgt, dieses Risiko jedoch nicht trägt, könnte eine Vergütung in Form einer nach seinem Anteil an der Kontrolle bemessenen Beteiligung an den potenziellen negativen und positiven Folgen angebracht sein.

1.106 Der Unterschied zwischen Ex-ante- und Ex-post-Erträgen, der insbesondere in Abschnitt D von Kapitel VI erörtert wird, ergibt sich zu einem großen Teil aus den Risiken im Zusammenhang mit der Unsicherheit zukünftiger Geschäftsergebnisse. Wie unter Ziffer 1.78 erörtert, sollte die vertragliche Ex-ante-Übernahme eines Risikos klare Evidenz für die Verpflichtung zur Übernahme des Risikos vor Eintreten von dessen Folgen liefern. Gemäß den in diesem Abschnitt beschriebenen Schritten ist die Verrechnungspreisanalyse maßgeblich für die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalles in Bezug auf die Risiken, einschließlich der Risiken im Zusammenhang mit unerwarteten Erträgen. Ein Beteiligter, der diesen Schritten zufolge das Risiko weder übernimmt noch zur Kontrolle dieses Risikos beiträgt, hat keinen Anspruch auf unerwartete Erträge aus diesem Risiko (und kann auch nicht dazu verpflichtet werden, unerwartete Verluste daraus zu tragen). In der Situation von Beispiel 3 (vgl. Ziffer 1.85) bedeutet dies, dass Unternehmen A weder unerwartete Gewinne noch unerwartete Verluste zugerechnet werden. Sollte das Wirtschaftsgut in Beispiel 3 unerwartet zerstört werden, was zu einem unerwarteten Verlust führen würde, so würde dieser Verlust demnach für Verrechnungspreiszwecke dem bzw. den Unternehmen zugerechnet, die das Investitionsrisiko kontrollieren, zur Kontrolle dieses Risikos beitragen und die finanzielle Kapazität besitzen, dieses Risiko zu tragen, und die Anspruch auf unerwartete Gewinne oder Verluste aus dem Wirtschaftsgut haben. Dieses bzw. diese Unternehmen sind verpflichtet, Unternehmen A die Rendite zu zahlen, auf die es, wie unter Ziffer 1.103 beschrieben, Anspruch hat.

D.1.3. Eigenschaften der Wirtschaftsgüter oder Dienstleistungen

1.107 Unterschiede zwischen den spezifischen Eigenschaften von Wirtschaftsgütern oder Dienstleistungen erklären oft, zumindest teilweise, Unterschiede zwischen deren Marktwert. Vergleiche dieser Merkmale können deshalb zur Abgrenzung des Geschäftsvorfalles und zur Bestimmung der Vergleichbarkeit von konzerninternen Geschäftsvorfällen und Fremdg Geschäftsvorfällen von Nutzen sein. Möglicherweise wichtige zu berücksichtigende Eigenschaften umfassen im Fall der Übertragung von materiellen Wirtschaftsgütern die physischen Merkmale der betreffenden Wirtschaftsgüter, ihre Qualität und Zuverlässigkeit sowie ihre Verfügbarkeit und Liefermenge, im Fall der Erbringung von Dienstleistungen deren Art und Umfang und im Fall von immateriellen Werten die Form des Geschäftsvorfalles (z.B. Lizenzvergabe oder Verkauf), die Art des Werts (z.B. Patent, Marke oder Know-how), die Dauer und den Grad des Schutzes sowie die voraussichtlichen Vorteile aus der Nutzung des Werts. Wegen einer eingehenderen Erörterung einiger der besonderen Merkmale immaterieller Werte, die sich in einer Vergleichbarkeitsanalyse in Bezug auf die Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten als wichtig erweisen könnten, vgl. Abschnitt D.2.1 von Kapitel VI.

1.108 Je nachdem, welche Verrechnungspreismethode angewendet wird, muss diesem Faktor mehr oder weniger Gewicht beigemessen werden. Unter den in Kapitel II dieser Leitlinien beschriebenen Methoden ist das Erfordernis der Vergleichbarkeit der Wirtschaftsgüter oder Dienstleistungen bei der Preisvergleichsmethode am strengsten. Bei der

Preisvergleichsmethode kann sich jeder wesentliche Unterschied zwischen den Merkmalen der Wirtschaftsgüter oder Dienstleistungen auf den Preis auswirken und eine angemessene Anpassung erfordern (vgl. insbesondere Ziffer 2.15). Bei der Wiederverkaufspreismethode und der Kostenaufschlagsmethode haben manche Unterschiede zwischen den Eigenschaften der Wirtschaftsgüter oder Dienstleistungen mit geringerer Wahrscheinlichkeit wesentliche Auswirkungen auf die Bruttogewinnmargen oder den Kostenaufschlag (vgl. insbesondere die Ziffern 2.23 und 2.41). Die Unterschiede zwischen den Eigenschaften der Wirtschaftsgüter oder Dienstleistungen sind auch im Fall der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden weniger kritisch als bei geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden (vgl. insbesondere Ziffer 2.69). Dies bedeutet allerdings nicht, dass die Frage der Vergleichbarkeit der Eigenschaften der Wirtschaftsgüter oder Dienstleistungen bei der Anwendung von geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden außer Acht gelassen werden kann, da es sein kann, dass Produktunterschiede zu Unterschieden bei den vom untersuchten Unternehmen ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerten und/oder übernommenen Risiken führen bzw. auf solche Unterschiede zurückzuführen sind. Vgl. die Ziffern 3.18-3.19 wegen einer Erörterung des Konzepts des untersuchten Unternehmens.

1.109 In der Praxis ist zu beobachten, dass in Vergleichbarkeitsanalysen für Methoden, die auf Brutto- oder Nettogewinnindikatoren basieren, Funktionsübereinstimmungen häufig mehr Bedeutung beigemessen wird als Übereinstimmungen zwischen Produkten. Je nach den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls kann eine Erweiterung des Spektrums der Vergleichbarkeitsanalyse durch Einbeziehung von Fremdgegeschäftsvorfällen, bei denen es um unterschiedliche Produkte geht, aber gleichartige Funktionen ausgeübt werden, akzeptabel sein. Allerdings hängt die Akzeptierbarkeit einer derartigen Vorgehensweise von den Effekten ab, die die Produktunterschiede auf die Zuverlässigkeit des Vergleichs haben und davon, ob zuverlässigere Daten verfügbar sind oder nicht. Vor einer Erweiterung der Suche mit dem Zweck, eine größere Zahl potenziell vergleichbarer Fremdgegeschäftsvorfälle auf der Basis vergleichbarer ausgeübter Funktionen einzubeziehen, sollte darüber nachgedacht werden, ob es wahrscheinlich ist, dass derartige Geschäftsvorfälle zuverlässige Vergleichswerte für den konzerninternen Geschäftsvorfall liefern.

D.1.4. Wirtschaftliche Verhältnisse

1.110 Die fremdüblichen Preise können auf verschiedenen Märkten selbst für Geschäftsvorfälle unterschiedlich sein, die die gleichen Wirtschaftsgüter oder Dienstleistungen betreffen; um Vergleichbarkeit herzustellen, ist es deshalb erforderlich, dass die Märkte, auf denen die unabhängigen und die verbundenen Unternehmen tätig sind, keine Unterschiede aufweisen, die einen wesentlichen Einfluss auf die Preise haben, oder dass angemessene Anpassungen vorgenommen werden können. Als erstes ist es wesentlich, den oder die relevanten Märkte zu identifizieren, wobei Substitutionsmöglichkeiten bei Waren und Dienstleistungen zu berücksichtigen sind. Zu den wirtschaftlichen Umständen, die für die Bestimmung der Vergleichbarkeit der Märkte relevant sein können, zählen die geografische Lage, die Größe der Märkte, die Intensität des Wettbewerbs auf den Märkten und die jeweilige Wettbewerbsposition der Käufer und der Verkäufer, die Möglichkeit (das Risiko) einer Substituierung der Waren und Dienstleistungen, die Höhe von Angebot und Nachfrage auf dem Markt insgesamt und gegebenenfalls in bestimmten Regionen, die Kaufkraft der Konsumenten, Art und Umfang der staatlichen Regulierung des Markts, die Produktionskosten einschließlich der Kosten für Grund und Boden, Arbeit und Kapital, Transportkosten, die Marktstufe (z.B. Einzelhandel oder Großhandel), der Zeitpunkt der Geschäftsvorfälle usw. Die Gegebenheiten und Umstände des Einzelfalls entscheiden darüber, ob die Unterschiede zwischen den wirtschaftlichen

Verhältnissen einen wesentlichen Einfluss auf den Preis haben und ob hinreichend genaue Anpassungen vorgenommen werden können, um die Effekte dieser Unterschiede zu beseitigen. Genauere Leitlinien hinsichtlich der Bedeutung, die die Merkmale der lokalen Märkte und insbesondere die Merkmale der lokalen Märkte, die zu standortbedingten Einsparungen führen, in einer Vergleichbarkeitsanalyse haben, enthält Abschnitt D.6 dieses Kapitels.

1.111 Das Vorliegen eines Zyklus (z.B. eines Konjunktur- oder Produktzyklus) gehört zu den wirtschaftlichen Begleitumständen, die es zu identifizieren gilt. Vgl. Ziffer 3.77 zur Nutzung von Mehrjahresdaten im Fall von Zyklen.

1.112 Der geografische Markt gehört ebenfalls zu den wirtschaftlichen Verhältnissen, die identifiziert werden sollten. Die Ermittlung des relevanten Markts ist sachverhaltsabhängig. Für eine Reihe von Wirtschaftszweigen können große regionale Märkte, die mehr als einen Staat umfassen, eine ausreichende Homogenität aufweisen, während für andere die Unterschiede zwischen den verschiedenen nationalen Märkten (oder sogar innerhalb der nationalen Märkte) sehr erheblich sind.

1.113 In Fällen, in denen ähnliche konzerninterne Geschäftsvorfälle von einem multinationalen Konzern in mehreren Staaten durchgeführt werden und in denen die wirtschaftlichen Verhältnisse tatsächlich hinreichend homogen sind, kann es für diesen multinationalen Konzern angebracht sein, seine Verrechnungspreispolitik in dieser Ländergruppe auf eine Vergleichbarkeitsanalyse zu stützen, die sich auf mehrere Staaten erstreckt. Es gibt aber auch zahlreiche Situationen, in denen ein multinationaler Konzern in den einzelnen Staaten Produkt- und Dienstleistungspaletten anbietet, die sich deutlich unterscheiden, und/oder in den einzelnen Staaten deutlich unterschiedliche Funktionen ausübt (unter Verwendung deutlich unterschiedlicher Vermögenswerte und Übernahme deutlich unterschiedlicher Risiken) und/oder in denen festgestellt wird, dass sich die Geschäftsstrategien und/oder die wirtschaftlichen Umstände deutlich unterscheiden. In diesen letztgenannten Situationen kann der Rückgriff auf einen mehrere Staaten umfassenden Ansatz die Zuverlässigkeit verringern.

D.1.5. Geschäftsstrategien

1.114 Bei der Abgrenzung des Geschäftsvorfalles und der Bestimmung der Vergleichbarkeit für Verrechnungspreiszwecke müssen auch Geschäftsstrategien untersucht werden. Geschäftsstrategien tragen vielen unternehmerischen Aspekten Rechnung, wie etwa der Innovation und Entwicklung neuer Produkte, dem Diversifikationsgrad, der Risikoaversion, der Einschätzung politischer Veränderungen, dem Einfluss bestehender und geplanter Arbeitsgesetze, der Dauer der Vereinbarungen und anderen den täglichen Geschäftsbetrieb betreffende Faktoren. Es kann notwendig sein, solche Geschäftsstrategien bei der Bestimmung der Vergleichbarkeit von konzerninternen Geschäftsvorfällen und Fremdg Geschäftsvorfällen sowie von verbundenen und unabhängigen Unternehmen zu berücksichtigen.

1.115 Geschäftsstrategien können auch Markterschließungsprogramme umfassen. Ein Steuerpflichtiger, der versucht, einen Markt zu erschließen oder seinen Marktanteil zu erhöhen, kann vorübergehend einen Preis für sein Produkt berechnen, der unter dem liegt, der sonst für ähnliche Produkte auf demselben Markt berechnet wird. Darüber hinaus kann ein Steuerpflichtiger, der versucht, auf einen neuen Markt vorzudringen oder seinen Marktanteil auszuweiten (oder zu verteidigen), vorübergehend höhere Kosten zu tragen haben (z.B. infolge von Anlaufkosten oder höheren Marketinganstrengungen) und deshalb niedrigere Gewinne erzielen als andere Steuerpflichtige, die auf demselben Markt tätig sind.

1.116 Zeitfragen können für die Steuerverwaltungen besondere Probleme aufwerfen, wenn es darum geht zu prüfen, ob ein Steuerpflichtiger eine Geschäftsstrategie verfolgt, die ihn von möglichen Vergleichsunternehmen unterscheidet. Einige Geschäftsstrategien, etwa solche zur Markterschließung oder zur Ausweitung eines Marktanteils, führen zu einer Reduzierung der laufenden Gewinne des Steuerpflichtigen in Erwartung höherer zukünftiger Gewinne. Wenn sich diese erhöhten Gewinne anschließend nicht einstellen, weil die angeblich verfolgte Geschäftsstrategie in Wirklichkeit nicht vom Steuerpflichtigen verfolgt wurde, dürfte zur Erzielung des angemessenen Verrechnungspreisergebnisses eine Verrechnungspreiskorrektur erforderlich sein. Rechtliche Hindernisse können die Steuerverwaltungen allerdings an einer neuerlichen Überprüfung vorangegangener Wirtschaftsjahre hindern. Zumindest teilweise aus diesem Grund kann es sein, dass die Steuerverwaltungen das Problem der Geschäftsstrategien einer besonders genauen Überprüfung unterziehen möchten.

1.117 Bei der Beurteilung der Frage, ob ein Steuerpflichtiger eine Geschäftsstrategie verfolgte, die im Interesse größerer langfristiger Gewinne zu einer vorübergehenden Gewinnminderung führte, sollten mehrere Faktoren berücksichtigt werden. Die Steuerverwaltungen sollten das Verhalten der Beteiligten untersuchen, um festzustellen, ob es mit der angeblich verfolgten Geschäftsstrategie im Einklang steht. Wenn beispielsweise ein Fertigungsunternehmen als Teil seiner Markterschließungsstrategie einem verbundenen Vertriebsunternehmen einen unter dem Marktpreis liegenden Preis berechnet, können sich die Kostenersparnisse für das Vertriebsunternehmen in den Preisen gegenüber seinen Kunden oder in höheren Markterschließungsausgaben widerspiegeln. Eine Markterschließungsstrategie eines multinationalen Konzerns kann vom Fertigungsunternehmen oder vom Vertriebsunternehmen, das dabei unabhängig vom Fertigungsunternehmen agiert (wobei die daraus resultierenden Kosten vom einen oder anderen der beiden Unternehmen getragen werden), oder von beiden zusammen auf koordinierte Weise eingerichtet werden. Darüber hinaus dürfte eine Markterschließungs- oder Marktausweitungsstrategie oft mit ungewöhnlich intensiven Marketing- und Werbeanstrengungen einhergehen. Ein weiterer zu beachtender Faktor ist, ob die Art der Beziehung zwischen den am konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen damit vereinbar ist, dass der Steuerpflichtige die Kosten der Geschäftsstrategie trägt. So wird zum Beispiel bei Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen eine Gesellschaft, die ausschließlich als Verkaufsvertreter fungiert und wenig oder keine Verantwortung für die langfristige Marktentwicklung trägt, im Allgemeinen nicht für die Kosten einer Markterschließungsstrategie aufkommen. Hat eine Gesellschaft auf eigenes Risiko Aktivitäten zur Marktentwicklung unternommen und den Wert eines Produkts durch eine Marke oder einen Firmennamen erhöht oder durch das Produkt den Firmenwert („Goodwill“) vermehrt, sollte dies bei der Funktionsanalyse zur Herstellung der Vergleichbarkeit zum Ausdruck kommen.

1.118 Ferner ist zu überlegen, ob plausiblerweise erwartet werden kann, dass die Verfolgung einer bestimmten Geschäftsstrategie einen ausreichenden Ertrag bringt, um deren Kosten innerhalb eines im Fremdvergleich akzeptablen Zeitraums zu rechtfertigen. Es ist einzuräumen, dass eine Geschäftsstrategie, beispielsweise zur Markterschließung, scheitern kann, wobei das Scheitern für sich genommen nicht als Grund ausreicht, um diese Strategie für Verrechnungspreiszwecke abzulehnen. Wenn jedoch das angestrebte Ergebnis zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles unplausibel war oder wenn die eingeschlagene Geschäftsstrategie trotz Erfolglosigkeit über einen für ein unabhängiges Unternehmen inakzeptablen Zeitraum hinaus weiterverfolgt wird, kann der fremdübliche Charakter der Geschäftsstrategie in Zweifel gezogen werden und kann eine Verrechnungspreiskorrektur erforderlich sein. Bei der Einschätzung des für ein unabhängiges Unternehmen akzeptablen Zeitraums

kann den Steuerverwaltungen daran gelegen sein, Evidenz zu den Geschäftsstrategien zu untersuchen, die in dem Staat, in dem die betreffende Strategie verfolgt wird, anzutreffen sind. Letztendlich wird jedoch die wichtigste Überlegung sein, ob von der betreffenden Strategie realistischerweise erwartet werden kann, dass sie sich in absehbarer Zukunft als rentabel erweist (wobei die Möglichkeit des Scheiterns der Strategie mit zu berücksichtigen ist), und ob ein unter fremdüblichen Bedingungen agierender Beteiligter unter den gleichen wirtschaftlichen Umständen und Wettbewerbsbedingungen über einen ähnlich langen Zeitraum zu einem Rentabilitätsopfer bereit gewesen wäre.

D.2. Anerkennung des sachgerecht abgegrenzten Geschäftsvorfalles

1.119 In der nach den Leitlinien des vorangegangenen Abschnitts durchgeführten Teil der Verrechnungspreisanalyse wurde die Substanz der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen den Beteiligten identifiziert und der tatsächliche Geschäftsvorfall anhand einer Analyse der wirtschaftlich relevanten Merkmale sachgerecht abgegrenzt.

1.120 Bei der Durchführung dieser Analyse wurde der tatsächliche Geschäftsvorfall zwischen den Beteiligten aus den schriftlichen Vertragsbedingungen und dem Verhalten der Beteiligten abgeleitet. Die formalen, in Verträgen anerkannten Bedingungen wurden geklärt und durch eine Analyse des Verhaltens der Beteiligten und der sonstigen wirtschaftlich relevanten Merkmale des Geschäftsvorfalles ergänzt (vgl. Abschnitt D.1.1). Wenn die Merkmale des Geschäftsvorfalles, die wirtschaftlich signifikant sind, nicht mit dem schriftlichen Vertrag übereinstimmten, wurde der tatsächliche Geschäftsvorfall im Einklang mit den Merkmalen des Geschäftsvorfalles abgegrenzt, die im Verhalten der Beteiligten zum Ausdruck kommen. Die vertragliche Risikoübernahme und das tatsächliche Verhalten in Bezug auf die Risikoübernahme wurden unter Berücksichtigung der Kontrolle über das Risiko (gemäß den Ziffern 1.65-1.68) sowie der finanziellen Kapazität zur Übernahme des Risikos (gemäß Ziffer 1.64) untersucht, und dementsprechend wurden die im Rahmen des Vertrags übernommenen Risiken im Einklang mit dem Verhalten der Beteiligten und den anderen Sachverhalten auf der Grundlage der Schritte 4 und 5 des Verfahrens zur Risikoanalyse in einem konzerninternen Geschäftsvorfall nach Abschnitt D.1.2.1.4 und D.1.2.1.5. zugeordnet. Mit der Analyse wurde somit die faktische Substanz der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen den Beteiligten dargelegt und der tatsächliche Geschäftsvorfall sachgerecht abgegrenzt.

1.121 Es sollte alles getan werden, den Preis für den tatsächlichen Geschäftsvorfall zu bestimmen, wie er nach dem Fremdvergleichsgrundsatz sachgerecht abgegrenzt wurde. Die verschiedenen Instrumente und Methoden, die den Steuerverwaltungen und den Steuerpflichtigen dazu zur Verfügung stehen, sind in den folgenden Kapiteln dieser Leitlinien dargelegt. Eine Steuerverwaltung sollte den tatsächlichen Geschäftsvorfall nicht unberücksichtigt lassen oder durch andere Geschäftsvorfälle ersetzen, es sei denn die außergewöhnlichen Umstände, die nachstehend unter Ziffer 1.122-1.125 beschrieben sind, seien gegeben.

1.122 In diesem Abschnitt sind die Umstände beschrieben, unter denen der sachgerecht abgegrenzte Geschäftsvorfall für Verrechnungspreiszwecke unberücksichtigt bleiben kann. Weil die Nichtanerkennung strittig sein und zu Doppelbesteuerung führen kann, sollte alles unternommen werden, um die tatsächliche Beschaffenheit des Geschäftsvorfalles zu bestimmen und einen fremdvergleichskonformen Preis für den sachgerecht abgegrenzten Geschäftsvorfall festzulegen und sicherzustellen, dass nicht einfach deshalb von der Nichtanerkennung Gebrauch gemacht wird, weil die Bestimmung eines fremd-

üblichen Preises schwierig ist. Wenn der gleiche Geschäftsvorfall zwischen fremden Dritten unter vergleichbaren Umständen anzutreffen ist (d.h. wenn sich alle wirtschaftlich relevanten Merkmale des Geschäftsvorfalles mit denen decken, unter denen der untersuchte Geschäftsvorfall getätigt wird, außer dass die Beteiligten verbundene Unternehmen sind), ist eine Nichtanerkennung nicht möglich. Wichtig ist, dass die bloße Tatsache, dass der betreffende Geschäftsvorfall zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen möglicherweise nicht zu beobachten ist, nicht bedeutet, dass er nicht anerkannt werden sollte. Verbundene Unternehmen können die Möglichkeit haben, wesentlich vielfältigere Vereinbarungen einzugehen als unabhängige Unternehmen, und sie können Sondervereinbarungen schließen, die zwischen unabhängigen Beteiligten nicht oder nur sehr selten anzutreffen sind, und zwar aus vernünftigen wirtschaftlichen Gründen. Der sachgerecht abgegrenzte Geschäftsvorfall kann unberücksichtigt bleiben und gegebenenfalls durch einen anderen Geschäftsvorfall ersetzt werden, wenn die in Bezug auf den Geschäftsvorfall getroffenen Vereinbarungen, in ihrer Gesamtheit gesehen, von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen, die unter vergleichbaren Bedingungen wirtschaftlich rationell handeln, getroffen hätten, womit die Bestimmung eines Preises verhindert wird, der für beide Seiten unter Berücksichtigung ihrer jeweiligen Sichtweise sowie der ihnen zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles realistischere zur Verfügung stehenden Optionen annehmbar wäre. Ein weiterer wichtiger zu berücksichtigender Hinweis ist, ob der multinationale Konzern als Ganzes durch den Geschäftsvorfall auf Vorsteuerbasis schlechter gestellt ist, da dies ein Indikator dafür sein könnte, dass es dem Geschäftsvorfall in seiner Gesamtheit betrachtet an der wirtschaftlichen Rationalität fehlt, die Vereinbarungen zwischen unabhängigen Unternehmen aufweisen.

1.123 Die entscheidende Frage in der Analyse ist, ob der tatsächliche Geschäftsvorfall die kaufmännische Rationalität von Vereinbarungen besitzt, die zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren wirtschaftlichen Umständen geschlossen würden, und nicht etwa, ob der gleiche Geschäftsvorfall auch zwischen unabhängigen Unternehmen zu beobachten ist. Die Nichtanerkennung eines Geschäftsvorfalles, der die kaufmännische Rationalität fremdüblicher Vereinbarungen aufweist, stellt keine sachgemäße Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes dar. Eine derartige Umqualifizierung legitimer Geschäftsvorfälle wäre eine völlig willkürliche Vorgehensweise, deren Ungerechtigkeit durch eine Doppelbesteuerung verstärkt werden könnte, zu der es kommen kann, wenn die andere Steuerverwaltung in der Frage der Qualifizierung des Geschäftsvorfalles nicht die gleiche Ansicht vertritt. Es gilt erneut darauf hinzuweisen, dass die bloße Tatsache, dass ein Geschäftsvorfall zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen möglicherweise nicht zu beobachten ist, nicht bedeutet, dass er nicht die Merkmale einer fremdüblichen Vereinbarung aufweist.

1.124 Die Struktur, mit der die von den Steuerpflichtigen tatsächlich gewählte Struktur für Verrechnungspreiszwecke ersetzt wird, sollte soweit wie möglich mit den Sachverhalten des tatsächlichen Geschäftsvorfalles übereinstimmen, dabei aber zu einem wirtschaftlich rationalen erwarteten Ergebnis führen, das es den Beteiligten ermöglicht hätte, einen Preis festzulegen, der für beide Seiten zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles akzeptabel gewesen wäre.

1.125 Das Kriterium für die Nichtanerkennung kann anhand der folgenden Beispiele veranschaulicht werden.

Beispiel 1

1.126 Unternehmen S1 geht einer Fertigungstätigkeit nach, die mit umfangreichen Lagerbeständen sowie erheblichen Investitionen in Anlagen und Maschinen verbunden ist. Es ist Eigentümer gewerblicher Immobilien, die sich in einer Gegend befinden, die seit einiger Zeit einem zunehmendem Überschwemmungsrisiko ausgesetzt ist. Konzernfremde Versicherungsunternehmen sehen sich großer Unsicherheit wegen der Möglichkeit erheblicher Schadensansprüche gegenüber, was zur Folge hat, dass es keinen aktiven Markt für die Versicherung von Immobilien in dieser Gegend gibt. Unternehmen S2, ein verbundenes Unternehmen, versichert Unternehmen S1, und Unternehmen S1 zahlt dafür eine jährliche Prämie in Höhe von 80% des Werts der Lagerbestände, der Immobilien und von deren Inhalt. In diesem Beispiel hat Unternehmen S1 eine in kaufmännischer Hinsicht irrationale Transaktion getätigt, da es angesichts der Wahrscheinlichkeit hoher Schadensansprüche keinen Markt für Versicherungen gibt und der Standortwechsel oder die Nichtversicherung attraktivere realistische Alternativen gewesen wären. Da der Geschäftsvorfall in kaufmännischer Hinsicht irrational ist, gibt es keinen Preis, der sowohl für S1 als auch für S2 aus deren jeweiliger Perspektive annehmbar wäre.

1.127 Nach den Leitlinien in diesem Abschnitt sollte der Geschäftsvorfall nicht anerkannt werden. Unternehmen S1 wird so behandelt, als erwerbe es keine Versicherung, und sein Gewinn wird nicht um die Zahlung an S2 geschmälert; Unternehmen S2 wird so behandelt, als biete es keine Versicherung an, so dass es nicht für Schadensansprüche zur Haftung gezogen werden kann.

Beispiel 2

1.128 Unternehmen S1 führt Forschungstätigkeiten durch, um immaterielle Werte zu entwickeln, die es zur Schaffung neuer Produkte verwendet, welche es herstellen und verkaufen kann. Es vereinbart, einem verbundenen Unternehmen, Unternehmen S2, uneingeschränkte Rechte an allen zukünftigen immateriellen Werten, die aus seiner zukünftigen Arbeit während eines Zeitraums von zwanzig Jahren hervorgehen könnten, gegen Zahlung eines Pauschalbetrags zu überlassen. Die Vereinbarung ist für beide Seiten in kaufmännischer Hinsicht irrational, da weder Unternehmen S1 noch Unternehmen S2 über verlässliche Möglichkeiten verfügt, um zu bestimmen, ob die Zahlung einer angemessenen Wertstellung entspricht, sowohl weil ungewiss ist, welche Arten von Entwicklungstätigkeiten Unternehmen S1 in diesem Zeitraum durchführen wird, als auch weil eine Bewertung der zukünftigen Ergebnisse rein spekulativ wäre. Nach den Leitlinien dieses Abschnitts sollte die vom Steuerpflichtigen gewählte Struktur der Vereinbarung, einschließlich der Form der Zahlung, für die Zwecke der Verrechnungspreisanalyse geändert werden. Die Ersatzstruktur sollte an den wirtschaftlich relevanten Merkmalen der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen der verbundenen Unternehmen orientiert sein, einschließlich der ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken. Durch diese Sachverhalte reduziert sich das Spektrum der möglichen Ersatzstrukturen auf die Struktur, die mit den Sachverhalten des Falls am stärksten übereinstimmt (in Abhängigkeit von diesen Sachverhalten könnte die Vereinbarung beispielsweise als Bereitstellung von Finanzmitteln durch Unternehmen S2 oder als Bereitstellung von Forschungsleistungen durch Unternehmen S1 oder – falls spezifische immaterielle Werte identifiziert werden können – als Lizenz mit bedingten Zahlungen für die Entwicklung dieser spezifischen immateriellen Werte, gegebenenfalls unter Berücksichtigung der Leitlinien zu schwer zu bewertenden immateriellen Werten, umqualifiziert werden).

D.3. Verluste

1.129 Erleidet ein verbundenes Unternehmen dauerhaft Verluste, während der multinationale Konzern insgesamt Gewinne erzielt, könnte dieser Sachverhalt Anlass zu einer besonders genauen Prüfung der Verrechnungspreisfragen geben. Natürlich können verbundene Unternehmen in gleicher Weise wie unabhängige Unternehmen echte Verluste erleiden, mögen diese auf hohe Anlaufkosten, ungünstige wirtschaftliche Bedingungen, Unwirtschaftlichkeit oder auf andere legitime wirtschaftliche Gründe zurückzuführen sein. Ein unabhängiges Unternehmen wäre jedoch nicht bereit, Verluste auf unabsehbare Zeit hinzunehmen. Ein unabhängiges Unternehmen, das laufend Verluste erleidet, wird letzten Endes aufhören, seiner Geschäftstätigkeit unter den gegebenen Bedingungen nachzugehen. Im Gegensatz dazu kann ein Verluste schreibendes verbundenes Unternehmen seine Geschäftstätigkeit fortsetzen, wenn diese für den multinationalen Konzern insgesamt von Vorteil ist.

1.130 Der Umstand, dass ein Verluste schreibendes Konzernunternehmen mit rentablen Unternehmen seines multinationalen Konzerns geschäftliche Transaktionen tätigt, kann für Steuerpflichtige oder Steuerverwaltungen ein Hinweis sein, die Verrechnungspreisbestimmung näher zu prüfen. Es kann sein, dass das Verlustunternehmen von dem multinationalen Konzern, dem es angehört, für die aus seiner Tätigkeit gezogenen Vorteile keine ausreichende Vergütung erhält. So kann sich beispielsweise ein multinationaler Konzern genötigt sehen, eine volle Produkt- und/oder Leistungspalette anzubieten, um konkurrenzfähig zu bleiben und einen Gesamtgewinn zu erzielen, obwohl bei einigen der Produktlinien vielleicht regelmäßig Verluste verzeichnet werden. Ein Unternehmen des multinationalen Konzerns kann ständig Verluste erleiden, weil es sämtliche verlustbringenden Produkte herstellt, während die anderen Konzernunternehmen die gewinnbringenden Produkte herstellen. Ein unabhängiges Unternehmen würde eine derartige Leistung nur dann erbringen, wenn es hierfür eine angemessene Dienstleistungsvergütung erhielte. Ein möglicher Lösungsansatz für diese Art von Verrechnungspreisproblem könnte deshalb darin bestehen, zu unterstellen, dass das Verlustunternehmen die gleiche Art von Dienstleistungsvergütung erhält, wie sie ein unabhängiges Unternehmen unter fremdüblichen Bedingungen erhalten würde.

1.131 Bei der Analyse von Verlusten ist zu berücksichtigen, dass sich Geschäftsstrategien aufgrund einer Vielzahl von historischen, wirtschaftlichen und kulturellen Gründen von einem multinationalen Konzern zum anderen unterscheiden können. Wiederholte Verluste innerhalb eines vertretbaren Zeitraums können mitunter durch eine Geschäftsstrategie gerechtfertigt sein, die zur Markterschließung besonders niedrige Preise vorsieht. So kann beispielsweise ein Fertigungsunternehmen im Interesse der Markterschließung, der Markterweiterung, der Einführung von neuen Produkten oder Dienstleistungen oder der Konkurrenzabwehr seine Preise sogar so weit senken, dass vorübergehend Verluste auftreten. Solche besonders niedrigen Preise sind jedoch nur für einen begrenzten Zeitraum zu erwarten, mit dem ausdrücklichen Ziel einer langfristigen Gewinnerhöhung. Wenn die Preisstrategie allerdings über den vertretbaren Zeitraum hinaus fortgeführt wird, kann eine Verrechnungspreiskorrektur angebracht sein, besonders in Fällen, in denen Vergleichsdaten über mehrere Jahre aufzeigen, dass die Verluste über einen längeren Zeitraum hinweg angefallen sind, als sie bei vergleichbaren unabhängigen Unternehmen eingetreten wären. Ferner sollten die Steuerverwaltungen besonders niedrige Preise (z.B. Grenzkostenpreise bei nichtausgelasteten Produktionskapazitäten) nicht als fremdübliche Preise akzeptieren, es sei denn, von unabhängigen Unternehmen wäre zu erwarten, dass sie die Preise in vergleichbarer Weise bestimmt hätten.

D.4. Auswirkungen staatlicher Maßnahmen

1.132 Es gibt Situationen, unter denen ein Steuerpflichtiger in Erwägung ziehen wird, dass ein dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechender Preis angepasst werden muss, um staatliche Eingriffe zu berücksichtigen, wie etwa Preiskontrollen (sogar Preiskürzungen), Zinskontrollen, Preiskontrollen in Bezug auf Dienstleistungs- oder Verwaltungsvergütungen und Lizenzgebühren, Subventionen für bestimmte Branchen, Devisenkontrollen, Anti-Dumpingabgaben oder Wechselkurspolitische Maßnahmen. Üblicherweise sollten diese staatlichen Eingriffe als Marktbedingungen im jeweiligen Land angesehen werden, und im Normalfall sollten sie bei der Prüfung des vom Steuerpflichtigen auf diesem Markt verwendeten Verrechnungspreises berücksichtigt werden. Allerdings stellt sich dann die Frage, ob angesichts dieser Bedingungen die von den verbundenen Unternehmen getätigten Geschäftsvorfälle den Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen tatsächlich entsprechen.

1.133 Ein dabei auftretendes Problem betrifft die Bestimmung der Stufe, auf der eine Preiskontrolle den Preis eines Produkts oder einer Dienstleistung beeinflusst. Oft ist es der Verbraucherendpreis, der unmittelbar von einer solchen Preiskontrolle betroffen ist, es kann sich aber auch eine Auswirkung auf die Preise ergeben, die auf vorgelagerten Stufen der Lieferung der Waren an den Markt gezahlt werden. In der Praxis kann es sein, dass multinationale Unternehmen keine Anpassungen ihrer Verrechnungspreise vornehmen, um Preiskontrollen Rechnung zu tragen, womit daraus resultierende Gewinneinbußen vom Endverkäufer getragen werden müssen, oder es ist möglich, dass sie Preise berechnen, die die Last auf die eine oder andere Weise zwischen dem Endverkäufer und dem Zwischenhändler aufteilen. Es sollte untersucht werden, ob sich ein unabhängiger Zulieferer an den im Zusammenhang mit Preiskontrollen anfallenden Kosten beteiligen würde oder nicht und ob ein unabhängiges Unternehmen alternative Produktlinien und Geschäftsmöglichkeiten suchen würde. Was dies anbelangt, ist es unwahrscheinlich, dass ein unabhängiges Unternehmen bereit wäre, Produkte oder Dienstleistungen zu Bedingungen zu produzieren, zu vertreiben oder anderweitig anzubieten, die es ihm nicht ermöglichen, einen Gewinn zu erzielen. Dennoch liegt es auf der Hand, dass ein Staat, in dem Preiskontrollen gelten, den Umstand berücksichtigen muss, dass diese Preiskontrollen die Gewinne der Unternehmen beeinflussen, die solchen Kontrollen unterworfenen Waren verkaufen.

1.134 Ein besonderes Problem tritt dann auf, wenn ein Staat die Zahlung eines Betrags verhindert oder „blockiert“, den ein Konzernunternehmen einem anderen schuldet oder den ein Konzernunternehmen einem anderen in einer dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechenden Vereinbarung berechnen würde. Devisenkontrollen beispielsweise können ein Konzernunternehmen effektiv daran hindern, Zinszahlungen für ein Darlehen ins Ausland zu überweisen, das ihm von einem im Ausland befindlichen verbundenen Unternehmen gewährt wurde. Dieser Umstand kann von den beiden betroffenen Staaten unterschiedlich behandelt werden: Der Staat des Darlehensnehmers kann die nicht überwiesenen Zinsen als geleistet oder als nicht geleistet ansehen, und der Staat des Darlehensgebers kann diesen so behandeln, als wären ihm die Zinsen zugeflossen oder als wären sie ihm nicht zugeflossen. Für steuerliche Zwecke sollte in Fällen, in denen der staatliche Eingriff gleichermaßen Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen und solche zwischen unabhängigen Unternehmen betrifft (sowohl de jure als auch de facto), der Lösungsansatz für das zwischen verbundenen Unternehmen auftretende Problem derselbe sein wie jener, der für Geschäftsvorfälle zwischen unabhängigen Unternehmen gewählt wurde. Betrifft der staatliche Eingriff nur Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen, gibt es keine einfache Lösung des Problems. Ein eventuell möglicher Ansatz

besteht darin, den Fremdvergleichsgrundsatz so anzuwenden, dass der Eingriff als eine Bedingung angesehen wird, die die Vertragsbestimmungen des Geschäftsvorfalles beeinflusst. Doppelbesteuerungsabkommen können speziell auf die Lösungsansätze eingehen, die den Abkommenspartnern zur Verfügung stehen, falls derartige Umstände gegeben sind.

1.135 Eine Schwierigkeit bei dieser Analyse besteht darin, dass unabhängige Unternehmen häufig schlichtweg keine Geschäftsvorfälle tätigen würden, bei denen die Zahlungen blockiert werden. Sollte sich ein unabhängiges Unternehmen gelegentlich in einer derartigen Vertragssituation befinden, dann höchstwahrscheinlich deshalb, weil die staatlichen Maßnahmen erst nach Wirksamwerden des Vertrags eingeführt wurden. Es erscheint indessen unwahrscheinlich, dass sich ein unabhängiges Unternehmen freiwillig einem erheblichen Zahlungsrisiko für seine Produktlieferungen oder Dienstleistungen aussetzen würde, indem es einen Vertrag zu einem Zeitpunkt abschließt, zu dem bereits schwerwiegende staatliche Eingriffe bestehen, es sei denn, die an die Geschäftsstrategie des unabhängigen Unternehmens geknüpften Gewinn- oder Ertragserwartungen seien so hoch, dass es trotz der die Zahlungen möglicherweise behindernden staatlichen Eingriffe mit einer annehmbaren Rendite rechnen kann.

1.136 Da unabhängige Unternehmen sich möglicherweise nicht an Geschäftsvorfällen beteiligen würden, die staatlichen Eingriffen ausgesetzt sind, bleibt unklar, wie der Fremdvergleichsgrundsatz angewendet werden soll. Eine Möglichkeit besteht darin, die Zahlung so zu behandeln, als wäre sie zwischen den verbundenen Unternehmen erfolgt, wobei unterstellt wird, dass ein unabhängiges Unternehmen unter ähnlichen Umständen auf einer in einer anderen Weise erfolgenden Zahlung bestanden hätte. Bei dieser Lösung würde der Gläubiger der blockierten Zahlung so behandelt, als hätte er für den multinationalen Konzern eine Dienstleistung erbracht. Ein anderer Lösungsweg, der möglicherweise in einigen Staaten gangbar ist, würde darin bestehen, sowohl den Ertrag als auch den korrespondierenden Aufwand des Steuerpflichtigen zeitlich zu verschieben. Anders ausgedrückt könnte der Beteiligte, welchem die blockierte Zahlung zusteht, Aufwendungen wie etwa Finanzierungskosten erst abziehen, wenn die blockierte Zahlung erfolgt ist. Den Steuerverwaltungen geht es in diesen Fällen hauptsächlich um ihr jeweiliges Steuersubstrat. Wenn ein verbundenes Unternehmen bei seiner Steuerberechnung einen Aufwand für eine blockierte Zahlung geltend macht, dann sollte dem anderen Beteiligten ein korrespondierender Ertrag zugerechnet werden. Auf jeden Fall sollte es dem Steuerpflichtigen nicht gestattet sein, blockierte Zahlungen, die ihm verbundene Unternehmen schulden, anders zu behandeln als blockierte Zahlungen, die ihm ein unabhängiges Unternehmen schuldet.

D.5. Verwendung von Zollwerten

1.137 Viele Zollverwaltungen wenden im weiteren Sinne den Fremdvergleichsgrundsatz an, wenn sie den Wert von Waren, die von verbundenen Unternehmen eingeführt werden und deren Wert durch die besonderen zwischen diesen Unternehmen bestehenden Beziehungen beeinflusst sein kann, mit dem Wert von gleichartigen Waren vergleichen, die von unabhängigen Unternehmen eingeführt werden. Die für Zollzwecke angewandten Bewertungsmethoden stehen aber möglicherweise nicht mit den anerkannten Verrechnungsmethoden der OECD im Einklang. Dennoch können Zollwertermittlungen für die Steuerbehörden bei der Beurteilung der Fremdvergleichskonformität eines für einen konzerninternen Geschäftsvorfall verwendeten Verrechnungspreises nützlich sein und umgekehrt. Insbesondere können die Zollverwaltungen über zeitnahe Unterlagen hinsichtlich des Geschäftsvorfalles verfügen, die für Verrechnungspreiszwecke von Bedeutung sein

können, besonders dann, wenn sie vom Steuerpflichtigen selbst erstellt wurden, während die Steuerbehörden Aufzeichnungen zu Verrechnungspreisen haben können, die ausführliche Informationen über die Umstände des Geschäftsvorfalles enthalten.

1.138 Die Anreize der Steuerpflichtigen können bei der Wertermittlung für Zoll- und für Steuerzwecke unterschiedlich gelagert sein. Im Allgemeinen dürfte ein Steuerpflichtiger, der Waren importiert, Interesse daran haben, den Preis des Geschäftsvorfalles für Zollzwecke niedrig anzusetzen, um geringe Zollgebühren zu bezahlen. (Ähnliche Überlegungen könnten in Bezug auf Mehrwertsteuern, Verbrauchsteuern o.Ä. angestellt werden.) Für Steuerzwecke erhöht die Entrichtung eines höheren Preises für dieselben Waren hingegen die abzugsfähigen Aufwendungen im Importland (wenngleich sich dadurch auch der Umsatzerlös des Verkäufers im Exportland erhöht). Die zunehmende innerstaatliche Zusammenarbeit zwischen Steuerbehörden und Zollverwaltungen bei der Prüfung von Verrechnungspreisen wird dazu beitragen, dass Zollwertermittlungen immer seltener für steuerliche Zwecke als inakzeptabel befunden werden und umgekehrt. Eine verstärkte Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Informationsaustauschs erscheint besonders vorteilhaft und sollte in Staaten, die die für Ertragsteuern und Zölle zuständigen Verwaltungen bereits integriert haben, problemlos zu erreichen sein. Staaten mit getrennten Verwaltungen sollten eine Änderung ihrer Vorschriften über den Informationsaustausch erwägen, um den Informationsfluss zwischen den verschiedenen Verwaltungen zu erleichtern.

D.6. Standortvorteile und sonstige Merkmale lokaler Märkte

1.139 Unter den Ziffern 1.110, 1.112 und 6.120 wird darauf hingewiesen, dass die Merkmale des geografischen Markts, auf dem Geschäftsvorfälle stattfinden, Auswirkungen auf die Vergleichbarkeit und die Fremdvergleichspreise haben können. Bei der Evaluierung der Unterschiede zwischen geografischen Märkten und der Bestimmung geeigneter Anpassungen zur Herstellung der Vergleichbarkeit können sich schwierige Fragen stellen. Dies kann beispielsweise im Zusammenhang mit der Berücksichtigung von Kosteneinsparungen der Fall sein, die der Tätigkeit auf einem bestimmten Markt zuzuschreiben sind. Solche Einsparungen werden gelegentlich als Standortvorteile bezeichnet. In anderen Situationen können sich Vergleichbarkeitsfragen in Bezug auf die Vergütung von Vorteilen beziehungsweise Nachteilen lokaler Märkte stellen, die möglicherweise nicht direkt mit standortbedingten Einsparungen zusammenhängen.

D.6.1. Standortvorteile

1.140 Die Ziffern 9.148-9.153 befassen sich mit der Behandlung von Standortvorteilen im Kontext einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit. Die in diesen Absätzen beschriebenen Grundsätze gelten generell für alle Situationen, in denen Standortvorteile bestehen, nicht nur im Fall einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit.

1.141 Nach den Leitlinien in Ziffer 9.148–9.153 muss bei der Bestimmung, wie Standortvorteile zwischen zwei oder mehreren verbundenen Unternehmen aufzuteilen sind, untersucht werden, i) ob Standortvorteile bestehen, ii) auf welchen Betrag sich diese standortbedingten Einsparungen belaufen, iii) inwieweit sie von einem oder mehreren Unternehmen des multinationalen Konzerns einbehalten oder an unabhängige Kunden oder Zulieferer weitergegeben werden und iv) falls die standortbedingten Einsparungen nicht in vollem Umfang an unabhängige Kunden oder Zulieferer weitergegeben werden, wie unabhängige Unternehmen, die unter vergleichbaren Umständen tätig sind, einbehaltene standortbedingte Nettoeinsparungen verteilen würden.

1.142 Wenn die Funktionsanalyse zeigt, dass Standortvorteile existieren, die nicht an Kunden oder Zulieferer weitergegeben werden, und wenn auf dem betreffenden Markt vergleichbare Unternehmen und Geschäftsvorfälle identifiziert werden können, liefern diese Vergleichswerte aus dem lokalen Markt den verlässlichsten Hinweis dazu, wie die standortbedingten Nettoeinsparungen auf zwei oder mehrere verbundene Unternehmen aufgeteilt werden sollten. Wenn also verlässliche Vergleichswerte aus dem lokalen Markt verfügbar sind und zur Bestimmung der fremdüblichen Preise herangezogen werden können, sollten keine spezifischen Anpassungsrechnungen für Standortvorteile verlangt werden.

1.143 Wenn keine verlässlichen Vergleichswerte aus dem lokalen Markt vorliegen, sollten Bestimmungen in Bezug auf die Existenz von Standortvorteilen und deren Aufteilung auf verschiedene Unternehmen eines multinationalen Konzerns sowie alle Anpassungsrechnungen, die zur Berücksichtigung der Standortvorteile erforderlich sind, auf einer Analyse sämtlicher relevanter Gegebenheiten und Umstände basieren, einschließlich der von den betreffenden verbundenen Unternehmen ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken, wie dies unter den Ziffern 9.148-9.153 beschrieben ist.

D.6.2. Sonstige Merkmale lokaler Märkte

1.144 Merkmale des lokalen Markts, auf dem Geschäftstätigkeiten durchgeführt werden, können sich auf den fremdüblichen Preis in Bezug auf Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen auswirken. Während einige dieser Merkmale möglicherweise zu standortbedingten Einsparungen führen, können andere Vergleichsbarkeitsprobleme aufwerfen, die nicht direkt mit solchen Standortvorteilen zusammenhängen. Beispielsweise kann die im Hinblick auf eine bestimmte Frage durchgeführte Vergleichsbarkeits- und Funktionsanalyse den Schluss nahelegen, dass die relevanten Merkmale des geografischen Markts, auf dem die Produkte hergestellt oder verkauft werden, die Kaufkraft und die Produktpräferenzen der privaten Haushalte auf diesem Markt, eine etwaige Expansion oder Schrumpfung dieses Markts, die Intensität des Wettbewerbs auf diesem Markt oder andere ähnliche Faktoren Auswirkungen auf die Preise und die Gewinnspannen haben, die auf dem Markt erzielt werden können. Auch kann die im Hinblick auf eine bestimmte Frage durchgeführte Vergleichsbarkeits- und Funktionsanalyse darauf hindeuten, dass das relative Infrastrukturanangebot im Inland, das relative Angebot an Fachkräften oder Arbeitskräften mit hohem Bildungsniveau, die Nähe zu gewinnträchtigen Märkten und sonstige Merkmale geografischer Märkte, auf denen Geschäftsvorfälle stattfinden, Marktvorteile oder Marktnachteile entstehen lassen, die berücksichtigt werden sollten. Geeignete Anpassungsrechnungen zur Berücksichtigung solcher Faktoren sollten vorgenommen werden, wenn verlässliche Anpassungen zur Verbesserung der Vergleichbarkeit identifiziert werden können.

1.145 Der zuverlässigste Ansatz zur Beurteilung, ob Vergleichsbarkeitsanpassungen für solche Merkmale lokaler Märkte vorgenommen werden müssen, besteht in der Heranziehung von Daten zu vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen, die auf dem jeweiligen geografischen Markt zwischen unabhängigen Unternehmen stattfinden, welche vergleichbare Funktionen ausüben, Risiken übernehmen und Vermögenswerte nutzen. Solche Geschäftsvorfälle finden unter den gleichen Marktbedingungen statt wie die konzerninternen Geschäftsvorfälle, und so sollten, wenn vergleichbare Geschäftsvorfälle auf dem jeweiligen Markt identifiziert werden können, keine spezifischen Anpassungen für Merkmale des lokalen Markts verlangt werden.

1.146 In Situationen, in denen keine hinreichend zuverlässigen Vergleichswerte auf dem lokalen Markt identifiziert werden können, sollten bei der Bestimmung der angemessenen Vergleichsbarkeitsanpassungen für Merkmale des lokalen Markts alle relevanten Gegebenheiten

und Umstände berücksichtigt werden. Wie bei Standortvorteilen muss in allen Fällen, in denen keine zuverlässigen Vergleichswerte auf dem lokalen Markt identifiziert werden können, untersucht werden, i) ob ein Marktvorteil oder Marktnachteil besteht, ii) wie hoch die Zunahme oder Abnahme der Einkünfte, Kosten oder Gewinne gegenüber auf anderen Märkten identifizierten Vergleichswerten ist, die den Vorteilen oder Nachteilen des lokalen Markts zuzuschreiben ist, iii) inwieweit die Vor- oder Nachteile lokaler Marktmerkmale an unabhängige Kunden oder Zulieferer weitergegeben werden, und iv) wie unabhängige Unternehmen, die unter vergleichbaren Umständen tätig sind, falls Vor- oder Nachteile bestehen, die den Merkmalen des lokalen Markts zuzuschreiben sind und die nicht in vollem Umfang an unabhängige Kunden oder Zulieferer weitergegeben wurden, solche Nettovorteile oder -nachteile unter sich aufteilen würden.

1.147 Vergleichbarkeitsanpassungen in Bezug auf Merkmale des lokalen Markt in Fällen, in denen sich keine hinreichend zuverlässigen Vergleichswerte auf diesem Markt identifizieren lassen, können in verschiedenen Kontextsituationen notwendig werden. In manchen Situationen können sich Marktvorteile oder Marktnachteile auf den fremdüblichen Preis von Warenlieferungen oder Dienstleistungen zwischen verbundenen Unternehmen auswirken.

1.148 In anderen Fällen kann eine Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit oder eine Übertragung immaterieller Werte zwischen verbundenen Unternehmen dazu führen, dass eines der am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen sich die Vorteile des lokalen Markts in einer Weise zunutze machen kann oder die Last der Nachteile des lokalen Markts in einer Weise tragen muss, die ohne die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit oder die Übertragung immaterieller Werte nicht möglich gewesen wäre. In solchen Fällen kann sich das voraussichtliche Vorhandensein von Vorteilen und Nachteilen des lokalen Markts auf den im Zusammenhang mit der Umstrukturierung oder der Übertragung immaterieller Werte zu zahlenden fremdüblichen Preis auswirken.

1.149 Bei der Durchführung einer Verrechnungspreisanalyse ist es wichtig, zwischen Merkmalen des lokalen Markts, bei denen es sich nicht um immaterielle Werte handelt, und zur Ausschöpfung des betreffenden Markts notwendigen vertraglichen Rechten, staatlichen Zulassungen oder Kenntnissen, bei denen es sich um immaterielle Werte handeln kann, zu unterscheiden. Je nach Situation können diese Arten immaterieller Werte einen beträchtlichen Wert besitzen, der in einer Verrechnungspreisanalyse berücksichtigt werden sollte, wie dies in Kapitel VI beschrieben ist, einschließlich der Leitlinien zur Vergütung von Unternehmen für Funktionen, Vermögenswerte und Risiken im Zusammenhang mit der Entwicklung immaterieller Werte in Abschnitt B von Kapitel VI. In manchen Situationen können vertragliche Rechte und staatliche Zulassungen den Zugang von Konkurrenten zu einem bestimmten Markt beschränken und sich somit auf die Art und Weise auswirken, wie die wirtschaftlichen Folgen der Merkmale der lokalen Märkte zwischen den an einem bestimmten Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen aufgeteilt werden. In anderen Fällen können viele oder alle potenzielle Marktteilnehmer die vertraglichen Rechte oder staatlichen Zulassungen für den Marktzutritt erlangen, wobei kaum Beschränkungen bestehen.

1.150 Beispielsweise kann ein Staat eine aufsichtsrechtliche Zulassung als Voraussetzung für die Ausübung einer Vermögensverwaltungstätigkeit auf seinem Staatsgebiet verlangen und die Zahl der Unternehmen in ausländischem Besitz beschränken, denen eine solche Zulassung erteilt wird. Die Vergleichsbarkeits- und Funktionsanalyse kann ergeben, dass zur Erlangung einer solcher Zulassung gegenüber den zuständigen staatlichen Stellen nachgewiesen werden muss, dass das Dienstleistungsunternehmen über einen ausreichenden Grad an Erfahrung und Kapital verfügt, um eine derartige Tätigkeit seriös auszuüben. Der Markt, für den eine solche Zulassung erteilt wird, kann zudem einzigartig

Merkmale aufweisen. Es kann sich zum Beispiel um einen Markt handeln, auf dem die Struktur des Renten- und Versicherungswesens zur Entstehung hoher Barbestände führt, eine internationale Diversifizierung der Anlagen nötig macht und somit eine große Nachfrage nach qualitätsvollen Vermögensmanagementdiensten und Kenntnissen ausländischer Finanzmärkte schafft, was die Erbringung solcher Dienstleistungen zu einem hoch lukrativen Geschäft macht. Die Vergleichbarkeitsanalyse kann außerdem ergeben, dass sich diese Merkmale des lokalen Markts auf den Preis, der für bestimmte Vermögensverwaltungsdienste verlangt werden kann, sowie die Gewinnspannen auswirken kann, die mit solchen Leistungen erzielt werden können. Unter solchen Umständen kann der fragliche immaterielle Wert (d.h. die aufsichtsrechtliche Zulassung zur Ausübung einer Vermögensverwaltungstätigkeit) es dem oder den Beteiligten, die über diese Zulassung verfügen, gestatten, einen größeren Teil der Vorteile der Tätigkeit auf dem betreffenden Markt, einschließlich der Vorteile der einzigartigen Merkmale dieses Markts, für sich zu nutzen, als dies ohne das Zulassungserfordernis der Fall wäre. Allerdings kann es bei der Beurteilung des Effekts der aufsichtsrechtlichen Zulassung in einem konkreten Fall wichtig sein, wie in Abschnitt B von Kapitel VI beschrieben, die Beiträge zu berücksichtigen, die vom inländischen Konzernunternehmen auf dem lokalen Markt ebenso wie von anderen Konzernunternehmen auf anderen Märkten zur Bereitstellung der Fähigkeiten geleistet werden, die zur Erlangung der Zulassung notwendig sind.

1.151 In anderen Fällen kann die Vergleichbarkeits- und Funktionsanalyse ergeben, dass eine von staatlicher Seite erteilte Zulassung Voraussetzung für die Ausübung einer bestimmten Dienstleistungstätigkeit auf einem geografischen Markt ist. Dabei kann es allerdings sein, dass sich jedes qualifizierte Unternehmen eine solche Zulassung problemlos beschaffen kann und dass das Zulassungserfordernis die Zahl der Marktteilnehmer nicht beschränkt. Unter solchen Umständen stellt das Zulassungserfordernis möglicherweise kein wesentliches Marktzutrittshindernis dar und hat der Besitz einer solchen Zulassung möglicherweise keine nennenswerten Auswirkungen auf die Art und Weise, wie die Vorteile der Tätigkeit auf dem jeweiligen Markt zwischen unabhängigen Unternehmen aufgeteilt werden.

D.7. Mitarbeiter

1.152 Einigen Unternehmen gelingt es, einzigartig qualifizierte oder erfahrene Mitarbeiter zusammenzubringen. Das Vorhandensein einer solchen Gruppe von Mitarbeitern kann sich auf den fremdüblichen Preis der Leistungen, die von dieser Mitarbeitergruppe erbracht werden, oder auf die Effizienz des betreffenden Unternehmens bei der Dienstleistungserbringung oder Herstellung von Waren auswirken. Solche Faktoren sollten normalerweise in einer Vergleichbarkeitsanalyse für Verrechnungspreiszwecke berücksichtigt werden. Wenn es möglich ist, die Vorteile oder Nachteile einer einzigartigen Mitarbeitergruppe im Vergleich zu der Belegschaft von Unternehmen zu bestimmen, die potenziell vergleichbare Geschäftsvorfälle tätigen, können Anpassungen vorgenommen werden, um dem Effekt dieser Gruppe von Mitarbeitern auf den fremdüblichen Preis von Waren oder Dienstleistungen Rechnung zu tragen.

1.153 Bei manchen Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit oder ähnlichen Geschäftsvorfällen kann es vorkommen, dass eine Gruppe von Mitarbeitern im Rahmen des Geschäftsvorfalles von einem Konzernunternehmen in ein anderes entsandt wird. In solchen Fällen ist es gut möglich, dass es die Entsendung dieser Mitarbeiter zusammen mit anderen übertragenen Vermögenswerten dem übernehmenden Unternehmen gestattet, Zeit und Kosten für die Einstellung und Schulung neuer Mitarbeiter zu sparen. Je nach den Verrechnungspreismethoden, die zur Evaluierung des Gesamtgeschäftsvorfalles eingesetzt

werden, kann es in solchen Fällen sinnvoll sein, derartigen Zeit- und Kosteneinsparungen durch Vergleichbarkeitsanpassungen des fremdüblichen Preises Rechnung zu tragen, der normalerweise für die übertragenen Vermögenswerte berechnet würde. In anderen Situationen kann die Entsendung der Mitarbeitergruppe zu einer Verringerung der Flexibilität des übernehmenden Unternehmens bei der Gestaltung seiner Geschäftsabläufe führen und mögliche Haftungspflichten im Fall einer Entlassung von Mitarbeitern entstehen lassen. In solchen Situationen kann es angemessen sein, dass die im Zusammenhang mit der Umstrukturierung gezahlte Vergütung den potenziellen zukünftigen Haftungspflichten und Einschränkungen Rechnung trägt.

1.154 Der vorstehende Absatz soll nicht den Schluss nahelegen, dass Entsendungen einzelner Mitarbeiter zwischen verschiedenen Unternehmen eines multinationalen Konzerns generell gesondert vergütet werden sollten. In vielen Fällen lässt die Entsendung einzelner Mitarbeiter zwischen verbundenen Unternehmen nicht die Notwendigkeit einer Vergütung entstehen. Wenn Mitarbeiter entsandt werden (d.h. wenn sie weiterhin auf der Gehaltsliste des übertragenden Unternehmens stehen, aber für das übernehmende Unternehmen arbeiten), ist die fremdübliche Vergütung der von den entsandten Mitarbeitern erbrachten Leistungen vielfach die einzige erforderliche Zahlung.

1.155 Es gilt allerdings darauf hinzuweisen, dass die Entsendung von einem oder mehreren Mitarbeitern in manchen Situationen, je nach den konkreten Gegebenheiten und Umständen, zur Übertragung von wertvollem Know-how oder anderen immateriellen Werten von einem Konzernunternehmen an ein anderes führen kann. Beispielsweise kann ein von Unternehmen A in Unternehmen B entsandter Mitarbeiter eine Geheimformel kennen, die Unternehmen A gehört, und diese Geheimformel Unternehmen B für seine Geschäftstätigkeit zur Verfügung stellen. Desgleichen können Mitarbeiter von Unternehmen A, die in Unternehmen B entsandt werden, um dort bei der Inbetriebnahme einer neuen Fabrikanlage zu helfen, Unternehmen B Fertigungs-Know-how von Unternehmen A zur Verfügung stellen, das Unternehmen B in seiner Geschäftstätigkeit einsetzen kann. Wenn eine solche Zurverfügungstellung von Know-how oder sonstigen immateriellen Werten aus der Entsendung von Mitarbeitern resultiert, sollte sie nach den Bestimmungen von Kapitel VI gesondert untersucht werden und sollte ein angemessener Preis für das Recht zur Nutzung der betreffenden immateriellen Werte gezahlt werden.

1.156 Des Weiteren gilt es darauf hinzuweisen, dass der Zugang zu einer Gruppe von Mitarbeitern mit einem besonderen Kompetenz- und Erfahrungsschatz unter bestimmten Umständen den Wert der übertragenen immateriellen Werte oder sonstigen Wirtschaftsgüter erhöhen kann, selbst wenn die Mitarbeiter, aus denen sich diese Gruppe zusammensetzt, nicht entsandt werden. Beispiel 23 im Anhang zu Kapitel VI veranschaulicht einen Fall, bei dem das Zusammenwirken von immateriellen Werten mit dem Zugang zu einer Gruppe von Mitarbeitern in einer Verrechnungspreisanalyse wichtig sein kann.

D.8. Synergien innerhalb eines multinationalen Konzerns

1.157 Vergleichbarkeitsprobleme sowie die Notwendigkeit von Anpassungen zur Herstellung der Vergleichbarkeit können auch durch das Vorhandensein von Synergien innerhalb eines multinationalen Konzerns entstehen. In manchen Fällen können multinationale Konzerne und die verbundenen Unternehmen, aus denen sie sich zusammensetzen, von Interaktionen oder Synergien zwischen den Konzernunternehmen profitieren, die für unabhängige Unternehmen in einer ähnlichen Situation im Allgemeinen nicht bestehen. Zu solchen Synergien kann es beispielsweise infolge der vereinten Kaufkraft des Konzerns

oder von Skalenvorteilen, kombinierten und integrierten IT- und Kommunikationssystemen, einem integrierten Management, der Vermeidung von Doppelarbeit, erhöhtem Verschuldungsspielraum und zahlreichen ähnlichen Faktoren kommen. Solche Konzernsynergien sind häufig für den Konzern als Ganzes von Vorteil und können daher den von den Konzernunternehmen erwirtschafteten Gesamtgewinn erhöhen, je nachdem ob die erwarteten Kosteneinsparungen tatsächlich erzielt werden und abhängig von den Wettbewerbsbedingungen. In anderen Fällen können die Synergien einen negativen Effekt haben, zum Beispiel wenn der Umfang und Rahmen der Geschäftstätigkeit bürokratische Hindernisse entstehen lässt, vor denen kleinere und flexiblere Unternehmen nicht stehen, oder wenn ein Teil des Konzerns aufgrund konzernweit geltender Standards, die vom multinationalen Konzern aufgestellt werden, gezwungen ist, mit IT- oder Kommunikationssystemen zu arbeiten, die für seine Geschäftstätigkeit nicht optimal sind.

1.158 Ziffer 7.13 dieser Leitlinien empfiehlt, nicht zu unterstellen, dass ein verbundenes Unternehmen eine konzerninterne Dienstleistung erhalten hat, oder von ihm nicht zu verlangen, eine Zahlung zu leisten, wenn ihm zufällige Vorteile entstehen, die lediglich seiner Zugehörigkeit zu einem größeren multinationalen Konzern zuzuschreiben sind. In diesem Kontext bezieht sich der Begriff „zufällig“ auf Vorteile, die nur aufgrund der Zugehörigkeit zu einem Konzern entstehen, ohne dass diese Vorteile durch bewusste konzertierte Aktionen oder Geschäftsvorfälle herbeigeführt worden wären. Er beinhaltet keinen Hinweis auf den Umfang dieser Vorteile, noch soll er den Schluss nahelegen, solche Vorteile müssten gering oder relativ unbedeutend sein. In Übereinstimmung mit dieser allgemeinen Sichtweise zufälliger Vorteile der Konzernzugehörigkeit gilt, dass wenn durch Synergien bedingte Vor- oder Nachteile nur der Zugehörigkeit zu einem multinationalen Konzern zuzuschreiben sind, ohne dass ein bewusstes konzertiertes Handeln der Konzernunternehmen vorliegt oder eine Dienstleistung oder sonstige Funktion von Konzernunternehmen erbracht wurde, solche Synergieeffekte der Konzernzugehörigkeit nicht gesondert vergütet oder speziell zwischen den Mitgliedern des multinationalen Konzerns aufgeteilt werden müssen.

1.159 In manchen Situationen können durch Synergien bedingte Vor- und Nachteile der Konzernzugehörigkeit jedoch durch bewusstes konzertiertes Handeln der Konzernunternehmen herbeigeführt werden und für ein multinationales Unternehmen auf dem Markt einen wesentlichen, klar identifizierbaren strukturellen Vor- oder Nachteil gegenüber Marktteilnehmern darstellen, die nicht Teil eines multinationalen Konzerns sind und die vergleichbare Geschäftsvorfälle tätigen. Ob ein solcher struktureller Vor- oder Nachteil besteht, was die Art und die Ursache des positiven oder negativen Synergieeffekts ist und ob dieser positive oder negative Effekt durch bewusstes konzertiertes Handeln herbeigeführt wurde, kann nur im Wege einer gründlichen Funktions- und Vergleichbarkeitsanalyse bestimmt werden⁵.

1.160 Wenn ein Konzern beispielsweise konkrete Schritte zur Zentralisierung des Einkaufs in einem einzigen Konzernunternehmen unternimmt, um von Mengenrabatten zu profitieren, und wenn dieses Konzernunternehmen die Waren, die es einkauft, an andere Konzernunternehmen weiterverkauft, so findet eine bewusste konzertierte Aktion statt, um Nutzen aus der vereinten Kaufkraft des Konzerns zu ziehen. Auch wenn ein zentraler Einkaufsmanager in der Muttergesellschaft oder in einem regionalen Managementzentrum eine Dienstleistung erbringt, die darin besteht, mit einem Zulieferer einen Rabatt für den ganzen Konzern unter der Bedingung auszuhandeln, dass ein konzernweites Mindestabsatzvolumen gesichert ist, und wenn die Konzernunternehmen dann bei diesem Zulieferer einkaufen und den Rabatt erhalten, liegt ein bewusstes konzertiertes Handeln vor, auch wenn es nicht zu spezifischen Kauf- und Verkaufsgeschäften zwischen den Konzern-

unternehmen gekommen ist. Wenn ein Zulieferer einem Unternehmen eines Konzerns von sich aus einen günstigen Preis anbietet, weil er hofft, so Aufträge von anderen Unternehmen dieses Konzerns zu erlangen, liegt hingegen kein bewusstes konzertiertes Handeln des Konzerns vor.

1.161 Wenn Unternehmenssynergien, die aus bewussten konzertierten Aktionen des Konzerns resultieren, einem Unternehmen eines multinationalen Konzerns wesentliche Vor- oder Nachteile verschaffen, die ein vergleichbares unabhängiges Unternehmen in der Regel nicht hat, muss Folgendes bestimmt werden: i) die Art des Vor- oder Nachteils, ii) der Umfang des verschafften Vor- oder Nachteils und iii) wie dieser Vor- oder Nachteil auf die verschiedenen Unternehmen eines multinationalen Konzerns aufgeteilt werden sollte.

1.162 Wenn wichtige Konzernsynergien bestehen und bewusstem konzertiertem Handeln zugeschrieben werden können, sollten die aus solchen Synergien erwachsenden Vorteile im Allgemeinen zwischen den einzelnen Konzernunternehmen proportional zu ihrem Beitrag zum Entstehen der Synergien aufgeteilt werden. Wenn Konzernunternehmen beispielsweise bewusste konzertierte Maßnahmen ergreifen, um die Einkaufsaktivitäten zusammenzulegen und so die Skalenvorteile zu nutzen, die sich aus einer hohen Abnahmemenge ergeben, sollten die nach angemessener Vergütung des Unternehmens, das die Einkaufsaktivitäten koordiniert, verbleibenden Vorteile dieser Großeinkaufssynergien zwischen den Konzernunternehmen proportional zu ihrem jeweiligen Einkaufsvolumen aufgeteilt werden.

1.163 Zur Berücksichtigung von Konzernsynergien müssen möglicherweise Anpassungen zur Herstellung der Vergleichbarkeit vorgenommen werden.

Beispiel 1

1.164 P ist die Muttergesellschaft eines multinationalen Konzerns, der einer Finanzdienstleistungstätigkeit nachgeht. Dank seiner starken Konzernbilanz kann P auf Dauer ein AAA-Kreditrating wahren. S ist ein Unternehmen des multinationalen Konzerns, das die gleichen Finanzdienstleistungen anbietet wie andere Konzernunternehmen, was es in großem Umfang auf einem wichtigen Markt tut. Seine eigene Bilanzstärke würde jedoch nur für ein Baa-Kreditrating ausreichen. Weil S jedoch Mitglied des Konzerns von P ist, sind große unabhängige Kreditgeber bereit, ihm Geld zu Zinssätzen zu verleihen, wie sie unabhängigen Kreditnehmern mit A-Rating berechnet werden, d.h. Zinssätzen, die niedriger sind, als S sie bezahlen müsste, wenn es ein unabhängiges Unternehmen mit gleicher Bilanz wäre, aber höher als die Zinsen, die der Muttergesellschaft des multinationalen Konzerns berechnet werden.

1.165 Nehmen wir an, S leiht sich 50 Mio. Euro bei einem unabhängigen Kreditgeber zu dem Marktzins, der Kreditnehmern mit A-Kreditrating berechnet wird. Nehmen wir ferner an, dass S gleichzeitig 50 Mio. Euro bei T aufnimmt, einer anderen Tochtergesellschaft von P mit den gleichen Merkmalen wie der unabhängige Kreditgeber, und zwar zu den gleichen Bedingungen und dem gleichen Zinssatz, wie ihn der unabhängige Kreditgeber berechnet (d.h. einem Zinssatz, der auf einem A-Kreditrating beruht). Nehmen wir weiter an, dass der unabhängige Kreditgeber bei der Festlegung seiner Kreditbedingungen Kenntnis von den anderen Krediten von S hatte, einschließlich des zeitgleichen Kredits, den S bei T aufgenommen hat.

1.166 In diesem Fall handelt es sich bei dem Zinssatz, den T für den Kredit an S berechnet, um einen fremdüblichen Zinssatz, weil i) es der gleiche Zinssatz ist, der S von einem unabhängigen Kreditgeber berechnet wird, und ii) keine Zahlung oder sonstige Anpassung

für die Konzernsynergieeffekte nötig ist, dank denen S bei unabhängigen Unternehmen einen Kredit zu einem Zinssatz aufnehmen kann, der niedriger ist als der Zinssatz, der berechnet würde, wenn er nicht dem Konzern angehören würde, denn diese Synergieeffekte bei der Kreditaufnahme ergeben sich allein aus der Zugehörigkeit zum Konzern und sind nicht die Folge bewusster konzertierter Aktionen von Mitgliedern des multinationalen Konzerns.

Beispiel 2⁶

1.167 Die Sachverhalte in Bezug auf das Kreditrating und die Kreditmöglichkeiten von S sind dieselben wie im vorstehenden Beispiel. S nimmt 50 Mio. Euro bei Bank A auf. Die Funktionsanalyse ergibt, dass Bank A dem Unternehmen S dafür einen Zinssatz berechnen würde, wie ihn Kreditnehmer mit A-Rating ohne formelle Bürgschaft zahlen müssen. P erklärt sich jedoch bereit, für den Kredit von Bank A zu bürgen, um Bank A dazu zu bewegen, einen Zinssatz zu berechnen, wie er Kreditnehmern mit AAA-Rating angeboten würde. In diesem Fall sollte S verpflichtet werden, P eine Bürgschaftsgebühr dafür zu zahlen, dass es ihm die explizite Bürgschaft gibt. Bei der Berechnung der fremdüblichen Bürgschaftsgebühr muss den Vorteilen Rechnung getragen werden, die sich aus der Anhebung des Kreditratings von S von A auf AAA ergeben und nicht etwa von Baa auf AAA. Die Anhebung des Kreditratings von S von Baa auf A ist dem Konzernsynergieeffekt zuzuschreiben, der sich allein aus der passiven Zugehörigkeit zum Konzern ergibt und der den Ausführungen dieses Abschnitts zufolge nicht vergütet werden muss. Die Anhebung des Kreditratings von A auf AAA ist bewusststem konzertiertem Handeln, nämlich der Gewährung der Bürgschaft durch P, zuzuschreiben und sollte daher vergütet werden.

Beispiel 3

1.168 Nehmen wir an, dass Unternehmen A zum zentralen Einkaufsmanager für den gesamten Konzern bestellt wurde. Es kauft bei unabhängigen Zulieferern ein und verkauft die eingekauften Waren an verbundene Unternehmen. Unternehmen A kann allein durch den Verhandlungsvorteil, der sich aus der vereinten Kaufkraft des Konzerns ergibt, für ein bestimmtes Produkt einen Preisnachlass von 200 US-\$ auf 110 US-\$ pro Stück aushandeln. In diesem Fall würde der fremdübliche Preis für die von Unternehmen A an die anderen Konzernunternehmen weiterverkauften Artikel weder bei noch nahe bei 200 US-\$ pro Stück liegen. Vielmehr müsste der fremdübliche Preis Unternehmen A für die Dienste entschädigen, die es mit der Koordinierung der Einkaufsaktivitäten leistet. Wenn die Vergleichbarkeits- und Funktionsanalyse ergibt, dass im Fall vergleichbarer Fremdgeschäftsvorfälle mit gleichem Einkaufsvolumen für eine vergleichbare Koordinationstätigkeit eine Dienstleistungsvergütung gezahlt würde, die sich aus den Kosten von Unternehmen A zuzüglich einer Gewinnspanne errechnet, was einer Gesamtdienstleistungsvergütung von 6 US-\$ entspricht, dann würde der konzerninterne Preis für die von Unternehmen A weiterverkauften Artikel ungefähr 116 US-\$ pro Stück betragen. In diesem Fall entsteht jedem Konzernunternehmen durch die Gesamtkaufkraft des Konzerns ein Preisvorteil in Höhe von etwa 84 US-\$ je Artikel. Unternehmen A verdient zusätzlich 6 US-\$ je eingekauften Artikel durch die Dienstleistung, die es den anderen Konzernunternehmen erbringt.

Beispiel 4

1.169 Angenommen, die Situation sei die gleiche wie in Beispiel 3, außer dass Unternehmen A die Artikel nicht selbst einkauft und weiterverkauft, sondern den Preisnachlass für den Konzern insgesamt aushandelt, und dass die Konzernunternehmen dann direkt bei dem unabhängigen

Zulieferer einkaufen. In diesem Fall kann davon ausgegangen werden, dass Unternehmen A der Vergleichbarkeitsanalyse zufolge für die Koordinierungstätigkeiten, die es für die anderen Konzernunternehmen wahrnimmt, Anspruch auf eine Dienstleistungsvergütung in Höhe von 5 \$ pro Stück hat. (Dass in Beispiel 4 von einer niedrigeren Dienstleistungsvergütung ausgegangen wird als in Beispiel 3, ist darauf zurückzuführen, dass der Dienstleister hier ein geringeres Risiko eingehen dürfte, da er nicht Eigentümer der Artikel wird und keine Lagerbestände unterhalten muss.) Den Konzernunternehmen, die die Artikel einkaufen, verbleibt der auf ihre eigenen Einkäufe entfallende Anteil an dem Vorteil, der sich aus dem Konzernpreinsnachlass ergibt, nach Zahlung der Dienstleistungsvergütung.

Beispiel 5

1.170 Nehmen wir an, dass ein multinationaler Konzern mit Sitz in Staat A Fertigungstöchter in Staat B und Staat C hat. In Staat B gilt ein Steuersatz von 30% und in Staat C ein Steuersatz von 10%. Zudem verfügt der Konzern über ein gemeinsames Dienstleistungszentrum in Staat D. Nehmen wir an, dass die Fertigungstöchter in Staat B und Staat C als Vorleistungen für ihre Produktion jeweils 5 000 Artikel benötigen, die von einem unabhängigen Zulieferer hergestellt werden. Nehmen wir ferner an, dass das gemeinsame Dienstleistungszentrum in Staat D von den anderen Konzernunternehmen, einschließlich der Fertigungstöchter in Staat B und Staat C, für seine Gesamttätigkeit stets auf Kostenaufschlagsbasis vergütet wird, was für die Zwecke dieses Beispiels der fremdüblichen Vergütung für den Umfang und die Art der erbrachten Leistungen entspricht.

1.171 Der unabhängige Zulieferer verkauft die benötigten Artikel für 10 US-\$ pro Stück und gewährt einen 5%igen Preisnachlass bei einer Abnahmemenge von über 7 500 Stück. Ein Einkaufsmitarbeiter des gemeinsamen Dienstleistungszentrums in Staat D wendet sich an den unabhängigen Zulieferer und lässt sich bestätigen, dass wenn die Fertigungstöchter in Staat B und Staat C gleichzeitig jeweils 5 000 Stück abnehmen, was 10 000 Stück für den Konzern insgesamt entspricht, der Nachlass für die gesamte Absatzmenge des Konzerns gewährt wird. Der unabhängige Zulieferer bestätigt, dass er dem multinationalen Konzern insgesamt 10 000 Stück für einen Gesamtpreis von 95 000 US-\$ verkaufen wird, d.h. mit einer Ermäßigung von 5% im Vergleich zu dem Preis, zu dem die beiden Fertigungstöchter alleine die Artikel bei dem Zulieferer kaufen könnten.

1.172 Der Einkaufsmitarbeiter des Dienstleistungszentrums gibt dann die benötigten Artikel in Auftrag und bittet den Zulieferer, dem Fertigungsunternehmen in Staat B 5 000 Artikel zu einem Gesamtpreis von 50 000 US-\$ und dem Fertigungsunternehmen in Staat C 5 000 Artikel zu einem Gesamtpreis von 45 000 US-\$ in Rechnung zu stellen. Der Zulieferer stimmt dem zu, da er so den vereinbarten Preis von 95 000 US-\$ für die insgesamt 10 000 gelieferten Artikel erhält.

1.173 In diesem Fall ist Staat B berechtigt, eine Verrechnungspreiskorrektur vorzunehmen, durch die sich die Ausgaben der Fertigungstochter in Staat B um 2 500 US-\$ verringern. Die Verrechnungspreiskorrektur ist angemessen, weil der Konzernsynergieeffekt, der aus der größeren Einkaufsmenge resultiert, durch die Preisvereinbarungen falsch aufgeteilt wurde. Sie ist angemessen, obwohl die Fertigungstochter in Staat B allein nicht in der Lage gewesen wäre, die Artikel für weniger als die 50 000 US-\$ einzukaufen, die sie für sie bezahlt hat. Die bewusste konzertierte Aktion des Konzerns zur Aushandlung des Preisnachlasses bietet eine Grundlage, um einen Teil des Preisnachlasses der Fertigungstochter in Staat B zuzurechnen, obwohl kein expliziter Geschäftsvorfall zwischen den Fertigungstöchtern in Staat B und Staat C stattfand.

ROHSTOFFGESCHÄFTE

Ergänzungen zu Kapitel II der Verrechnungspreisleitlinien

Zusammenfassung

Dieses Kapitel des Berichts enthält neue Leitlinien im Hinblick auf Rohstoffgeschäfte, die unmittelbar nach Ziffer 2.16 der Verrechnungspreisleitlinien von 2010 eingefügt werden sollen.

Unter Punkt 10 des BEPS-Aktionsplans werden die G20- und OECD-Staaten angewiesen, Verrechnungspreisvorschriften zum Schutz vor üblichen Formen gewinnverkürzender Zahlungen zu entwickeln. Im Rahmen dieses Mandats haben die G20- und OECD-Staaten die Verrechnungspreisaspekte grenzüberschreitender Rohstoffgeschäfte zwischen verbundenen Unternehmen („Rohstoffgeschäfte“) untersucht. Das Ergebnis dieser Arbeit ist ein verbesserter Rahmen für die Analyse von Rohstoffgeschäften aus der Verrechnungspreisperspektive, was zu einer konsistenteren Vorgehensweise der Steuerverwaltungen und Steuerpflichtigen bei der Bestimmung des fremdüblichen Preises für Rohstoffgeschäfte führen und sicherstellen sollte, dass die Preisfindung die Wertschöpfung widerspiegelt.

Kapitel II der Verrechnungspreisleitlinien wurde dahingehend geändert, dass neue Leitlinien aufgenommen wurden, die speziell für Rohstoffgeschäfte gelten. Diese Ausführungen stützen sich auf die Erfahrungen von Staaten, die innerstaatliche Vorschriften für die Preisbestimmung von Rohstoffgeschäften eingeführt haben. Die neuen Leitlinien enthalten:

- Eine Klarstellung der bestehenden Leitlinien zur Anwendung der Preisvergleichsmethode (CUP-Methode) bei Rohstoffgeschäften. Die neuen Leitlinien besagen, dass i) die Preisvergleichsmethode im Allgemeinen eine angemessene Verrechnungspreismethode für Rohstoffgeschäfte zwischen verbundenen Unternehmen darstellt, ii) notierte Preise im Rahmen der Preisvergleichsmethode vorbehaltlich einer Reihe von Erwägungen als Bezugswert für die Bestimmung des fremdüblichen Preises für das konzerninterne Rohstoffgeschäft herangezogen werden können und iii) bei Bedarf hinreichend genaue Anpassungsrechnungen vorgenommen werden sollten, um sicherzustellen, dass die wirtschaftlich relevanten Merkmale der konzerninternen Geschäftsvorfälle und der Fremdg Geschäftsvorfälle hinreichend vergleichbar sind.
- Neue Ausführungen bezüglich der Ermittlung des Preisstellungsdatums für Rohstoffgeschäfte. Diese Ausführungen sollen verhindern, dass Steuerpflichtige in Verträgen Preisstellungsdaten verwenden, die es ermöglichen, den jeweils günstigsten notierten Preis heranzuziehen. Sie erlaubt es den Steuerverwaltungen, unter bestimmten Umständen das Versanddatum (oder jedes andere Datum, für das Nachweise vorliegen) als Preisstellungsdatum für das Rohstoffgeschäft zugrunde zu legen.

Die im Rahmen anderer BEPS-Aktionspunkte entwickelten Leitlinien sind ebenfalls relevant für den Umgang mit Fragen in Bezug auf Rohstoffgeschäfte. Dies sind insbesondere die überarbeiteten Standards für die Verrechnungspreisdokumentation (Punkt 13 des BEPS-Aktionsplans) und die Erläuterungen im Kapitel „Leitlinien für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes“ (Punkt 9 des BEPS-Aktionsplans).

Die vorliegenden neuen Leitlinien werden durch weitere Arbeiten ergänzt werden, die die G20-Arbeitsgruppe Entwicklung im Anschluss an OECD-Berichte über die Auswirkungen von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) in Entwicklungsländern in Auftrag gegeben hat⁷. Das Ergebnis dieser Arbeiten wird rohstoffreichen Staaten Kenntnisse, optimale Verfahrensweisen („Best Practices“) und Instrumente für die Preisbestimmung von Rohstoffgeschäften für Verrechnungspreiszwecke an die Hand geben.

Die folgenden Absätze werden in Kapitel II der Verrechnungspreisleitlinien unmittelbar nach Ziffer 2.16 eingefügt.

2.16A Vorbehaltlich der Leitlinien in Ziffer 2.2 für die Auswahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode unter den Gegebenheiten eines bestimmten Falls ist die Preisvergleichsmethode im Allgemeinen eine angemessene Verrechnungspreismethode für die Bestimmung des fremdüblichen Preises für die Übertragung von Rohstoffen zwischen verbundenen Unternehmen. Der Verweis auf „Rohstoffe“ ist dahingehend zu verstehen, dass er physische Produkte umfasst, für die unabhängige Unternehmen in der Branche einen notierten Preis als Bezugswert für die Bestimmung der Preise in Fremdgeschäftsvorfällen heranziehen. Der Ausdruck „notierter Preis“ bezieht sich auf den im relevanten Zeitraum auf einer internationalen oder nationalen Rohstoffbörse für den Rohstoff erhaltenen Preis. In diesem Zusammenhang umfasst ein notierter Preis auch Preise, die bei anerkannten und transparenten Preisberichtsstellen oder Statistikbehörden oder staatlichen Preissetzungsbehörden beschafft werden, wenn unabhängige Unternehmen solche Indizes als Bezugswerte für die Preisbildung in Geschäftsvorfällen verwenden, die sie miteinander durchführen.

2.16B Im Rahmen der Preisvergleichsmethode kann der fremdübliche Preis für Rohstoffgeschäfte unter Bezugnahme auf vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle und unter Bezugnahme auf vergleichbare Vereinbarungen zwischen fremden Dritten, die sich im notierten Preis widerspiegeln, bestimmt werden. Notierte Rohstoffpreise spiegeln normalerweise die zwischen unabhängigen Käufern und Verkäufern auf dem Markt getroffene Vereinbarung über den Preis für eine bestimmte Art und Menge eines Rohstoffs, der unter bestimmten Bedingungen gehandelt wird, zu einem bestimmten Zeitpunkt wider. Ein maßgeblicher Faktor für die Angemessenheit der Verwendung des notierten Preises für einen bestimmten Rohstoff ist die Frage, inwieweit der notierte Preis in der Branche allgemein und routinemäßig im Rahmen des ordentlichen Geschäftsablaufs genutzt wird, um Preise für Fremdgeschäftsvorfälle auszuhandeln, die mit dem konzerninternen Geschäftsvorfall vergleichbar sind. Notierte Preise können folglich je nach den Gegebenheiten und Umständen des einzelnen Falls als Bezugswert für die Preisbestimmung in Rohstoffgeschäften zwischen verbundenen Unternehmen betrachtet werden. Steuerpflichtige und Steuerverwaltungen sollten bei der Anwendung des sachgerecht ausgewählten notierten Preises konsistent vorgehen.

2.16C Damit die Preisvergleichsmethode verlässlich auf Rohstoffgeschäfte angewendet werden kann, müssen die wirtschaftlich relevanten Merkmale des konzerninternen Geschäftsvorfalles und der Fremdgeschäftsvorfälle bzw. der Vereinbarungen zwischen unabhängigen Unternehmen, die sich im notierten Preis widerspiegeln, vergleichbar sein. Bei Rohstoffen umfassen die wirtschaftlich relevanten Merkmale u.a. die physischen Eigenschaften und die Qualität des Rohstoffs sowie die Vertragsbedingungen des konzerninternen Geschäftsvorfalles, wie beispielsweise das gehandelte Volumen, die Laufzeit der Vereinbarungen, den Zeitpunkt und die Bedingungen der Lieferung, den Transport, die Versicherung und die Devisenbedingungen. Bei einigen Rohstoffen können bestimmte wirtschaftlich relevante Merkmale (z.B. eine unverzügliche Lieferung) zu einem Preisaufschlag oder -nachlass führen. Wenn der notierte Preis als Bezugswert für die Bestimmung des fremdüblichen Preises oder Preisspektrums verwendet wird, können die standardisierten Verträge, in denen die Spezifikationen festgelegt sind, auf deren Grundlage die Rohstoffe an der Börse gehandelt werden und die zu einem notierten Preis für den Rohstoff führen, relevant sein. Falls zwischen den Bedingungen des konzerninternen Geschäftsvorfalles und den Bedingungen der Fremdgeschäftsvorfälle oder den Bedingungen, die den notierten Preis des Rohstoffs bestimmen, Unterschiede bestehen, die den Preis

der untersuchten Rohstoffgeschäfte wesentlich beeinflussen, sollten hinreichend genaue Anpassungen vorgenommen werden, um sicherzustellen, dass die wirtschaftlich relevanten Merkmale der Geschäftsvorfälle vergleichbar sind. Beiträge anderer Beteiligter in der Lieferkette in Form von ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerten und übernommenen Risiken sollten im Einklang mit den in diesen Leitlinien enthaltenen Erläuterungen vergütet werden.

2.16D Um den Steuerverwaltungen bei der Durchführung einer sachlich fundierten Prüfung der Verrechnungspreispraxis des Steuerpflichtigen zu helfen, sollten die Steuerpflichtigen verlässliche Nachweise vorlegen und im Rahmen ihrer Verrechnungspreisdokumentation die Preissetzungspolitik bei Rohstoffgeschäften, die erforderlichen Informationen zur Begründung von Preisanpassungen auf der Basis der vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfälle oder von vergleichbaren Vereinbarungen zwischen unabhängigen Unternehmen, die sich im notierten Preis widerspiegeln, sowie andere relevante Informationen, wie beispielsweise die verwendeten Preisformeln, Vereinbarungen mit unabhängigen Endkunden, Preisaufläge oder -abschläge, das Preisstellungsdatum, Informationen über die Lieferkette sowie für nichtsteuerliche Zwecke erstellte Informationen dokumentieren.

2.16E Ein besonders relevanter Faktor für Rohstoffgeschäfte, die unter Bezugnahme auf den notierten Preis bestimmt werden, ist das Preisstellungsdatum, worunter der konkrete Zeitpunkt, das konkrete Datum oder der konkrete Zeitraum (z.B. eine bestimmte Zeitspanne, für die ein Durchschnittspreis ermittelt wird) zu verstehen sind, die von den Beteiligten für die Bestimmung des Preises von Rohstoffgeschäften gewählt wurden. Wenn der Steuerpflichtige verlässliche Nachweise für das von den verbundenen Unternehmen im betreffenden konzerninternen Geschäftsvorfall zum Zeitpunkt des Abschlusses des Geschäftsvorfalles vereinbarte Preisstellungsdatum vorlegen kann (Angebote und Auftragsannahmen, Verträge oder registrierte Verträge oder sonstige Dokumente, in denen die Bedingungen der Vereinbarungen festgelegt sind, können beispielsweise verlässliche Nachweise darstellen), und sich dies mit dem tatsächlichen Verhalten der Beteiligten oder anderen Sachverhalten des Falls deckt, sollten die Steuerverwaltungen nach den in Abschnitt D von Kapitel I aufgeführten Leitlinien zur sachgerechten Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalles den Preis des Rohstoffgeschäfts unter Bezugnahme auf das von den verbundenen Unternehmen vereinbarte Preisstellungsdatum bestimmen. Wenn sich das in einer schriftlichen Vereinbarung zwischen den verbundenen Unternehmen aufgeführte Preisstellungsdatum nicht mit dem tatsächlichen Verhalten der Beteiligten oder anderen Sachverhalten des Falls deckt, kann die Steuerverwaltung im Einklang mit diesen anderen Sachverhalten und dem, was unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen vereinbart hätten (unter Berücksichtigung der branchenüblichen Gepflogenheiten), ein anderes Preisstellungsdatum festlegen. Wenn der Steuerpflichtige keine verlässlichen Nachweise für das von den verbundenen Unternehmen in dem konzerninternen Geschäftsvorfall vereinbarte Preisstellungsdatum vorlegt und die Steuerverwaltung nach den Leitlinien in Abschnitt D von Kapitel I anderweitig kein anderes Preisstellungsdatum bestimmen kann, kann die Steuerverwaltung ein Preisstellungsdatum für das Rohstoffgeschäft auf der Basis der der Steuerverwaltung vorliegenden Evidenz festlegen; dabei kann es sich um das Versanddatum handeln, das im Konnossement oder, je nach Transportmittel, in einem gleichwertigen Dokument aufgeführt ist. Dies würde bedeuten, dass der Preis der Rohstoffe, die Gegenstand des Geschäftsvorfalles sind, vorbehaltlich angemessener Anpassungsrechnungen auf der Basis der der Steuerverwaltung vorliegenden Informationen unter Bezugnahme auf den durchschnittlichen, am Versanddatum notierten Preis bestimmt wird. Es wäre wichtig, die Lösung von Doppelbesteuerungsfällen, die sich aus der Anwendung des unterstellten Preisstellungsdatums ergeben, durch Zugang zu dem im geltenden Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen Verständigungsverfahren zu gestatten.

RAHMEN DER ARBEITEN ZU DEN LEITLINIEN ZUR GESCHÄFTSVORFALLBEZOGENEN GEWINNAUFTEILUNGSMETHODE

Zusammenfassung

Punkt 10 des BEPS-Aktionsplans soll Klarheit schaffen hinsichtlich der Anwendung von Verrechnungspreismethoden und insbesondere der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode im Kontext globaler Wertschöpfungsketten.

Um jene Aspekte der Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode zu ermitteln, für die eine Klarstellung nützlich wäre, veröffentlichte die OECD am 16. Dezember 2014 einen Diskussionsentwurf, der eine Reihe von Fragen stellte, wobei Szenarien zugrunde gelegt wurden, die ausgehend von Fällen der Anwendung von Gewinnaufteilungen entwickelt wurden, denen Delegierte der Arbeitsgruppe 6 in der Praxis begegnet sind. Dieser Diskussionsentwurf enthielt keine überarbeiteten Leitlinien. Die zum Diskussionsentwurf eingegangenen Stellungnahmen interessierter Akteure erstreckten sich auf über 500 Seiten, und eine öffentliche Konsultation am 19.-20. März 2015 stieß auf beachtliches Interesse.

Zu den wichtigsten Themen, die sich aus dem Konsultationsprozess und der anschließenden Diskussion innerhalb der Arbeitsgruppe 6 herauskristallisierten, zählt die Notwendigkeit, über eine Klarstellung, Verbesserung und Stärkung der Leitlinien in Bezug darauf nachzudenken, wann die Anwendung einer geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode angemessen ist und wie sie erfolgen soll, da die Erfahrung darauf schließen lässt, dass eine solche Methode für die Steuerpflichtigen nicht einfach anzuwenden und für die Steuerverwaltungen nicht einfach zu evaluieren sein dürfte. Dennoch bestätigte der Konsultationsprozess, dass die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilung eine nützliche Methode darstellen kann, die bei richtiger Anwendung das Potenzial birgt, die Gewinne nach dem Fremdvergleichsgrundsatz mit der Wertschöpfung in Einklang zu bringen, und die die am besten geeignete Methode sein kann, insbesondere in Situationen, in denen die Merkmale des Geschäftsvorfalles die Anwendung anderer Verrechnungspreismethoden problematisch werden lassen.

Verbesserte Leitlinien müssen klären, unter welchen Umständen die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilung in einem gegebenen Fall die am besten geeignete Methode darstellt, und beschreiben, welche Ansätze verfolgt werden können, um Gewinne auf zuverlässige Weise aufzuteilen. Die Leitlinien zu geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungen müssen zudem den Änderungen der Verrechnungspreisleitlinien Rechnung tragen, die sich aus den Arbeiten zu anderen BEPS-Aktionspunkten ergeben, darunter insbesondere die Änderungen in Bezug auf die Leitlinien zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Abschnitt zur Durchführung einer stichhaltigen Funktionsanalyse und zur Identifizierung und Aufteilung der Risiken im Abschnitt zu den Synergien sowie auf die Leitlinien zu immateriellen Werten. Die Leitlinien sollten die Schlussfolgerungen des Berichts *Herausforderungen für die*

Besteuerung der digitalen Wirtschaft (OECD, 2015) berücksichtigen, der im Zusammenhang mit dem BEPS-Aktionspunkt 1 erstellt wurde und in dem festgehalten wurde, dass den Folgen einer durch die Digitalisierung der Wirtschaft bedingten, stärkeren Integration der Geschäftsmodelle sowie der potenziellen Rolle von Gewinnaufteilungen zur Berücksichtigung dieser Integration besondere Aufmerksamkeit gewidmet werden sollte⁸. Darüber hinaus sollten die Leitlinien den weiteren Arbeiten zur Ausarbeitung von Verrechnungspreisansätzen in Situationen Rechnung tragen, in denen nur begrenzt Vergleichswerte zur Verfügung stehen, beispielsweise aufgrund der spezifischen Merkmale des konzerninternen Geschäftsvorfalles, und klären, wie die am besten geeignete Methode in solchen Fällen ausgewählt werden sollte. Dies betrifft Arbeiten, die nach dem Erscheinen von OECD-Berichten über die Auswirkungen von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) in Entwicklungsländern von der G20-Arbeitsgruppe Entwicklung in Auftrag gegeben wurden⁹, einschließlich der Ausarbeitung eines Instrumentariums für Niedrigeinkommensländer, das es diesen Ländern ermöglichen soll, die Herausforderungen zu bewältigen, denen sie sich aufgrund des Mangels an Vergleichswerten gegenübersehen.

Die Klärung und Stärkung der in diesem Bericht beschriebenen Leitlinien zu geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungen zusammen mit der Ausarbeitung nützlicher Beispiele zur Veranschaulichung der Situationen, in denen geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungen zuverlässig angewendet werden können, sowie der Art und Weise, wie sie angewendet werden können, um fremdvergleichskonforme Ergebnisse zu erzielen, setzt eine eingehende Prüfung der in der ersten sowie in den weiteren Konsultationen zum Leitlinienentwurf aufgeworfenen Fragen voraus. In diesem Kapitel wird der geplante Rahmen dieser Arbeiten dargelegt.

Dieser Bericht dient als Grundlage für den Entwurf der Leitlinien, die von der Arbeitsgruppe 6 im Jahresverlauf 2016 erstellt und im ersten Halbjahr 2017 fertiggestellt werden sollen. Es wird ein Diskussionsentwurf zur öffentlichen Stellungnahme vorgelegt werden, und im Mai 2016 findet eine öffentliche Konsultation statt.

Teil I: Bestehende Leitlinien zur geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode und öffentliche Konsultation

Bestehende Leitlinien

1. Die bestehenden Leitlinien zur Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode in Kapitel II, Teil III, Abschnitt C der Verrechnungspreisleitlinien lassen darauf schließen, dass der Hauptvorteil der Methode darin besteht, dass sie Lösungen für hoch integrierte Tätigkeiten, wie z.B. den weltweiten Handel mit Finanzinstrumenten, bieten kann, für die eine einseitige Methode nicht geeignet wäre. In den bestehenden Leitlinien ist ferner festgehalten, dass sich die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode auch in Situationen als die am besten geeignete Methode herausstellen kann, in denen beide Seiten einzigartige und wertvolle Beiträge zum Geschäftsvorfall leisten, z.B. in Form einzigartiger immaterieller Werte (vgl. Ziffer 2.109).
2. In den Leitlinien wird darauf hingewiesen, dass in Fällen, in denen jeder Beteiligte einzigartige und wertvolle Beiträge leistet, möglicherweise keine ausreichenden Informationen über zuverlässige Vergleichsgrößen vorliegen, um die Anwendung einer anderen Methode zu gestatten. Es wird betont, dass die Auswahl einer geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode gemäß den allgemeinen Hinweisen zur Auswahl der Verrechnungspreismethode in Ziffer 2.2 der Leitlinien erfolgen sollte (vgl. die Ziffern 2.109 und 3.39).
3. Obwohl die Leitlinien zur Gewinnaufteilung zahlreiche Beispiele für mögliche Aufteilungsschlüssel enthalten, liegt der Schwerpunkt auf vermögensbasierten und kostenbasierten Aufteilungsschlüsseln (vgl. die Ziffern 2.134-2.139). Ein Ansatz, bei dem die Gewinne so aufgeteilt werden, dass jeder Beteiligte dieselbe Rendite aus dem eingesetzten Kapital erzielt, findet versuchsweise Erwähnung (Ziffer 2.145).
4. Kapitel VI der Verrechnungspreisleitlinien „Besondere Überlegungen für immaterielle Wirtschaftsgüter“ enthält eine Reihe von Verweisen auf die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode sowie auf Situationen, in denen die bestehenden Leitlinien zu ihrer Anwendung möglicherweise klarer formuliert werden müssen. Die Leitlinien legen beispielsweise Folgendes nahe:
 - In einigen Fällen können Gewinnaufteilungs- oder Bewertungsmethoden für die Evaluierung fremdvergleichskonformer Gewinnaufteilungen in Situationen sinnvoll sein, in denen bedeutende Funktionen ausgelagert werden und keine Informationen über vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle verfügbar sind¹⁰.
 - Liegen keine Informationen über vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle vor, ist die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode eine Methode, die sich in Situationen als sinnvoll erweisen kann, in denen der Preis von Übertragungen immaterieller Werte bestimmt werden muss¹¹. Dies kann die Übertragung von teilentwickelten immateriellen Werten oder die Übertragung aller oder begrenzter Rechte an einem vollständig entwickelten immateriellen Wert umfassen.
5. Des Weiteren können einige Aspekte von Kapitel I der Verrechnungspreisleitlinien die Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode nahelegen, es

liegen diesbezüglich aber noch keine spezifischen Leitlinien vor. Von besonderem Interesse sind in dieser Hinsicht Situationen, in denen mehrere an einem Geschäftsvorfall beteiligte Unternehmen Kontrolle über ein Risiko ausüben, so dass eine Aufteilung der potenziellen negativen und positiven Folgen des Risikos angebracht sein könnte, was auch für die Aufteilung von Synergien innerhalb des Konzerns gilt, die durch bewusste konzertierte Aktionen entstehen.

Rahmen der überarbeiteten Leitlinien

6. Die überarbeiteten Leitlinien sollten die bestehende Struktur in Kapitel II der Verrechnungspreisleitlinien übernehmen, dabei aber die nachstehenden Punkte klarstellen und ergänzen. Die praktische Anwendung sollte anhand von Beispielen veranschaulicht werden.

Am besten geeignete Methode

7. Im Diskussionsentwurf von Dezember 2014 zur Anwendung geschäftsvorfallbezogener Gewinnaufteilungsmethoden wurde festgehalten, dass die Untersuchung der Frage der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilung keine Änderungen der in Ziffer 2.2 der Leitlinien dargelegten Hinweise für die Auswahl der am besten geeigneten Methode zur Folge hat. Dennoch kam in den Stellungnahmen zum Diskussionsentwurf große Besorgnis über die Möglichkeit einer falschen Anwendung geschäftsvorfallbezogener Gewinnaufteilungsmethoden zum Ausdruck, insbesondere in Fällen, in denen die Art des Geschäftsvorfalles an sich laut der Funktionsanalyse der am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen den Schluss nahe legt, dass eine Aufteilung des Gesamtgewinns unter fremdüblichen Bedingungen nicht zu erwarten wäre. So wurden Befürchtungen dahingehend laut, dass die Gewinnaufteilungsmethode zum Einsatz kommen könnte, wenn zuverlässige Vergleichsgrößen fehlen, ohne dass geprüft würde, ob die Gewinnaufteilungsmethode selbst angemessen ist.

Hoch integrierte Geschäftstätigkeiten

8. Auch wenn es in den bestehenden Leitlinien heißt, dass sich geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethoden bei hoch integrierten Geschäftstätigkeiten als die am besten geeignete Verfahrensweise herausstellen können, dürfte die Integration allein nicht ausreichen, um die Anwendung einer derartigen Methode zu rechtfertigen. Alle multinationalen Konzerne sind mehr oder minder stark integriert, und entsprechend ist es unklar, wie das Kriterium der Integration angewendet werden sollte.

Einzigartige und wertvolle Beiträge

9. In den bestehenden Leitlinien zur Anwendung von geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethoden ist festgehalten, dass solche Methoden in Situationen, in denen beide Seiten einzigartige und wertvolle Beiträge zum Geschäftsvorfall beisteuern, die geeignetste Verfahrensweise sein können. Allerdings enthalten die bestehenden Leitlinien wenig weitere Hinweise darauf, worum es sich bei einem „einzigartigen und wertvollen Beitrag“ konkret handelt, von einem Beispiel abgesehen, in dem beide am Geschäftsvorfall beteiligte Unternehmen immaterielle Werte beisteuern.

10. In einigen Stellungnahmen zum Diskussionsentwurf von Dezember wurde vorgeschlagen, „einzigartige Beiträge“ als Beiträge zu definieren, für die es keine Vergleichsmaßstäbe aus Fremdgeschäftsvorfällen gibt, und „wertvolle Beiträge“ als solche, von denen man

sich künftige wirtschaftliche Vorteile verspricht. Andere gingen einen Schritt weiter und schlugen vor, jene Beiträge als „wertvoll“ zu bezeichnen, die wesentlich zu einer wichtigen Quelle von Wettbewerbsvorteilen beitragen. In einer Reihe von Stellungnahmen zum Diskussionsentwurf von Dezember wurde das Konzept befürwortet, wonach die gemeinsame Übernahme signifikanter Risiken einen „einzigartigen und wertvollen Beitrag“ darstellen und mithin zu der Schlussfolgerung führen könnte, dass eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode unter den gegebenen Umständen die am besten geeignete Methode ist.

Synergieeffekte

11. Der Diskussionsentwurf von Dezember umfasste ein Szenario, das ein mehrseitiges Geschäftsmodell der digitalen Wirtschaft beschreibt. Einige Kommentatoren und Delegierte der Arbeitsgruppe 6 vertreten die Auffassung, dass dieses Szenario kein spezifisches Merkmal der digitalen Wirtschaft veranschaulicht, sondern einfach den Effekt von Synergien darstellt. In solchen Fällen können beide Seiten bedeutende Beiträge zu dem oder den wichtigsten Faktoren für die Wertschöpfung des multinationalen Konzerns leisten. In den Leitlinien zu Synergien innerhalb der Konzerne heißt es, dass dort, wo Synergieeffekte das Ergebnis bewusster konzertierter Aktionen sind, die Konzernmitglieder proportional zu ihrem Beitrag zur Schaffung des Synergieeffekts an den daraus resultierenden Vorteilen beteiligt werden müssen¹². Auch wenn es unter gewissen Umständen möglich sein kann, den Beitrag jedes einzelnen Beteiligten zu messen, dürfte ein solches Verfahren nicht in der Lage sein, den potenziell bedeutenden Integrationsvorteilen Rechnung zu tragen, die durch das abgestimmte Verhalten der beiden Seiten erzielt werden.

Gewinnaufteilungsfaktoren

12. Das übergeordnete Ziel der BEPS-Aktionspunkte 8-10 besteht darin, zu gewährleisten, dass die Verrechnungspreisergebnisse mit der wirtschaftlichen Wertschöpfung übereinstimmen. Dieses Ziel wird erreicht, indem der tatsächliche Geschäftsvorfall sachgerecht abgegrenzt wird und die Preisbestimmung nach der am besten geeigneten Methode erfolgt. Im Diskussionsentwurf von Dezember wurde festgehalten, dass geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethoden einen Beitrag zur Erreichung dieses Ziels leisten könnten, und es wurde nach Praxiserfahrungen mit der Anwendung unterschiedlicher Ansätze für die Gewinnaufteilung gefragt, die Wege aufzeigen könnten, um sowohl eine stärkere Objektivität als auch die Übereinstimmung der Gewinne mit der Wertschöpfung in Fällen zu gewährleisten, in denen die Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode angemessen ist.

13. Auch wenn im Allgemeinen Einvernehmen darüber besteht, dass die Gewinnaufteilung auf einer Funktionsanalyse der Beiträge der am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen basieren sollte, ist der Mechanismus zur Quantifizierung des Werts dieser Beiträge nicht immer klar. Mögliche Mechanismen, die in der Praxis in unterschiedlichem Ausmaß zum Einsatz kommen, basieren auf dem investierten Kapital, den Kosten, Untersuchungen der funktionalen Beiträge, Faktorgewichtungen sowie den äquivalisierten erwarteten Renditen. In den Stellungnahmen wurden die Vor- und Nachteile dieser Mechanismen anhand von Kriterien wie der Verfügbarkeit der Informationen, der Messbarkeit, der Subjektivität und Praktikabilität betrachtet, wobei besonders darauf hingewiesen wurde, dass es derzeit an Leitlinien zu einem der Kernaspekte der Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode fehlt, nämlich dazu, wie die Gewinne auf zuverlässige Weise aufgeteilt werden sollten.

Anwendung der Gewinnaufteilung zur Bestimmung der Bandbreite der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenwerte oder zur Umwandlung in eine Lizenzgebühr

14. Der Diskussionsentwurf von Dezember enthielt Fragen zur Anwendung der Gewinnaufteilung mit dem Ziel der Veränderung der Bandbreite der Werte, die anhand einer geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenanalyse unter Bezugnahme auf einen Anstieg oder Rückgang des Gesamtgewinns der am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen gewonnen werden können. Außerdem stellte er eine Frage bezüglich der Anwendung einer Gewinnaufteilungsmethode zur Ermittlung des zu erwartenden Gewinnanteils und zur anschließenden Umwandlung der Analyseergebnisse in eine laufende Lizenzgebühr. Einige Kommentatoren hielten dies ebenfalls für nützliche Anregungen.

Teil II: Rahmen der Änderungen der Leitlinien zur geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode

Am besten geeignete Methode

- Die Leitlinien zu geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungen und zur Auswahl der am besten geeigneten Methode sollten die zentrale Aussage von Ziffer 2.2 der bestehenden Leitlinien unterstreichen, wonach die gemäß den Hinweisen in Abschnitt D von Kapitel I bestimmte Art des Geschäftsvorfalles ein entscheidendes Kriterium für die Auswahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode ist, selbst wenn es an Informationen zu verlässlich vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen fehlt. Die Aufteilung der Gewinne und Verluste nach einer Gewinnaufteilungsmethode kann unter gewissen Umständen eine grundlegend andere kaufmännische Beziehung zwischen den Beteiligten zum Ausdruck bringen, insbesondere was die Risikoaufteilung betrifft, als die Zahlung einer Vergütung für Waren oder Dienstleistungen. In Fällen, in denen die Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalles ergibt, dass eine Aufteilung der Gewinne wahrscheinlich kein fremdvergleichskonformes Ergebnis darstellt, werden die überarbeiteten Leitlinien die Notwendigkeit hervorheben, die besten verfügbaren Vergleichswerte zu verwenden und anzupassen, anstatt eine Gewinnaufteilungsmethode zu wählen. Eine geeignete Methode, bei der ungenaue Vergleichswerte verwendet werden, dürfte in derartigen Fällen zuverlässiger sein als eine unangemessene Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode. Deshalb werden die Leitlinien dazu, wie die am besten geeignete Methode in derart schwierigen Fällen anzuwenden ist, erweitert. Die Auswahl der am besten geeigneten Methode spielt eine besonders kritische Rolle, wenn es an zuverlässigen Vergleichsdaten mangelt, wie dies in Entwicklungsländern sehr häufig der Fall ist, und ist für die von der G20-Arbeitsgruppe Entwicklung in Auftrag gegebene Erstellung von Instrumentarien relevant, die Niedrigeinkommensländern helfen sollen, die Herausforderung zu bewältigen, vor der sie aufgrund des Mangels an Vergleichswerten stehen.

Hoch integrierte Geschäftsvorgänge

- Zusätzliche Leitlinien werden für Situationen ausgearbeitet werden, in denen eine signifikante Integration der Geschäftstätigkeiten zu der Schlussfolgerung führen kann, dass eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode die geeignetste Methode darstellt. Zu diesem Zweck sollte in den Leitlinien auf die Bedeutung einer Analyse der Wertschöpfungskette für das Verständnis des Kontexts des oder der konzerninternen Geschäftsvorfälle verwiesen werden. Im Rahmen dieser Analyse dürfte es hilfreich

sein, zwischen der sequentiellen Integration einer globalen Wertschöpfungskette (bei der die Beteiligten unterschiedliche Tätigkeiten ausüben, die durch zwischen ihnen stattfindende Geschäftsvorfälle in einer kohärenten Wertschöpfungskette miteinander verbunden sind, und bei der die Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode ohne Berücksichtigung weiterer Merkmale der Vereinbarungen möglicherweise nicht gerechtfertigt ist) und der parallelen Integration zu unterscheiden, bei der die Beteiligten innerhalb der Wertschöpfungskette oder auf einer bestimmten Stufe dieser Kette ähnliche Tätigkeiten in Bezug auf die gleichen Einnahmen, Kosten, Vermögenswerte oder Risiken ausüben). Der Verweis in den bestehenden Leitlinien auf den weltweiten Handel mit Finanzinstrumenten, der mit parallelen Tätigkeiten in Bezug auf die gleichen Vermögenswerte, Einnahmeströme und Risiken verbunden sein kann, legt den Schluss nahe, dass die bestehenden Leitlinien die Möglichkeit sahen, dass eine Aufteilung des aus dieser Form von paralleler Integration erwachsenden Gesamtgewinns angemessen ist.

Einzigartige und wertvolle Beiträge

- Es werden weitere Leitlinien und Beispiele ausgearbeitet werden, um klarzustellen, was unter „einzigartigen und wertvollen Beiträgen“ zu verstehen ist, damit die Umstände identifiziert werden können, unter denen die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode wahrscheinlich die am besten geeignete Methode darstellt. Dies wird weitere Hinweise zu einzigartigen und wertvollen Beiträgen beinhalten, die in anderer Form als von immateriellen Werten geleistet werden.
- Unter Berücksichtigung der Änderungen der Leitlinien zu immateriellen Werten werden Leitlinien ausgearbeitet werden, um die Auswahl einer geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode als am besten geeignete Methode in Fällen zu klären, in denen wichtige Funktionen im Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung und Erhaltung, dem Schutz oder der Verwertung immaterieller Werte ausgeübt werden, d.h. wenn diese Funktionen einen „einzigartigen und wertvollen Beitrag“ für die Zwecke der Ermittlung der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode darstellen.
- Bei der Ausarbeitung dieser Leitlinien sollten Situationen berücksichtigt werden, in denen unabhängige Unternehmen Gewinnaufteilungsmodelle bei vergleichbaren Geschäftsvorfällen anwenden.

Synergieeffekte

- Zusätzliche Leitlinien werden in Bezug auf die Umstände ausgearbeitet werden, die es zu berücksichtigen gilt, um zu bestimmen, ob eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode die am besten geeignete Methode für den Umgang mit Szenarien darstellen könnte, in denen innerhalb eines Konzerns bedeutende Synergien erzielt werden, und wie eine solche Gewinnaufteilungsmethode angewendet werden könnte.

Gewinnaufteilungsfaktoren

- Es werden weitere Leitlinien ausgearbeitet, die erklären, wie der Notwendigkeit einer starken Korrelation zwischen Gewinnaufteilungsfaktoren und Wertschöpfung Rechnung getragen werden kann, um ein fremdvergleichskonformes Ergebnis sicherzustellen. Verschiedene Mechanismen sollten im Detail erläutert werden, mit Beispielen für ihre Anwendung. Darüber hinaus sollten die Sensitivitäten und die praktische Anwendung der verschiedenen Mechanismen, einschließlich der Fähigkeit zur unabhängigen Prüfung der zugrunde liegenden Daten, verglichen werden, damit Leitlinien zur sachgerechten Anwendung der Mechanismen erstellt werden können.

Anwendung der Gewinnaufteilung zur Bestimmung der Bandbreite der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenwerte, der Höhe der Lizenzgebühren und anderer Zahlungsformen

- Weitere Leitlinien werden zu den Umständen erarbeitet werden, die es bei der Evaluierung der Frage zu beachten gilt, ob eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode zur Stützung von nach einer geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode erzielten Ergebnissen oder zur Bestimmung der Höhe der Lizenzgebühren oder in einer anderen Weise angewandt werden kann, die zweckmäßig ist, die Form der vertraglichen Vereinbarungen respektiert und die Verrechnungspreisergebnisse vereinfachen hilft.

IMMATERIELLE WERTE

Änderungen in Kapitel VI der Verrechnungspreisleitlinien

Zusammenfassung

Dieses Kapitel des Berichts liefert spezifische Leitlinien für die Bestimmung der fremdüblichen Bedingungen von Geschäftsvorfällen im Zusammenhang mit der Nutzung oder Übertragung immaterieller Werte nach Artikel 9 des OECD-Musterabkommens. Damit begegnen die in diesem Kapitel enthaltenen Leitlinien den Möglichkeiten der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, die sich aus der Übertragung immaterieller Werte zwischen Mitgliedern eines multinationalen Konzerns ergeben. Nach diesen Leitlinien erhalten Mitglieder des multinationalen Konzerns eine Vergütung auf der Basis des Werts, den sie durch bei der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, beim Schutz und bei der Verwertung von immateriellen Werten ausgeübte Funktionen, genutzte Vermögenswerte und übernommene Risiken schöpfen. Den Steuerverwaltungen werden neue Instrumente gegen das Problem der Informationsasymmetrie an die Hand gegeben, um die Bestimmung der angemessenen Preisstrukturen für immaterielle Werte zu erleichtern, und Bewertungsmethoden werden als nützliche Instrumente bei der Bestimmung der Preise für Geschäftsvorfälle mit immateriellen Werten anerkannt.

Die Leitlinien wurden im Rahmen von Aktionspunkt 8 des BEPS-Projekts von OECD und G20 erstellt, der die Erarbeitung von Vorschriften zur Verhinderung von Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen vorsieht, die durch die Übertragung immaterieller Werte zwischen Konzerngesellschaften herbeigeführt werden. Dies beinhaltet Folgendes: „i) die Einführung einer breiten, klar abgegrenzten Definition von immateriellen Werten; ii) die Gewährleistung dessen, dass die im Zusammenhang mit der Übertragung und Nutzung immaterieller Werte erzielten Gewinne im Einklang mit der Wertschöpfung angemessen zugeordnet (statt von der Wertschöpfung getrennt) werden; iii) die Erarbeitung von Vorschriften zu Verrechnungspreisen oder speziellen Maßnahmen in Bezug auf Übertragungen schwer zu bewertender immaterieller Werte“.

In diesem Kapitel werden die Leitlinien zu immateriellen Werten in den allgemeineren Kontext der Leitlinien zur sachgerechten Abgrenzung des Geschäftsvorfalles und zur Analyse der Risiken gestellt, die im ersten Kapitel dieses Berichts „Leitlinien für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes“ enthalten sind, was für die Behandlung der Differenz zwischen dem erwarteten und dem tatsächlichen Ertrag aus immateriellen Werten relevant ist.

Der im Kapitel „Leitlinien für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes“ enthaltene Rahmen für die Analyse der Risiken ist an ein sehr spezifisches und bedeutsames Kontrollierfordernis geknüpft, das sowohl der Fähigkeit, relevante Entscheidungsfunktionen auszuüben, als auch der tatsächlichen Ausübung solcher Funktionen Rechnung trägt. Wenn ein verbundenes Unternehmen, das ein spezifisches Risiko vertraglich übernimmt, weder die

Kontrolle über dieses Risiko ausübt noch die finanzielle Kapazität besitzt, das Risiko zu tragen, dann bestimmt der im Kapitel „Leitlinien für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes“ enthaltene Rahmen, dass das Risiko einem anderen Mitglied des multinationalen Konzerns zugeordnet wird, welches diese Kontrolle ausübt und über die finanzielle Kapazität verfügt, das Risiko zu tragen. Dieses Kontrollerfordernis wird in diesem Kapitel verwendet, um zu bestimmen, welche Beteiligten Risiken in Bezug auf immaterielle Werte tragen, aber auch um zu beurteilen, welches Mitglied des multinationalen Konzerns tatsächlich die Ausübung von ausgelagerten Funktionen im Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung des immateriellen Werts kontrolliert.

Die Leitlinien beziehen sich auf die im Kapitel „Leitlinien für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes“ erörterte Behandlung des Finanzierungsertrags und stellen sicher, dass mit der Finanzierung der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, des Schutzes oder der Verwertung eines immateriellen Werts durch ein Unternehmen, das keine der wichtigen Funktionen im Zusammenhang mit dem immateriellen Wert ausübt und keine Kontrolle über das finanzielle Risiko hat, nicht mehr als eine risikofreie Rendite erzielt wird.

Bezüglich der Bestimmung von Fremdvergleichspreisen, wenn die Wertermittlung im Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses höchst unsicher ist, erkennen die Leitlinien an, dass fremde Dritte andere Ansätze zur Berücksichtigung von Unsicherheitsfaktoren verfolgen können, die für den Wert eines immateriellen Werts relevant sind, unter anderem um einen Vertrag abzuschließen, der auf bedingten Zahlungen basiert, die von den tatsächlich erzielten Ergebnissen abhängen. Die Leitlinien tragen auch der Tatsache Rechnung, dass es sich für eine Steuerverwaltung aufgrund von Informationsasymmetrien als schwierig erweisen kann, die Verlässlichkeit der Informationen zu evaluieren, die dem Steuerpflichtigen als Grundlage für die Preisbestimmung des Geschäftsvorfalles dienen, vor allem im Fall von immateriellen Werten, deren Wert im Zeitpunkt der Übertragung äußerst ungewiss ist. Um diese Herausforderungen zu bewältigen, wurde ein Ansatz für die Preisbestimmung schwer zu bewertender immaterieller Werte entwickelt, der es dem Steuerpflichtigen gestattet nachzuweisen, dass seine Preisbestimmung auf einer sorgfältigen Verrechnungspreisanalyse basiert und zu einem fremdvergleichskonformen Ergebnis führt, während er die Steuerverwaltungen gleichzeitig vor den negativen Effekten der Informationsasymmetrie schützt. Dazu stellt der Ansatz sicher, dass die Steuerverwaltungen Ex-post-Ergebnisse als Indizienbeweis hinsichtlich der Angemessenheit der Ex-ante-Preisvereinbarungen betrachten können, wenn der Steuerpflichtige nicht nachweisen kann, dass die Unsicherheit in der angewendeten Preisbestimmungsmethode angemessen berücksichtigt wurde. Leitlinien zur Umsetzung dieses Ansatzes werden im Verlauf 2016 ausgearbeitet, und die praktische Anwendung der Ausnahmen, einschließlich der in den aktuell geltenden Ausnahmen vorgesehenen Wesentlichkeitsgrenzen und Fristen, wird unter Berücksichtigung weiterer Erfahrungen bis 2020 geprüft werden.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass die in diesem Kapitel enthaltenen Leitlinien Folgendes sicherstellen:

- Das rechtliche Eigentum eines verbundenen Unternehmens an immateriellen Werten entscheidet nicht allein über den Anspruch auf Erträge aus der Verwertung der immateriellen Werte.
- Verbundene Unternehmen, die wichtige mit der Entwicklung, Erhaltung, Verbesserung, dem Schutz und der Verwertung der immateriellen Werte zusammenhängende Wertschöpfungsfunktionen ausüben, können eine angemessene Vergütung erwarten.
- Ein verbundenes Unternehmen, das Risiken im Zusammenhang mit der Entwicklung, Erhaltung, Verbesserung, dem Schutz und der Verwertung der immateriellen Werte übernimmt, muss nach den Leitlinien zu den Risiken in Abschnitt D.1.2 des Kapitels

„Leitlinien für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes“, einschließlich des sehr spezifischen und bedeutsamen Kontrollerfordernisses, die Kontrolle über die Risiken ausüben und über die finanzielle Kapazität verfügen, die Risiken zu tragen.

- Der Anspruch eines Mitglieds des multinationalen Konzerns auf Gewinne oder Verluste im Zusammenhang mit Unterschieden zwischen den tatsächlichen und den erwarteten Gewinnen hängt davon ab, welches oder welche Unternehmen die Risiken übernehmen, die diese Unterschiede verursachen, und ob das oder die Unternehmen die wichtigen Funktionen im Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz oder der Verwertung der immateriellen Werte ausüben oder zur Kontrolle der wirtschaftlich signifikanten Risiken beitragen, und es wird festgestellt, dass eine fremdübliche Vergütung dieser Funktionen ein Gewinnbeteiligungselement umfassen würde.
- Ein verbundenes Unternehmen, das Finanzierungsmittel bereitstellt und die damit verbundenen finanziellen Risiken übernimmt, aber keine Funktionen im Zusammenhang mit dem betreffenden immateriellen Wert ausübt, kann im Allgemeinen für seine Finanzierung nur eine risikobereinigte Rendite erwarten.
- Wenn das verbundene Unternehmen, das Finanzierungsmittel bereitstellt, keine Kontrolle über die mit der Finanzierung verbundenen finanziellen Risiken ausübt, hat es auf nicht mehr als eine risikofreie Rendite Anspruch.
- Die Leitlinien zu den Situationen, in denen Bewertungsmethoden sachgerecht eingesetzt werden können, werden ausgeweitet.
- Es wird eine gründliche Verrechnungspreisanalyse durch die Steuerpflichtigen gefordert, um sicherzustellen, dass Übertragungen schwer zu bewertender immaterieller Werte fremdvergleichskonform vergütet werden.

Die bisherigen Bestimmungen von Kapitel VI der Verrechnungspreisleitlinien werden vollständig gestrichen und durch den folgenden Text ersetzt.

6.1 Wenn die Bedingungen, die im Rahmen der Nutzung oder Übertragung von immateriellen Werten zwischen zwei verbundenen Unternehmen vereinbart oder auferlegt wurden, von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, gilt gemäß Artikel 9 des OECD-Musterabkommens, dass die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden dürfen.

6.2 Dieses Kapitel VI soll speziell auf die Bestimmung der fremdüblichen Bedingungen von Geschäftsvorfällen im Zusammenhang mit der Nutzung oder Übertragung immaterieller Werte ausgerichtete Leitlinien liefern. In Artikel 9 des OECD-Musterabkommens geht es um die Bedingungen von Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen und nicht darum, solche Geschäftsvorfälle bestimmten Kategorien zuzuordnen. Daher besteht die wesentliche Überlegung darin, ob ein Geschäftsvorfall zur Übertragung von wirtschaftlichem Nutzen von einem verbundenen Unternehmen an ein anderes führt, unabhängig davon, ob dieser Vorteil durch materielle Wirtschaftsgüter, immaterielle Werte, Dienstleistungen oder sonstige Posten bzw. Tätigkeiten entsteht. Ein Posten oder eine Tätigkeit kann einen wirtschaftlichen Nutzen verschaffen, auch wenn er oder sie in Kapitel VI möglicherweise nicht speziell behandelt wird. Soweit ein Posten oder eine Tätigkeit einen wirtschaftlichen Nutzen verschafft, sollte er oder sie bei der Bestimmung des fremdüblichen Preises berücksichtigt werden, unabhängig davon ob es sich um einen immateriellen Wert im Sinne von Ziffer 6.6 handelt oder nicht.

6.3 Die in den Kapiteln I-III dieser Leitlinien dargelegten Grundsätze gelten gleichermaßen für Geschäftsvorfälle, bei denen es um immaterielle Werte geht, wie für Geschäftsvorfälle, bei denen dies nicht der Fall ist. Nach diesen Grundsätzen sollte die Analyse von Fällen im Zusammenhang mit der Nutzung oder Übertragung immaterieller Werte, wie bei anderen Verrechnungspreisfragen auch, mit einer sorgfältigen Identifizierung der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen den verbundenen Unternehmen sowie der Bedingungen und wirtschaftlich relevanten Begleitumstände dieser Beziehungen beginnen, damit der tatsächliche Geschäftsvorfall im Zusammenhang mit der Nutzung oder Übertragung immaterieller Werte sachgerecht abgegrenzt wird. In der Funktionsanalyse sollten die von allen betroffenen Mitgliedern des multinationalen Konzerns jeweils ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken¹³ identifiziert werden. In Fällen im Zusammenhang mit der Nutzung oder Übertragung von immateriellen Werten ist es besonders wichtig, dass die Funktionsanalyse auf einem Verständnis der globalen Geschäftsabläufe des multinationalen Konzerns und der Art und Weise basiert, wie immaterielle Werte vom multinationalen Konzern entlang der gesamten Lieferkette genutzt werden, um Wert zu mehren oder zu schöpfen. Nötigenfalls sollte in der Analyse nach Abschnitt D.2 von Kapitel I geprüft werden, ob unabhängige Unternehmen die Vereinbarung eingegangen wären, und falls ja, welche Bedingungen dabei festgelegt worden wären.

6.4 Um die fremdüblichen Bedingungen für die Nutzung oder Übertragung von immateriellen Werten zu bestimmen, ist es wichtig, eine Funktions- und Vergleichbarkeits-

analyse nach Abschnitt D.1 von Kapitel I auf der Grundlage der Identifizierung der immateriellen Werte und der mit ihnen verbundenen Risiken in vertraglichen Vereinbarungen durchzuführen, und die Analyse anschließend um eine Untersuchung des tatsächlichen Verhaltens der Beteiligten auf Basis der ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken, einschließlich der Kontrolle über wichtige Funktionen und wirtschaftlich signifikante Risiken, zu ergänzen. Daher liefert der nächste Abschnitt, Abschnitt A, Leitlinien zur Identifizierung immaterieller Werte. Abschnitt B untersucht das rechtliche Eigentum und sonstige Vertragsbedingungen und enthält Leitlinien zur Beurteilung des Verhaltens der Beteiligten auf der Basis von Funktionen, Vermögenswerten und Risiken. In Abschnitt C werden einige typische Szenarien im Zusammenhang mit immateriellen Werten skizziert, und Abschnitt D liefert Leitlinien für die Bestimmung der fremdüblichen Bedingungen, einschließlich der Anwendung von Preisbestimmungsmethoden und Bewertungsmethoden, und beschreibt einen Ansatz zur Bestimmung der fremdüblichen Bedingungen für eine bestimmte Kategorie schwer zu bewertender immaterieller Werte. Beispiele zur Veranschaulichung der Leitlinien finden sich im Anhang zu diesem Kapitel.

A. Identifizierung immaterieller Werte

A.1. Allgemeines

6.5 Schwierigkeiten können sich in einer Verrechnungspreisanalyse infolge von Definitionen des Begriffs immaterieller Wert ergeben, die zu eng oder zu weit gefasst sind. Wenn eine zu eng gefasste Definition des Begriffs immaterieller Wert angewendet wird, können die Steuerpflichtigen oder umgekehrt die staatlichen Stellen geltend machen, dass bestimmte Posten nicht unter die Definition fallen und daher ohne gesonderte Vergütung übertragen oder genutzt werden können, auch wenn eine derartige Nutzung oder Übertragung in Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen zu einer Vergütung führen würde. Wenn eine zu weit gefasste Definition angewendet wird, können die Steuerpflichtigen oder umgekehrt die staatlichen Stellen geltend machen, dass für die Nutzung oder Übertragung eines Postens in Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen eine Vergütung gezahlt werden sollte, wenn unter vergleichbaren Umständen in Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen keine derartige Vergütung geleistet würde.

6.6 In diesen Leitlinien soll der Begriff „immaterieller Wert“ daher etwas bezeichnen, was weder ein materieller Vermögenswert noch ein finanzieller Vermögenswert ist¹⁴, was zur Nutzung in Geschäftstätigkeiten besessen oder kontrolliert werden kann und dessen Nutzung oder Übertragung bei einem Geschäftsvorfall zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen vergütet worden wäre. Anstatt auf buchhalterische oder juristische Definitionen abzustellen, sollte eine Verrechnungspreisanalyse in einem Fall im Zusammenhang mit immateriellen Werten auf die Bestimmung der Bedingungen ausgerichtet sein, die zwischen unabhängigen Unternehmen für einen vergleichbaren Geschäftsvorfall vereinbart worden wären.

6.7 Immaterielle Werte, die es für Verrechnungspreiszwecke zu berücksichtigen gilt, werden nicht immer als immaterielle Vermögenswerte für Rechnungslegungszwecke anerkannt. So werden mit der internen Entwicklung von immateriellen Werten verbundene Kosten in Form von Ausgaben für Forschung und Entwicklung sowie Werbung für Rechnungslegungszwecke beispielsweise manchmal als Aufwand verbucht und nicht kapitalisiert, so dass die aus solchen Ausgaben resultierenden immateriellen Werte nicht immer in der Bilanz ausgewiesen werden. Solche immateriellen Werte können dennoch

genutzt werden, um erheblichen wirtschaftlichen Wert zu schaffen, und müssen möglicherweise für Verrechnungspreiszwecke berücksichtigt werden. Auch die Wertsteigerung, die sich aus der komplementären Beschaffenheit einer Gruppe von immateriellen Werten ergeben kann, wenn sie gemeinsam verwertet werden, wird nicht immer in der Bilanz ausgewiesen. Folglich kann die Qualifizierung eines Postens für Rechnungslegungszwecke zwar Anhaltspunkte dafür liefern, ob dieser Posten als immaterieller Wert für Verrechnungspreiszwecke nach Artikel 9 des OECD-Musterabkommens berücksichtigt werden sollte, aber nicht allein darüber entscheiden. Darüber hinaus entscheidet die Feststellung, dass ein Posten als immaterieller Wert für Verrechnungspreiszwecke berücksichtigt werden sollte, nicht über seine Qualifizierung für allgemeine Steuerzwecke, zum Beispiel als Ausgabe oder abschreibungsfähiger Vermögenswert, und lässt sich auch nicht aus dieser ableiten.

6.8 Die Verfügbarkeit und die Reichweite von rechtlichen, vertraglichen oder sonstigen Schutzformen können sich auf den Wert eines Postens und die Erträge auswirken, die ihm zugerechnet werden sollten. Das Vorhandensein eines derartigen Schutzes ist jedoch keine notwendige Voraussetzung, damit ein Posten als immaterieller Wert für Verrechnungspreiszwecke qualifiziert werden kann. Desgleichen können manche immateriellen Werte gesondert ausgewiesen und getrennt übertragen werden, während andere immaterielle Werte nur in Kombination mit anderen Wirtschaftsgütern übertragen werden können. Daher ist die gesonderte Übertragbarkeit keine notwendige Voraussetzung, damit ein Posten als immaterieller Wert für Verrechnungspreiszwecke qualifiziert werden kann.

6.9 Es ist wichtig, immaterielle Werte von Marktbedingungen oder Gegebenheiten des lokalen Markts zu unterscheiden. Die Merkmale eines lokalen Markts, wie die Höhe des verfügbaren Einkommens der privaten Haushalte auf diesem Markt oder die Größe bzw. die relative Wettbewerbsfähigkeit des Markts, können weder besessen noch kontrolliert werden. Wenngleich sie unter bestimmten Umständen Einfluss auf die Bestimmung eines fremdüblichen Preises für einen gegebenen Geschäftsvorfall haben können und in einer Vergleichbarkeitsanalyse berücksichtigt werden sollten, handelt es sich bei ihnen nicht um immaterielle Werte im Sinne von Kapitel VI. Vgl. Abschnitt D.6 von Kapitel I.

6.10 Die Identifizierung eines Postens als immaterieller Wert erfolgt getrennt vom Verfahren zur Bestimmung des Preises für die Nutzung oder Übertragung des Postens unter den Gegebenheiten und Umständen eines gegebenen Falls und ist von diesem Verfahren zu unterscheiden. Je nach dem Wirtschaftszweig und den sonstigen spezifischen Sachverhalten eines bestimmten Falls kann die Verwertung immaterieller Werte einen großen oder einen kleinen Teil der Wertschöpfung des betreffenden multinationalen Unternehmens ausmachen. Es gilt zu betonen, dass nicht alle immateriellen Werte unter allen Umständen eine von der erforderlichen Zahlung für Waren und Dienstleistungen getrennte Vergütung erfordern und nicht alle immateriellen Werte unter allen Umständen zu zusätzlichen Erträgen führen. Nehmen wir als Beispiel eine Situation, in der ein Unternehmen eine Dienstleistung unter Nutzung von nicht einzigartigem Know-how erbringt, wobei andere vergleichbare Dienstleistungsunternehmen über vergleichbares Know-how verfügen. Obwohl Know-how einen immateriellen Wert darstellt, kann unter den Gegebenheiten und Umständen dieses Falls bestimmt werden, dass das Know-how keine Zurechnung eines zusätzlichen Ertrags zu dem Unternehmen rechtfertigt, der über den normalen Ertrag hinausgehen würde, den vergleichbare unabhängige Anbieter ähnlicher Dienstleistungen erzielen, die vergleichbares nicht einzigartiges Know-how nutzen. Vgl. Abschnitt D.1.3 von Kapitel I. Vgl. auch Ziffer 6.17 wegen einer Definition von „einzigartigen“ immateriellen Werten.

6.11 Bei der Bestimmung, ob oder ab wann ein immaterieller Wert vorliegt und ob ein immaterieller Wert genutzt oder übertragen worden ist, ist Sorgfalt geboten. So führen bei-

spielsweise nicht alle Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen zum Entstehen oder zur Verbesserung eines immateriellen Werts und ziehen nicht alle Marketingaktivitäten die Entstehung oder Verbesserung eines immateriellen Werts nach sich.

6.12 In einer Verrechnungspreisanalyse eines Falls im Zusammenhang mit immateriellen Werten ist es wichtig, die relevanten immateriellen Werte spezifisch zu identifizieren. In der Funktionsanalyse sollten die fraglichen relevanten immateriellen Werte, die Art und Weise, wie sie zur Wertschöpfung im Rahmen der geprüften Geschäftsvorfälle beitragen, die bei der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung der immateriellen Werte ausgeübten wichtigen Funktionen und übernommenen spezifischen Risiken sowie die Art und Weise, wie sie mit anderen immateriellen Werten, materiellen Vermögenswerten und Geschäftstätigkeiten im Hinblick auf die Wertschöpfung zusammenwirken, identifiziert werden. Wenngleich es angebracht sein kann, immaterielle Werte zum Zweck der Bestimmung der fremdüblichen Bedingungen für die Nutzung oder Übertragung der immateriellen Werte in bestimmten Fällen zusammenzufassen, reicht es nicht aus, darauf hinzuweisen, dass ungenau bestimmte oder nicht differenzierte immaterielle Werte einen Effekt auf die Fremdvergleichspreise oder sonstigen Bedingungen haben. Die Bestimmung der fremdüblichen Bedingungen sollte sich auf eine gründliche Funktionsanalyse, einschließlich einer Analyse der Bedeutung der identifizierten relevanten immateriellen Werte in den globalen Geschäftsabläufen des multinationalen Konzerns stützen.

A.2. Relevanz dieses Kapitels für sonstige Steuerzwecke

6.13 Die in diesem Kapitel enthaltenen Leitlinien sollen ausschließlich Verrechnungspreisfragen behandeln. Sie sollen nicht maßgebend für sonstige Steuerzwecke sein. So enthält beispielsweise der Kommentar zu Artikel 12 des OECD-Musterabkommens eine detaillierte Erörterung der Definition von Lizenzgebühren gemäß diesem Artikel (Ziffer 8 bis 19). Die in Artikel 12 enthaltene Definition von „Lizenzgebühren“ soll keine Hinweise dazu liefern, ob und wenn ja zu welchem Preis die Nutzung oder Übertragung von immateriellen Werten zwischen unabhängigen Unternehmen vergütet wird. Sie ist daher für Verrechnungspreiszwecke nicht relevant. Darüber hinaus ist die Art und Weise, wie ein Geschäftsvorfall für Verrechnungspreiszwecke qualifiziert wird, nicht maßgeblich für die Frage, ob eine bestimmte Zahlung nach Artikel 12 eine Lizenzgebühr darstellt oder einer Quellensteuer unterliegen kann. Das Konzept der immateriellen Werte für Verrechnungspreiszwecke und die Definition von Lizenzgebühren im Sinne von Artikel 12 des OECD-Musterabkommens sind zwei verschiedene Konzepte, die nicht miteinander in Einklang stehen müssen. Es kann vorkommen, dass eine zwischen verbundenen Unternehmen geleistete Zahlung keine Lizenzgebühr im Sinne von Artikel 12 darstellt, aber für Verrechnungspreiszwecke dennoch als eine Zahlung behandelt wird, für die die Grundsätze dieses Kapitels gelten können. Beispiele hierfür könnten bestimmte Zahlungen im Zusammenhang mit dem Goodwill oder dem Unternehmenswert sein. Es kann auch vorkommen, dass eine Zahlung, die sachgerecht als Lizenzgebühr gemäß Artikel 12 eines geltenden Doppelbesteuerungsabkommens behandelt wird, nicht als Vergütung für immaterielle Werte im Sinne dieses Kapitels geleistet wurde. Beispiele hierfür könnten bestimmte Zahlungen für technische Dienste sein. Desgleichen sollen die in diesem Kapitel aufgeführten Leitlinien auch nicht maßgebend für Zollzwecke sein.

6.14 Die in diesem Kapitel enthaltenen Leitlinien sind auch nicht maßgeblich für die Erfassung von Einkünften, die Kapitalisierung von Entwicklungskosten für immaterielle Werte, Abschreibungen oder Ähnliches. So kann beispielsweise ein Staat unter bestimmten Umständen auf die Erhebung von Steuern auf die Übertragung bestimmter Arten von

immateriellen Werten verzichten. Desgleichen kann ein Staat die Abschreibung von Kosten für bestimmte erworbene Posten nicht zulassen, die nach den Definitionen dieses Kapitels als immaterielle Werte zu betrachten wären und deren Übertragung im Staat des übertragenden Unternehmens im Zeitpunkt der Übertragung möglicherweise besteuert wird. Es wird eingeräumt, dass Inkonsistenzen zwischen den Rechtsvorschriften der einzelnen Staaten in Bezug auf solche Angelegenheiten mitunter zu einer Doppelbesteuerung oder einer doppelten Nichtbesteuerung führen können.

A.3. Kategorien immaterieller Werte

6.15 In Erörterungen von Verrechnungspreisfragen im Zusammenhang mit immateriellen Werten kommt es manchmal vor, dass verschiedene Kategorien immaterieller Werte beschrieben und unterschiedliche Bezeichnungen angewendet werden. Unterscheidungen werden mitunter zwischen betrieblichen immateriellen Werten und immateriellen Marketingwerten, zwischen „weichen“ immateriellen Werten und „harten“ immateriellen Werten, zwischen routinemäßigen und nicht routinemäßigen immateriellen Werten sowie zwischen sonstigen Klassen und Kategorien immaterieller Werte vorgenommen. Der in diesem Kapitel dargelegte Ansatz zur Bestimmung von Fremdvergleichspreisen in Fällen, in denen es um immaterielle Werte geht, ist nicht auf diese Kategorien ausgerichtet. Daher wird im Rahmen dieser Leitlinien nicht versucht, verschiedene Klassen oder Kategorien immaterieller Werte genau abzugrenzen oder an solchen Kategorien ausgerichtete Ergebnisse vorzugeben.

6.16 Auf bestimmte Kategorien immaterieller Werte wird in den Erörterungen der Verrechnungspreisfragen jedoch häufig Bezug genommen. Um die Erörterungen zu erleichtern, werden die Definitionen von zwei solchen häufig verwendeten Begriffen, „immaterielle Marketingwerte“ und „betriebliche immaterielle Werte“, im Glossar aufgeführt und wird in diesen Leitlinien von Zeit zu Zeit auf sie Bezug genommen. Es gilt zu betonen, dass allgemeine Hinweise auf immaterielle Marketingwerte oder betriebliche immaterielle Werte die Steuerpflichtigen bzw. die Steuerverwaltungen nicht von ihrer Pflicht entbinden, relevante immaterielle Werte im Rahmen einer Verrechnungspreisanalyse spezifisch zu identifizieren, und dass die Verwendung dieser Begriffe nicht den Schluss nahelegen soll, dass ein unterschiedlicher Ansatz für die Bestimmung der fremdüblichen Bedingungen von Geschäftsvorfällen, die mit immateriellen Marketingwerten und solchen, die mit betrieblichen immateriellen Werten im Zusammenhang stehen, angewendet werden sollte.

6.17 In bestimmten Fällen wird in diesen Leitlinien auf „einzigartige und wertvolle“ immaterielle Werte Bezug genommen. „Einzigartige und wertvolle“ immaterielle Werte sind

Das in diesen Leitlinien enthaltene Glossar wird dahingehend geändert, dass die Definition des Begriffs „immaterieller Marketingwert“ gestrichen und durch den folgenden Text ersetzt wird:

„Immaterieller Marketingwert“

„Ein immaterieller Wert (im Sinne von Ziffer 6.6), der Marketingtätigkeiten betrifft, die kommerzielle Verwertung eines Produkts oder einer Dienstleistung unterstützt und/oder für das betreffende Produkt einen bedeutenden verkaufsfördernden Wert hat. Je nach Kontext können immaterielle Marketingwerte zum Beispiel Marken, Firmennamen, Kundenlisten, Kundenbeziehungen sowie unternehmenseigene Markt- und Kundendaten umfassen, die für die Vermarktung und den Verkauf von Waren oder Dienstleistungen an Kunden genutzt werden oder hilfreich sind.“

jene immateriellen Werte, die i) nicht mit immateriellen Werten vergleichbar sind, die von an potenziell vergleichbaren Geschäftsvorfällen beteiligten Unternehmen genutzt werden oder diesen zur Verfügung stehen, und ii) deren Nutzung im Rahmen der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens (z.B. für Fertigung, Dienstleistungserbringung, Marketing, Verkauf oder Verwaltung) größere zukünftige wirtschaftliche Vorteile bringen dürfte, als sie ohne diese immateriellen Werte zu erwarten wären.

A.4. Beispiele

6.18 Dieser Abschnitt liefert Beispiele für Posten, die häufig in Verrechnungspreisanalysen im Zusammenhang mit immateriellen Werten untersucht werden. Die Beispiele sollen die Ausführungen von Abschnitt A.1 klären, diese Auflistung sollte allerdings nicht als Ersatz für eine detaillierte Analyse verwendet werden. Die Beispiele zielen nicht darauf ab, umfassend zu sein oder eine vollständige Auflistung aller Elemente zu liefern, die immaterielle Werte darstellen oder nicht darstellen können. Bei zahlreichen Elementen, die in dieser Auflistung von Beispielen nicht enthalten sind, kann es sich um immaterielle Werte für Verrechnungspreiszwecke handeln. Die in diesem Abschnitt aufgeführten Beispiele sollten an den im jeweiligen Staat geltenden Rechts- und Regulierungsrahmen angepasst werden. Darüber hinaus sollten die in diesem Abschnitt gegebenen Beispiele im Kontext der Vergleichbarkeitsanalyse (einschließlich der Funktionsanalyse) des konzerninternen Geschäftsvorfalles mit dem Ziel untersucht und evaluiert werden, besser zu verstehen, wie bestimmte immaterielle Werte und Elemente, die nicht als immaterielle Werte behandelt werden, im Kontext der globalen Geschäftsabläufe des multinationalen Konzerns zur Wertschöpfung beitragen. Es gilt zu betonen, dass ein allgemeiner Hinweis auf einen in der Beispielliste aufgeführten Posten die Steuerpflichtigen bzw. die Steuerverwaltungen nicht von ihrer Pflicht entbindet, relevante immaterielle Werte auf der Grundlage der Leitlinien in Abschnitt A.1 im Rahmen einer Verrechnungspreisanalyse spezifisch zu identifizieren.

A.4.1. Patente

6.19 Ein Patent ist ein Rechtsinstrument, das seinem Eigentümer das ausschließliche Recht verleiht, eine bestimmte Erfindung über einen befristeten Zeitraum in einer bestimmten geografischen Region zu nutzen. Ein Patent kann sich auf einen physischen Gegenstand oder ein Verfahren beziehen. Patentierbare Erfindungen werden oft im Rahmen risikoreicher und aufwendiger Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten entwickelt. In manchen Fällen können jedoch geringe Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen zu äußerst wertvollen patentierbaren Erfindungen führen. Der Entwickler eines Patents wird versuchen, durch den Verkauf patentrechtlich geschützter Produkte, durch die Vergabe einer Lizenz zur Nutzung der patentierten Erfindung an andere Personen oder einfach durch die Veräußerung des Patents seine Entwicklungskosten zu decken (und einen Ertrag zu erzielen). Die durch ein Patent gewährte Exklusivität kann es dem Patenteigentümer unter bestimmten Umständen gestatten, zusätzliche Erträge aus der Nutzung seiner Erfindung zu ziehen. In anderen Fällen kann eine patentierte Erfindung dem Eigentümer Kostenvorteile verschaffen, die die Konkurrenten nicht haben. In wieder anderen Situationen kann es sein, dass Patente keinen bedeutenden kommerziellen Vorteil bieten. Patente sind immaterielle Werte im Sinne von Abschnitt A.1.

A.4.2. Know-how und Handelsgeheimnisse

6.20 Bei Know-how und Handelsgeheimnissen handelt es sich um unternehmenseigene Informationen oder Kenntnisse, die eine Geschäftstätigkeit unterstützen oder verbessern,

jedoch nicht wie ein Patent oder eine Marke zum Zweck ihres Schutzes angemeldet werden. Know-how und Handelsgeheimnisse bestehen gewöhnlich aus nicht veröffentlichten, auf gewonnenen Erfahrungen basierenden Kenntnissen gewerblicher, wirtschaftlicher oder wissenschaftlicher Natur, die im Betrieb eines Unternehmens praktische Anwendung finden. Know-how und Handelsgeheimnisse können die Fertigung, das Marketing, die Forschung und Entwicklung oder jede sonstige geschäftliche Tätigkeit betreffen. Der Wert von Know-how und Handelsgeheimnissen ist häufig von der Fähigkeit des betreffenden Unternehmens abhängig, die Vertraulichkeit seines Know-hows oder seiner Handelsgeheimnisse zu wahren. In bestimmten Branchen kann die für den Erhalt des Patentschutzes notwendige Veröffentlichung von Informationen Konkurrenten helfen, alternative Lösungen zu entwickeln. Daher kann sich ein Unternehmen aus vernünftigen wirtschaftlichen Gründen dafür entscheiden, patentierbares Know-how nicht anzumelden, das dennoch erheblich zum Erfolg des Unternehmens beitragen kann. Der vertrauliche Charakter von Know-how und Handelsgeheimnissen kann durch folgende Instrumente bis zu einem gewissen Grad geschützt werden: i) Gesetze gegen unlauteren Wettbewerb oder ähnliche Gesetze, ii) Arbeitsverträge und iii) wirtschaftliche und technologische Wettbewerbshindernisse. Know-how und Handelsgeheimnisse sind immaterielle Werte im Sinne von Abschnitt A.1.

A.4.3. *Markenzeichen, Firmennamen und Marken*

6.21 Ein Markenzeichen ist ein einzigartiger Name oder ein einzigartiges Symbol, Logo oder Bild, den oder das der Eigentümer verwenden kann, um seine Produkte und Dienstleistungen von denen anderer Unternehmen zu unterscheiden. Die an Marken bzw. Markenzeichen geknüpften Exklusivrechte werden häufig durch Systeme zur Markeneintragung bestätigt. Der eingetragene Inhaber eines Markenzeichens kann andere daran hindern, das Markenzeichen auf eine Art und Weise zu nutzen, die auf dem Markt Verwirrung stiften würde. Eine Markeneintragung kann zeitlich unbegrenzt fortbestehen, wenn das Markenzeichen kontinuierlich genutzt und die Eintragung entsprechend verlängert wird. Markenzeichen können für Waren oder Dienstleistungen geschaffen werden, und können sich auf ein bestimmtes Produkt bzw. eine bestimmte Dienstleistung oder auf eine ganze Produkt- bzw. Leistungspalette erstrecken. Am bekanntesten dürften Markenzeichen auf der Marktstufe des Konsumenten sein, sie können aber auf allen Marktstufen anzutreffen sein. Markenzeichen sind immaterielle Werte im Sinne von Abschnitt A.1.

6.22 Ein Firmenname (bei dem es sich oft, aber nicht immer, um den Namen eines Unternehmens handelt) kann dieselbe Durchschlagskraft wie ein Markenzeichen haben und kann effektiv in einer spezifischen Ausgestaltung als Markenzeichen eingetragen werden. Die Firmennamen bestimmter multinationaler Unternehmen können leicht zu erkennen sein, und sie können für die Vermarktung einer Vielzahl von Waren und Dienstleistungen verwendet werden. Firmennamen sind immaterielle Werte im Sinne von Abschnitt A.1.

6.23 Der Begriff „Marke“ wird manchmal synonym mit „Markenzeichen“ und „Firmenname“ verwendet. In anderen Zusammenhängen wird eine Marke als ein Markenzeichen oder ein Firmenname verstanden, das oder der von gesellschaftlicher und kommerzieller Bedeutung durchdrungen ist. Eine Marke kann effektiv eine Kombination verschiedener immaterieller Werte und/oder sonstiger Elemente darstellen, bei denen es sich u.a. um Markenzeichen, Firmennamen, Kundenbeziehungen, Reputationsmerkmale und Goodwill handeln kann. Es kann mitunter schwierig oder gar unmöglich sein, die verschiedenen Elemente, die zum Wert einer Marke beitragen, zu trennen oder gesondert zu übertragen. Eine Marke kann im Sinne von Abschnitt A.1 aus einem einzigen immateriellen Wert oder aus einer Gruppe von immateriellen Werten bestehen.

A.4.4. Rechte aus Verträgen und staatliche Zulassungen

6.24 Staatliche Zulassungen und Konzessionen können für eine bestimmte Geschäftsaktivität wichtig sein und können sich auf ein breites Spektrum an Geschäftsbeziehungen erstrecken. Solche staatlichen Zulassungen und Konzessionen sind u.a. eine staatliche Gewährung von Rechten zur Nutzung bestimmter natürlicher Ressourcen oder öffentlicher Güter (z.B. eine Breitband-Mobilfunklizenz) oder zur Fortsetzung einer bestimmten Geschäftsaktivität. Staatliche Zulassungen und Konzessionen sind immaterielle Werte im Sinne von Abschnitt A.1. Staatliche Zulassungen und Konzessionen sollten jedoch von den Auflagen der Unternehmensanmeldung unterschieden werden, die Voraussetzung für die Ausübung einer Geschäftstätigkeit in einem bestimmten Staat sind. Solche Auflagen sind keine immateriellen Werte im Sinne von Abschnitt A.1.

6.25 Rechte aus Verträgen können für eine bestimmte Geschäftsaktivität ebenfalls wichtig sein und können sich auf ein breites Spektrum an Geschäftsbeziehungen erstrecken. Es kann sich u.a. um Verträge mit Zulieferern und wichtigen Kunden sowie um Vereinbarungen in Bezug auf die Zurverfügungstellung der Dienste eines oder mehrerer Mitarbeiter handeln. Rechte aus Verträgen sind immaterielle Werte im Sinne von Abschnitt A.1.

A.4.5. Lizenzen und ähnlich begrenzte Rechte an immateriellen Werten

6.26 Begrenzte Rechte an immateriellen Werten werden häufig über eine Lizenz oder eine andere ähnliche vertragliche Vereinbarung übertragen, sei sie schriftlicher, mündlicher oder impliziter Art. Solche lizenzierten Rechte können in Bezug auf den Nutzungsbereich, die Nutzungsbedingungen, die geografische Region oder in sonstiger Weise begrenzt sein. Solche begrenzten Rechte an immateriellen Werten sind selbst immaterielle Werte im Sinne von Abschnitt A.1.

A.4.6. Goodwill und Unternehmenswert

6.27 Je nach Kontext kann der Begriff Goodwill verwendet werden, um eine Reihe verschiedener Konzepte zu bezeichnen. In einigen Rechnungslegungs- und Unternehmensbewertungszusammenhängen entspricht der Goodwill der Differenz zwischen dem Gesamtunternehmenswert eines aktiven Unternehmens und der Summe der Werte aller separat ermittelbaren materiellen und immateriellen Vermögenswerte. Alternativ dazu wird der Goodwill in manchen Fällen als eine Darstellung der zukünftigen wirtschaftlichen Vorteile im Zusammenhang mit Vermögenswerten des Unternehmens beschrieben, die nicht einzeln ermittelt und gesondert ausgewiesen werden. In wieder anderen Zusammenhängen bezieht sich der Goodwill auf die erwarteten zukünftigen Geschäfte mit existierenden Kunden. Der Begriff Unternehmenswert wird manchmal als Wert der zusammengefassten Vermögenswerte eines aktiven Unternehmens bezeichnet, der über die Summe der separat ermittelten Werte der einzelnen Vermögenswerte hinausgeht. Es wird allgemein anerkannt, dass der Goodwill und der Unternehmenswert nicht von anderen Vermögenswerten des Unternehmens getrennt oder gesondert übertragen werden können. Vgl. die Ziffern 9.93-9.95 wegen einer Erörterung des damit verbundenen Konzepts einer Übertragung aller Elemente einer Geschäftstätigkeit („ongoing concern“) im Zusammenhang mit einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit.

6.28 Im Sinne dieses Kapitels ist es nicht notwendig, eine genaue Definition von Goodwill oder Unternehmenswert für Verrechnungspreiszwecke festzulegen oder zu definieren, wann es sich beim Goodwill oder Unternehmenswert um einen immateriellen Wert handeln kann oder nicht. Es ist jedoch wichtig zu beachten, dass ein bedeutender und monetär signifikanter

Teil der zwischen unabhängigen Unternehmen gezahlten Vergütung, wenn einige oder alle Vermögenswerte eines aktiven Unternehmens übertragen werden, eine Vergütung für etwas darstellen kann, auf das in der einen oder anderen der verschiedenen Beschreibungen von Goodwill oder Unternehmenswert Bezug genommen wird. Wenn es zu ähnlichen Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen kommt, sollte dieser Wert bei der Bestimmung eines fremdüblichen Preises für den Geschäftsvorfall berücksichtigt werden. Wenn der Reputationswert, der manchmal mit dem Begriff Goodwill bezeichnet wird, im Zusammenhang mit einer Übertragung oder einer Lizenz einer Marke oder eines sonstigen immateriellen Werts an ein verbundenes Unternehmen übertragen oder mit diesem geteilt wird, sollte dieser Reputationswert bei der Bestimmung der angemessenen Vergütung berücksichtigt werden. Wenn es die Merkmale eines Unternehmens, wie beispielsweise dessen Ruf, qualitativ hochwertige Produkte zu erzeugen oder qualitativ hochwertige Dienstleistungen zu erbringen, diesem Unternehmen gestatten, höhere Preise für Waren oder Dienstleistungen zu verlangen als ein Unternehmen, das keinen solchen Ruf genießt, und wenn diese Merkmale nach der einen oder anderen Definition dieser Begriffe als Goodwill oder Unternehmenswert qualifiziert werden können, sollten diese Merkmale bei der Bestimmung der fremdüblichen Preise für den Verkauf von Waren oder die Erbringung von Dienstleistungen von einem verbundenen Unternehmen an ein anderes berücksichtigt werden, unabhängig davon, ob sie als Goodwill qualifiziert werden oder nicht. Anders ausgedrückt bewirkt die Bezeichnung des Wertbeitrags eines Beteiligten an einen anderen als Goodwill oder Unternehmenswert nicht, dass dieser Beitrag nicht vergütet werden muss. Vgl. Ziffer 6.2.

6.29 Das Erfordernis, Goodwill und Unternehmenswert bei der Bestimmung der Preise von Geschäftsvorfällen zu berücksichtigen, bedeutet keineswegs, dass die Residualgrößen des Goodwill, die für spezifische Rechnungslegungs- oder Unternehmensbewertungszwecke abgeleitet werden, zwangsläufig angemessene Messgrößen des Preises sind, der für die übertragenen Geschäftstätigkeiten- oder Lizenzrechte zusammen mit dem an sie geknüpften verbundenen Goodwill und Unternehmenswert von unabhängigen Unternehmen gezahlt würde. Für Rechnungslegungs- und Unternehmensbewertungszwecke verwendete Messgrößen des Goodwill und des Unternehmenswerts entsprechen in der Regel nicht dem Fremdvergleichspreis eines übertragenen Goodwill oder Unternehmenswerts in einer Verrechnungspreisanalyse. Je nach den Gegebenheiten und Umständen können für Rechnungslegungszwecke vorgenommene Bewertungen und Informationen, auf die sich diese Bewertungen stützen, jedoch ein nützlicher Ausgangspunkt für die Durchführung einer Verrechnungspreisanalyse sein. Da es keine einzige und genaue Definition von Goodwill gibt, ist es wesentlich, dass die Steuerpflichtigen und die Steuerverwaltungen relevante immaterielle Werte im Zusammenhang mit einer Verrechnungspreisanalyse spezifisch beschreiben und untersuchen, ob unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen eine Vergütung für solche immateriellen Werte leisten würden.

A.4.7. Konzernsynergien

6.30 In manchen Fällen tragen Konzernsynergien zur Höhe der Einnahmen bei, die von einem multinationalen Konzern erwirtschaftet werden. Solche Konzernsynergien können in vielerlei Form zutage treten, etwa durch ein rationalisiertes Management, die Vermeidung von kostspieliger Doppelarbeit, integrierte Systeme, Kaufkraft oder Kreditmöglichkeiten usw. Solche Merkmale können einen Effekt auf die Bestimmung der fremdüblichen Bedingungen für konzerninterne Geschäftsvorfälle haben und sollten für Verrechnungspreiszwecke als Vergleichbarkeitsfaktoren behandelt werden. Da sie weder von einem Unternehmen besessen oder kontrolliert werden können, sind sie im Sinne von

Abschnitt A.1 keine immateriellen Werte. Vgl. Abschnitt D.8 von Kapitel I wegen einer Erörterung der verrechnungspreisbezogenen Behandlung von Konzernsynergien.

A.4.8. Marktspezifische Merkmale

6.31 Spezifische Merkmale eines bestimmten Markts können sich auf die fremdüblichen Bedingungen von Geschäftsvorfällen auf diesem Markt auswirken. So kann beispielsweise die hohe Kaufkraft der privaten Haushalte auf einem bestimmten Markt Auswirkungen auf den für ein bestimmtes Luxuskonsumgut gezahlten Preis haben. Desgleichen können niedrige Arbeitskosten, die Nähe zu den Märkten, günstige Witterungsbedingungen und dergleichen die für bestimmte Waren und Dienstleistungen auf einem bestimmten Markt gezahlten Preise beeinflussen. Solche marktspezifischen Merkmale können jedoch nicht besessen oder kontrolliert werden, und sind daher keine immateriellen Werte im Sinne von Abschnitt A.1, und sollten in einer Verrechnungspreisanalyse durch die erforderliche Vergleichbarkeitsanalyse berücksichtigt werden. Vgl. Abschnitt D.6 von Kapitel I wegen Leitlinien zur verrechnungspreisbezogenen Behandlung von marktspezifischen Merkmalen.

B. Eigentum an immateriellen Werten und Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung immaterieller Werte

6.32 In Verrechnungspreisfällen, bei denen es um immaterielle Werte geht, ist die Bestimmung des oder der Unternehmen eines multinationalen Konzerns, die letztlich Anspruch auf eine Beteiligung an den Erträgen des Konzerns aus der Verwertung der immateriellen Werte haben, entscheidend¹⁵. Eine damit verbundene Frage ist, welches oder welche Unternehmen innerhalb des Konzerns letztlich die Kosten, Investitionen und sonstigen Lasten im Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung immaterieller Werte tragen sollten. Auch wenn dem rechtlichen Eigentümer eines immateriellen Werts möglicherweise die Erlöse aus der Verwertung dieses Werts zufließen, können andere Mitglieder des internationalen Konzerns des rechtlichen Eigentümers Funktionen ausgeübt, Vermögenswerte genutzt¹⁶ oder Risiken übernommen haben, von denen erwartet wird, dass sie zum Wert des immateriellen Werts beitragen. Mitglieder des multinationalen Konzerns, die solche Funktionen ausüben, Vermögenswerte nutzen und Risiken übernehmen, müssen für ihren Beitrag eine Vergütung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz erhalten. Dieser Abschnitt B bestätigt, dass die letztendliche Aufteilung der Erträge des multinationalen Konzerns aus der Verwertung immaterieller Werte sowie die letztendliche Aufteilung der mit immateriellen Werten zusammenhängenden Kosten und sonstigen Lasten zwischen den Mitgliedern des multinationalen Konzerns erfolgt, indem die Mitglieder des multinationalen Konzerns eine Vergütung für im Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung der immateriellen Werte ausgeübte Funktionen, genutzte Vermögenswerte und übernommene Risiken gemäß den in den Kapiteln I-III beschriebenen Grundsätzen erhalten.

6.33 Die Anwendung der Vorgaben der Kapitel I-III im Hinblick auf die Klärung dieser Fragen kann aus einer Reihe von Gründen äußerst schwierig sein. Je nach den Gegebenheiten des betreffenden Falls immaterieller Werte können u.a. folgende Faktoren Probleme bereiten:

- i) Eine fehlende Vergleichbarkeit der zwischen verbundenen Unternehmen stattfindenden Geschäftsvorfälle mit immateriellen Werten und der entsprechenden Geschäftsvorfälle, die zwischen unabhängigen Unternehmen identifiziert werden können;
- ii) eine fehlende Vergleichbarkeit der fraglichen immateriellen Werte;

- iii) das Eigentum an und/oder die Nutzung verschiedener immaterieller Werte durch verschiedene verbundene Unternehmen innerhalb des multinationalen Konzerns;
- iv) die Schwierigkeit der Isolierung des Effekts eines bestimmten immateriellen Werts auf die Einnahmen des multinationalen Konzerns;
- v) die Tatsache, dass verschiedene Mitglieder eines multinationalen Konzerns mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung eines immateriellen Werts zusammenhängende Tätigkeiten ausüben können, und dies häufig in einer Art und Weise und mit einem Grad der Integration, wie sie zwischen unabhängigen Unternehmen nicht zu beobachten sind;
- vi) die Tatsache, dass die Beiträge verschiedener Mitglieder des multinationalen Konzerns zum Wert eines immateriellen Werts möglicherweise in anderen Jahren geleistet wurden als den Jahren, in denen die entsprechenden Erträge erzielt werden;
- vii) die Tatsache, dass die Strukturen des Steuerpflichtigen auf Vertragsbedingungen zwischen verbundenen Unternehmen beruhen können, die das Eigentum, die Risikoübernahme und/oder die Finanzierung der Investitionen in immaterielle Werte von der Ausübung wichtiger Funktionen, der Kontrolle der Risiken und den Entscheidungen über die Investitionen in einer Art und Weise trennen, wie sie in Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen nicht zu beobachten ist und die Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung begünstigen kann.

Trotz dieser potenziellen Schwierigkeiten kann die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes sowie der Vorgaben der Kapitel I-III innerhalb eines festgelegten Rahmens in den meisten Fällen eine angemessene Aufteilung der Erträge ergeben, die der multinationale Konzern durch die Verwertung immaterieller Werte erzielt.

6.34 Der Rahmen für die Analyse von Geschäftsvorfällen mit immateriellen Werten zwischen verbundenen Unternehmen sieht vor, dass entsprechend den Leitlinien für die Identifizierung der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen in Abschnitt D.1 von Kapitel I die folgenden Schritte vorgenommen werden:

- i) Spezifische Identifizierung der im Rahmen des Geschäftsvorfalles genutzten oder übertragenen immateriellen Werte und Identifizierung der spezifischen, wirtschaftlich signifikanten Risiken im Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung der immateriellen Werte;
- ii) Identifizierung der kompletten vertraglichen Vereinbarungen mit besonderem Augenmerk auf die Bestimmung des rechtlichen Eigentums an den immateriellen Werten auf Grundlage der Bedingungen rechtlicher Vereinbarungen, einschließlich maßgeblicher Eintragungen, Lizenzvereinbarungen, sonstiger maßgeblicher Verträge und anderer Hinweise auf das rechtliche Eigentum, sowie der vertraglichen Rechte und Pflichten, einschließlich der vertraglichen Risikoübernahme in den Beziehungen zwischen den verbundenen Unternehmen;
- iii) Identifizierung der Beteiligten, die im Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung immaterieller Werte Funktionen ausüben (insbesondere die wichtigen unter Ziffer 6.56 beschriebenen Funktionen), Vermögenswerte nutzen und Risiken managen, im Wege der Funktionsanalyse und insbesondere Identifizierung der Beteiligten, die etwaige ausgelagerte Funktionen kontrollieren und die spezifische, wirtschaftlich signifikante Risiken kontrollieren;
- iv) Prüfung der Übereinstimmung der Bedingungen der einschlägigen vertraglichen Vereinbarungen mit dem Verhalten der Beteiligten sowie der Frage, ob der Beteiligte,

der die wirtschaftlich signifikanten Risiken nach Schritt 4i) von Ziffer 1.60 übernimmt, die Risiken kontrolliert und über die finanzielle Kapazität verfügt, die Risiken im Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung der immateriellen Werte zu tragen;

- v) Abgrenzung der tatsächlichen konzerninternen Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung immaterieller Werte unter Betrachtung des rechtlichen Eigentums an den betreffenden immateriellen Werten, der sonstigen relevanten Vertragsbeziehungen gemäß maßgeblichen Eintragungen und Verträgen sowie des Verhaltens der Beteiligten, einschließlich ihrer relevanten Beiträge zu Funktionen, Vermögenswerten und Risiken unter Berücksichtigung des Rahmens für die Analyse und Aufteilung der Risiken nach Abschnitt D.1.2.1 von Kapitel I;
- vi) Soweit möglich Bestimmung der fremdüblichen Preise für diese Geschäftsvorfälle entsprechend den Beiträgen der verschiedenen Beteiligten zu den ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerten und übernommenen Risiken, sofern nicht die Leitlinien von Abschnitt D.2 von Kapitel I Anwendung finden.

B.1. Eigentum an immateriellen Werten und Vertragsbedingungen im Zusammenhang mit immateriellen Werten

6.35 Rechtsansprüche und vertragliche Vereinbarungen bilden den Ausgangspunkt aller Verrechnungspreisanalysen von Geschäftsvorfällen mit immateriellen Werten. Die Bedingungen eines Geschäftsvorfalles können schriftlichen Verträgen, öffentlichen Aufzeichnungen wie Patent- oder Markenmeldungen oder Schriftwechseln und/oder sonstigen Mitteilungen zwischen den Beteiligten entnommen werden. Verträge können die Aufgaben, Zuständigkeiten und Rechte verbundener Unternehmen in Bezug auf immaterielle Werte beschreiben. Sie können beschreiben, welches bzw. welche Unternehmen Finanzierungsmittel bereitstellen, Forschung und Entwicklung durchführen, die Erhaltung und den Schutz immaterieller Werte gewährleisten und für die Verwertung der immateriellen Werte notwendige Funktionen wie Fertigung, Marketing und Vertrieb ausüben. Sie können beschreiben, wie die Einnahmen und Ausgaben des multinationalen Konzerns im Zusammenhang mit immateriellen Werten aufzuteilen sind, und können die Form und die Höhe der Zahlungen an alle Mitglieder des Konzerns für deren Beiträge festlegen. Die in solchen Verträgen festgelegten Preise und sonstigen Bedingungen können mit dem Fremdvergleichsgrundsatz übereinstimmen oder nicht übereinstimmen.

6.36 Wenn keine schriftlichen Verträge vorliegen oder wenn die Sachverhalte des Falls, einschließlich des Verhaltens der Beteiligten, von den schriftlichen Bedingungen einer Vereinbarung zwischen ihnen abweichen oder diese ergänzen, muss der tatsächliche Geschäftsvorfall aus den festgestellten Sachverhalten, einschließlich des Verhaltens der Beteiligten, abgeleitet werden (vgl. Abschnitt D.1.1 von Kapitel I). Für verbundene Unternehmen ist es daher empfehlenswert, ihre Entscheidungen und Absichten in Bezug auf die Aufteilung wesentlicher Rechte an immateriellen Werten zu dokumentieren. Aufzeichnungen solcher Entscheidungen und Absichten, einschließlich schriftlicher Vereinbarungen, sollten daher vor oder zum Zeitpunkt des Abschlusses von Geschäften vorliegen, die zur Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, zum Schutz oder zur Verwertung immaterieller Werte führen.

6.37 Das Recht zur Nutzung bestimmter Arten von immateriellen Werten kann durch spezielle Gesetze zum Schutz oder Systeme für die Anmeldung bzw. Eintragung von geisti-

gem Eigentum geschützt sein. Patente, Marken und Urheberrechte sind Beispiele solcher immateriellen Werte. Im Allgemeinen verfügt der eingetragene rechtliche Eigentümer solcher immateriellen Werte über das gesetzliche und wirtschaftliche Exklusivrecht zur Nutzung des immateriellen Werts sowie über das Recht, andere an der Nutzung des immateriellen Werts oder anderweitigen Verletzung seiner Rechte an diesem Wert zu hindern. Diese Rechtsansprüche können für einen bestimmten geografischen Raum und/oder einen bestimmten Zeitraum gewährt werden.

6.38 Es gibt auch immaterielle Werte, die nicht durch spezielle Systeme für die Eintragung von geistigem Eigentum geschützt werden können, die aber durch Wettbewerbs- oder sonstige geltende Gesetze oder durch Verträge vor nicht autorisierter Aneignung oder Nachahmung geschützt sind. Markendesign, Geschäftsgeheimnisse und Know-how können unter diese Kategorie immaterieller Werte fallen.

6.39 Umfang und Art des nach geltendem Recht möglichen Schutzes können sich von Staat zu Staat unterscheiden, was auch für die Bedingungen gilt, unter denen dieser Schutz gewährt wird. Solche Unterschiede können sich aus Unterschieden zwischen den in den verschiedenen Staaten geltenden Gesetzen zum Schutz geistigen Eigentums an sich oder aus Unterschieden bei der konkreten Umsetzung der Gesetze in den einzelnen Staaten ergeben. Die Inanspruchnahme eines gesetzlichen Schutzes für bestimmte immaterielle Werte kann beispielsweise besonderen Bedingungen unterliegen, wie einer kontinuierlichen gewerblichen Nutzung des betreffenden immateriellen Werts oder einer rechtzeitigen Verlängerung der Eintragung. Das bedeutet, dass der Grad des Schutzes, den ein immaterieller Wert genießt, unter bestimmten Umständen oder in bestimmten Staaten von Gesetzes wegen oder in Praxis äußerst begrenzt sein kann.

6.40 Der rechtliche Eigentümer gilt für Verrechnungspreiszwecke als Eigentümer des immateriellen Werts. Wenn nach geltendem Recht oder den maßgeblichen Verträgen kein rechtlicher Eigentümer des immateriellen Werts identifiziert werden kann, dann gilt für Verrechnungspreiszwecke das Mitglied des multinationalen Konzerns, das den Gegebenheiten und Umständen zufolge die Kontrolle über die Entscheidungen bezüglich der Verwertung des immateriellen Werts ausübt und das konkret in der Lage ist, andere an der Nutzung dieses immateriellen Werts zu hindern, als rechtlicher Eigentümer des immateriellen Werts.

6.41 Bei der Identifizierung des rechtlichen Eigentümers immaterieller Werte werden ein immaterieller Wert und eine Lizenz in Bezug auf diesen immateriellen Wert für Verrechnungspreiszwecke als unterschiedliche immaterielle Werte mit jeweils anderem Eigentümer betrachtet. Vgl. Ziffer 6.26. Beispielsweise kann Unternehmen A, der rechtliche Eigentümer einer Marke, Unternehmen B eine Exklusivlizenz für Herstellung, Vermarktung und Verkauf von Produkten unter Nutzung dieser Marke gewähren. Rechtlicher Eigentümer des einen immateriellen Werts – der Marke – ist Unternehmen A. Rechtlicher Eigentümer des anderen immateriellen Werts – der Lizenz für die Nutzung der Marke für Herstellung, Vermarktung und Verkauf markenrechtlich geschützter Produkte – ist Unternehmen B. Je nach den Gegebenheiten und Umständen können Marketingtätigkeiten, die Unternehmen B im Rahmen seiner Lizenz durchführt, Auswirkungen auf den Wert des zugrunde liegenden immateriellen Werts (dessen rechtlicher Eigentümer Unternehmen A ist), den Wert der Lizenz von Unternehmen B oder den Wert des zugrunde liegenden immateriellen Werts und der Lizenz haben.

6.42 Die Bestimmung der rechtlichen Eigentumsverhältnisse und der vertraglichen Vereinbarungen ist zwar ein wichtiger erster Schritt der Analyse, sie unterscheidet sich jedoch von der Frage der fremdüblichen Vergütung und ist von dieser zu trennen. Für Ver-

rechnungspreiszwecke verleiht das rechtliche Eigentum an immateriellen Werten allein keinen Anspruch auf die Erträge, die der multinationale Konzern durch die Verwertung des betreffenden immateriellen Werts erzielt, auch wenn diese Erträge aufgrund von dessen gesetzlichem oder vertraglichem Recht zur Verwertung des immateriellen Werts möglicherweise zunächst an den rechtlichen Eigentümer gehen. Die Höhe der letztlich vom rechtlichen Eigentümer beanspruchten bzw. ihm letztlich zugerechneten Erträge ist von den von ihm ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerten und übernommenen Risiken sowie von den Beiträgen, die die anderen Mitglieder des multinationalen Konzerns durch die von ihnen ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken geleistet haben, abhängig. Wenn beispielsweise im Fall eines selbst entwickelten immateriellen Werts der rechtliche Eigentümer keine relevanten Funktionen ausübt, keine relevanten Vermögenswerte nutzt und keine relevanten Risiken übernimmt, sondern nur als Rechtsinhaber fungiert, so hat dieser rechtliche Eigentümer letztlich keinen Anspruch auf eine Beteiligung an den vom multinationalen Konzern durch die Verwertung des immateriellen Werts erzielten Erträgen, die über eine gegebenenfalls zu zahlende Vergütung für die Rechtsinhaberschaft hinausgehen würde.

6.43 Das rechtliche Eigentum und die Vertragsbeziehungen dienen nur als Bezugspunkte für die Identifizierung und Analyse der konzerninternen Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit dem immateriellen Wert sowie für die Bestimmung der angemessenen Vergütung der Konzernmitglieder im Hinblick auf diese Geschäftsvorfälle. Die Identifizierung der rechtlichen Eigentumsverhältnisse gibt zusammen mit der Identifizierung der von allen mitwirkenden Konzernmitgliedern ausgeübten relevanten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken sowie deren Vergütung den Analyserahmen für die Identifizierung der fremdüblichen Preise und sonstigen Bedingungen von Geschäftsvorfällen mit immateriellen Werten vor. Wie bei allen anderen Arten von Geschäftsvorfällen muss die Analyse alle relevanten Gegebenheiten und Umstände des konkreten Falls berücksichtigen und muss die Preisfindung den realistischen Alternativmöglichkeiten der betroffenen Konzernunternehmen Rechnung tragen. Die in diesem Absatz beschriebenen Prinzipien werden durch die Beispiele 1-6 im Anhang zu Kapitel VI veranschaulicht.

6.44 Da die tatsächlichen Ergebnisse der mit der Entwicklung oder Anschaffung eines immateriellen Werts zusammenhängenden Risiken und die Art und Weise, wie diese Risiken im Zeitverlauf zum Tragen kommen, zu dem Zeitpunkt, an dem die Mitglieder des multinationalen Konzerns Entscheidungen bezüglich immaterieller Werte treffen, nicht sicher sind, ist es wichtig zu unterscheiden zwischen *a*) der erwarteten (bzw. Ex-ante-) Vergütung, die die zukünftigen Einkünfte eines Mitglieds des multinationalen Konzerns bezeichnet, mit denen zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses gerechnet wird, und *b*) der tatsächlichen (bzw. Ex-post-) Vergütung, die die Einkünfte bezeichnet, die ein Konzernmitglied durch die Verwertung des betreffenden immateriellen Werts tatsächlich erzielt.

6.45 Die Bedingungen der Vergütung, die an die Mitglieder des multinationalen Konzerns gezahlt werden muss, die zur Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, zum Schutz und zur Verwertung immaterieller Werte beitragen, werden im Allgemeinen ex ante festgelegt. Das bedeutet, dass sie festgelegt werden, wenn die Geschäftsvorfälle vereinbart werden und bevor die mit dem immateriellen Wert verknüpften Risiken zum Tragen kommen. Es kann sich um eine feste oder eine bedingte Vergütung handeln. Die tatsächlichen (bzw. Ex-post-) Gewinne oder Verluste des Unternehmens nach Vergütung anderer Mitglieder des multinationalen Konzerns können von diesen erwarteten Gewinnen abweichen, je nachdem wie sich die an den immateriellen Wert geknüpften Risiken oder die anderen relevanten Risiken des Geschäftsvorfalles oder der Vereinbarung tatsächlich entwickeln. Die sachgerechte

Abgrenzung des Geschäftsvorfalles nach Abschnitt D.1 von Kapitel 1 entscheidet darüber, welches Konzernunternehmen diese Risiken übernimmt und folglich die Konsequenzen (Kosten oder zusätzliche Gewinne) trägt, wenn die Risiken anders eintreten als erwartet (vgl. Abschnitt B.2.4).

6.46 Eine wichtige Frage ist, wie die angemessene fremdübliche Vergütung von Konzernunternehmen für ihre Funktionen, Vermögenswerte und Risiken innerhalb des Rahmens zu bestimmen ist, der durch die vertraglichen Vereinbarungen des Steuerpflichtigen, das rechtliche Eigentum an den immateriellen Werten und das Verhalten der Beteiligten vorgegeben ist. In Abschnitt B.2 wird die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Situationen im Zusammenhang mit immateriellen Werten erörtert. Dabei geht es um die Funktionen, Vermögenswerte und Risiken, die mit den immateriellen Werten verbunden sind. Sofern nicht anders angegeben, handelt es sich bei den fremdüblichen Erträgen und Vergütungen in Abschnitt B.2 um die erwarteten (bzw. Ex-ante-)Erträge und Vergütungen.

B.2. Mit immateriellen Werten zusammenhängende Funktionen, Vermögenswerte und Risiken

6.47 Wie vorstehend erwähnt, bedeutet allein die Feststellung, dass ein bestimmtes Konzernmitglied der rechtliche Eigentümer von immateriellen Werten ist, nicht zwangsläufig, dass dieser rechtliche Eigentümer nach Zahlung einer Vergütung an andere Mitglieder des Konzerns für den Beitrag, den diese in Form ausgeübter Funktionen, genutzter Vermögenswerte und übernommener Risiken geleistet haben, Anspruch auf vom Unternehmen erzielte Einkünfte hat.

6.48 Bei der Identifizierung der fremdvergleichskonformen Preise für Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen sollten die Beiträge von Mitgliedern des Konzerns zur immateriellen Wertschöpfung berücksichtigt und angemessen vergütet werden. Der Fremdvergleichsgrundsatz und die Prinzipien der Kapitel I-III erfordern, dass alle Mitglieder des Konzerns eine angemessene Vergütung für von ihnen im Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung immaterieller Werte ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken erhalten. Deshalb ist es notwendig, im Wege einer Funktionsanalyse zu bestimmen, welches bzw. welche Konzernmitglieder die Entwicklungs-, Verbesserungs-, Erhaltungs-, Schutz- und Verwertungsfunktionen ausüben und kontrollieren, welches bzw. welche Konzernmitglieder die Finanzierungsmittel und sonstige Vermögenswerte zur Verfügung stellen und welches bzw. welche Konzernmitglieder die verschiedenen Risiken übernehmen, die mit dem betreffenden immateriellen Wert zusammenhängen. Selbstverständlich kann dies in allen diesen Bereichen der rechtliche Eigentümer des immateriellen Werts sein oder auch nicht. Wie unter Ziffer 6.133 erwähnt, ist es im Hinblick auf die Bestimmung der fremdüblichen Vergütung ausgeübter Funktionen, genutzter Vermögenswerte und übernommener Risiken auch wichtig, bei der Bestimmung der Preise für die betreffenden Geschäftsvorfälle Vergleichbarkeitsfaktoren zu berücksichtigen, die zur Wertschöpfung oder zur Erwirtschaftung der Erträge, die der multinationale Konzern durch die Verwertung immaterieller Werte erzielt, beitragen können.

6.49 Die relative Bedeutung der Beiträge, die Mitglieder des Konzerns in Form ausgeübter Funktionen, genutzter Vermögenswerte und übernommener Risiken zur immateriellen Wertschöpfung leisten, unterscheidet sich je nach Sachlage. Beispielsweise sei angenommen, dass ein vollständig entwickelter und aktuell verwertbarer immaterieller Wert von einem Konzernunternehmen bei einem fremden Dritten erworben und über Fertigungs- und Vertriebsfunktionen, die von anderen Mitgliedern des Konzerns ausgeübt werden, verwertet

wird, während er von dem Unternehmen, das den immateriellen Wert erworben hat, aktiv verwaltet und kontrolliert wird. Es wird unterstellt, dass der betreffende immaterielle Wert keine Entwicklung voraussetzt, keine oder kaum Anstrengungen für Erhaltung oder Schutz erfordert und abgesehen von der Art der Verwertung, die zum Zeitpunkt der Anschaffung vorgesehen ist, von geringem Nutzen ist. Mit diesem immateriellen Wert wäre kein Entwicklungsrisiko verbunden, wenngleich Risiken im Zusammenhang mit seiner Anschaffung und Verwertung bestehen. Die vom Käufer ausgeübten Schlüsselfunktionen sind diejenigen, die zur Auswahl des geeignetsten immateriellen Werts auf dem Markt und zur Analyse seiner potenziellen Vorteile im Fall einer Nutzung durch den multinationalen Konzern notwendig sind, sowie die Entscheidung, die risikoträchtige Geschäftschance durch den Kauf des immateriellen Werts einzugehen. Die entscheidenden genutzten Vermögenswerte sind die Finanzierungsmittel, die zum Kauf des immateriellen Werts erforderlich sind. Wenn der Käufer in der Lage ist, alle beschriebenen Schlüsselfunktionen, einschließlich der Kontrolle der Risiken im Zusammenhang mit der Anschaffung und Verwertung des immateriellen Werts, auszuüben, und diese Funktionen auch tatsächlich ausübt, dürfte die Feststellung vertretbar sein, dass der rechtliche Eigentümer nach Leistung einer fremdüblichen Zahlung für die Fertigungs- und Vertriebsfunktionen anderer Konzernunternehmen Anspruch auf alle Einkünfte oder Verluste hat bzw. dass ihm alle Einkünfte oder Verluste zuzurechnen sind, die nach dessen Anschaffung durch die Verwertung des immateriellen Werts entstehen. Während die Anwendung der Kapitel I-III in einem solchen einfachen Fall relativ simpel sein dürfte, könnte sich die Analyse in Situationen als schwieriger erweisen, in denen:

- i) die immateriellen Werte von einem multinationalen Konzern selbst entwickelt werden, vor allem wenn von einem verbundenen Unternehmen an ein anderes übertragen werden, während sie sich noch in der Entwicklung befinden;
- ii) erworbene oder selbst entwickelte immaterielle Werte als Grundlage für weitere Entwicklungen dienen oder
- iii) andere Aspekte, wie Marketing oder Fertigung, für die Wertschöpfung besonders wichtig sind.

Die nachstehenden allgemeinen Leitlinien sind in solchen schwierigeren Fällen besonders relevant und befassen sich auch in erster Linie mit solchen schwierigeren Fällen.

B.2.1. Ausübung und Kontrolle von Funktionen

6.50 Nach den Grundsätzen der Kapitel I-III sollte jedes Mitglied des multinationalen Konzerns eine fremdübliche Vergütung für die von ihm ausgeübten Funktionen erhalten. In Fällen, in denen es um immaterielle Werte geht, umfasst dies Funktionen im Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung immaterieller Werte. Die Identität des oder der Mitglieder des Konzerns, die mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung immaterieller Werte zusammenhängende Funktionen ausüben, ist daher eines der entscheidenden Elemente bei der Bestimmung der fremdüblichen Bedingungen konzerninterner Geschäftsvorfälle.

6.51 Aus der Notwendigkeit sicherzustellen, dass alle Mitglieder des multinationalen Konzerns eine angemessene Vergütung für die von ihnen ausgeübten Funktionen, beigesteuerten Vermögenswerte und übernommenen Risiken erhalten, ergibt sich, dass der rechtliche Eigentümer, wenn er letzten Endes Anspruch auf alle Erträge aus der Verwertung der immateriellen Werte haben soll, auch alle Funktionen ausüben, Vermögenswerte beisteuern und Risiken übernehmen muss, die mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung der immateriellen Werte zusammenhängen. Dies bedeutet jedoch

nicht, dass die verbundenen Unternehmen, aus denen sich ein multinationaler Konzern zusammensetzt, ihre Geschäftstätigkeiten in Bezug auf die Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, den Schutz und die Verwertung von immateriellen Werten auf eine bestimmte Weise strukturieren müssen. Es ist nicht unabdinglich, dass der rechtliche Eigentümer physisch alle mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung eines immateriellen Werts zusammenhängende Funktionen durch seine eigenen Mitarbeiter ausübt, um Anspruch auf einen Teil der Erträge zu haben bzw. einen Teil der Erträge zugerechnet zu bekommen, die der multinationale Konzern durch die Verwertung dieses immateriellen Werts erzielt. In Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen werden bestimmte Funktionen manchmal in andere Unternehmen ausgelagert. Ein Mitglied eines multinationalen Unternehmens, das der rechtliche Eigentümer von immateriellen Werten ist, kann ebenso Funktionen im Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung immaterieller Werte in unabhängige oder verbundene Unternehmen auslagern.

6.52 Wenn andere Konzernunternehmen als der rechtliche Eigentümer relevante Funktionen ausüben, von denen angenommen wird, dass sie zum Wert der immateriellen Werte beitragen, sollten sie nach den in den Kapiteln I-III dargelegten Grundsätzen eine fremdübliche Vergütung für die von ihnen ausgeübten Funktionen erhalten. Bei der Bestimmung der fremdüblichen Vergütung für funktionale Beiträge sollte untersucht werden, ob es vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle gibt, welche Bedeutung die ausgeübten Funktionen für die immaterielle Wertschöpfung haben und welche Optionen den Beteiligten realistischerweise zur Verfügung stehen. Des Weiteren sollten die besonderen Überlegungen berücksichtigt werden, die unter den Ziffern 6.53-6.58 beschrieben sind.

6.53 In zwischen unabhängigen Unternehmen stattfindenden Geschäftsvorfällen zur Auslagerung von Funktionen verhält es sich üblicherweise so, dass ein Unternehmen, das im Auftrag des rechtlichen Eigentümers des immateriellen Werts Funktionen im Zusammenhang mit dessen Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, Schutz und Verwertung ausübt, dabei der Kontrolle des rechtlichen Eigentümers untersteht (wie unter Ziffer 1.65 erörtert). Auf Grund der Art der Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen, die einem multinationalen Konzern angehören, kann es allerdings sein, dass ausgelagerte Funktionen, die von verbundenen Unternehmen ausgeübt werden, der Kontrolle eines anderen Unternehmens unterstehen als dem rechtlichen Eigentümer des immateriellen Werts. In solchen Fällen sollte der rechtliche Eigentümer des immateriellen Werts auch eine fremdvergleichskonforme Vergütung an das Unternehmen zahlen, das Kontrollfunktionen in Bezug auf die Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, den Schutz und die Verwertung des immateriellen Werts ausübt. Bei der Untersuchung, welches Unternehmen effektiv die Kontrolle über die Ausübung der relevanten Funktionen wahrnimmt, gelten die gleichen Prinzipien wie bei der Bestimmung der Kontrolle über das Risiko in Abschnitt D.1.2.1 von Kapitel I. Die Beurteilung der Fähigkeit eines bestimmten Unternehmens, Kontrolle auszuüben, sowie der tatsächlichen Ausübung solcher Kontrollfunktionen ist ein wichtiger Bestandteil der Analyse.

6.54 Wenn der rechtliche Eigentümer die mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz oder der Verwertung des immateriellen Werts zusammenhängenden Funktionen weder ausübt noch kontrolliert, hat er keinen Anspruch auf laufende Gewinne, die den ausgelagerten Funktionen zuzuschreiben sind. Je nach Sachlage kann es sich bei der fremdüblichen Vergütung, die der rechtliche Eigentümer an andere verbundene Unternehmen zahlen muss, die mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz oder der Verwertung immaterieller Werte zusammenhängende Funktionen ausüben

oder kontrollieren, um jeden Anteil an dem durch die Verwertung des immateriellen Werts erzielten Gesamtertrag handeln. Ein rechtlicher Eigentümer, der keine mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz oder der Verwertung des immateriellen Werts zusammenhängende Funktionen ausübt, wird somit keinen Anspruch auf eine Beteiligung an entsprechenden Erträgen im Zusammenhang mit der Ausübung oder Kontrolle von mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz oder der Verwertung des immateriellen Werts zusammenhängenden Funktionen haben. Der rechtliche Eigentümer hat Anspruch auf eine fremdübliche Vergütung für alle Funktionen, die er tatsächlich ausübt, alle Vermögenswerte, die er tatsächlich nutzt, und alle Risiken, die er tatsächlich übernimmt. Vgl. die Abschnitte B.2.2-B.2.3. Für die Bestimmung der Funktionen, die er tatsächlich ausübt, der Vermögenswerte, die er tatsächlich nutzt, und der Risiken, die er tatsächlich übernimmt, sind die Leitlinien von Abschnitt D.1.2 in Kapitel I besonders relevant.

6.55 Der relative Wert der zur Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, zum Schutz und zur Verwertung immaterieller Werte geleisteten Beiträge unterscheidet sich je nach Sachlage des Falls. Das oder die Mitglieder des multinationalen Konzerns, die in einem bestimmten Fall einen wesentlicheren Beitrag leisten, sollten eine entsprechend höhere Vergütung erhalten. Beispielsweise sollte ein Unternehmen, wenn es Forschung und Entwicklung nur finanziert, einen geringeren voraussichtlichen Ertrag haben, als wenn es Forschung und Entwicklung sowohl finanziert als auch kontrolliert. Ein noch höherer erwarteter Ertrag sollte unter sonst gleichen Bedingungen gewährleistet sein, wenn das Unternehmen Forschung und Entwicklung finanziert, kontrolliert und physisch durchführt. Vgl. auch die Erörterung der Finanzierung in Abschnitt B.2.2.

6.56 Bei der Untersuchung der fremdüblichen Vergütung für funktionale Beiträge verschiedener Mitglieder des multinationalen Konzerns kommt bestimmten wichtigen Funktionen eine besondere Bedeutung zu. Die Art dieser wichtigen Funktionen hängt von den Gegebenheiten und Umständen des jeweiligen Falls ab. Im Fall selbst entwickelter immaterieller Werte oder selbst entwickelter oder erworbener immaterieller Werte, die als Grundlage für weitere Entwicklungstätigkeiten dienen, kann es sich bei diesen wichtigeren Funktionen u.a. um die Gestaltung und Kontrolle von Forschungs- und Marketingprogrammen, um die Ausrichtung und Festlegung von Prioritäten für kreative Unternehmungen einschließlich der Vorgabe des Kurses für sog. Blue-Sky-Forschung, um die Kontrolle über strategische Entscheidungen in Bezug auf Programme für die Entwicklung immaterieller Werte sowie um die Verwaltung und Kontrolle der Etats handeln. Im Fall aller immateriellen Werte (d.h. bei selbst entwickelten oder erworbenen immateriellen Werten) gehören zu den weiteren wichtigen Funktionen möglicherweise auch wichtige Entscheidungen in Bezug auf die Verteidigung und den Schutz immaterieller Werte sowie die laufende Qualitätskontrolle für Funktionen, die von unabhängigen oder verbundenen Unternehmen ausgeübt werden und die einen wesentlichen Effekt auf den Wert des betreffenden immateriellen Werts haben können. Diese wichtigen Funktionen leisten üblicherweise einen wesentlichen Beitrag zur immateriellen Wertschöpfung, und so sollte die Ausübung dieser wichtigen Funktionen, wenn sie vom rechtlichen Eigentümer im Rahmen von Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen ausgelagert werden, mit einem angemessenen Anteil an den Erträgen vergütet werden, die der multinationale Konzern durch die Verwertung der immateriellen Werte erzielt.

6.57 Weil es schwierig sein kann, Vergleichsgeschäftsvorfälle zu finden, bei denen solche wichtigen Funktionen ausgelagert werden, ist es möglicherweise notwendig, nicht direkt auf Vergleichswerten beruhende Verrechnungspreismethoden, wie geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethoden und Methoden der Ex-ante-Bewertung, zu verwenden,

um die Ausübung dieser wichtigen Funktionen angemessen zu vergüten. Wenn der rechtliche Eigentümer die Mehrzahl oder alle dieser wichtigen Funktionen in andere Konzernunternehmen auslagert, sollte die Zurechnung eines wesentlichen Anteils der Erträge, die durch die Verwertung der immateriellen Werte erzielt wurden, zum rechtlichen Eigentümer nach Vergütung anderer Konzernmitglieder für die von ihnen ausgeübten Funktionen entsprechend den Leitlinien von Abschnitt D.1.2 in Kapitel I unter Berücksichtigung der von ihm tatsächlich ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken sorgfältig erwogen werden. Die Beispiele 16 und 17 im Anhang zu Kapitel VI veranschaulichen die Grundsätze dieses Absatzes.

6.58 Weil die unter Ziffer 6.56 beschriebenen wichtigen Funktionen oft wesentlich sind für die Verwaltung der verschiedenen ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken, die für den Erfolg der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, des Schutzes oder der Verwertung immaterieller Werte von entscheidender Bedeutung und daher für die immaterielle Wertschöpfung unerlässlich sind, müssen die Geschäftsvorfälle zwischen den Beteiligten, die diese wichtigen Funktionen ausüben, und anderen verbundenen Unternehmen sorgfältig evaluiert werden. Insbesondere wird sich die Zuverlässigkeit einer einseitigen Verrechnungspreismethode deutlich verringern, wenn der oder die Beteiligten, die einen wesentlichen Teil der wichtigen Funktionen ausüben, als das oder die untersuchten Unternehmen behandelt werden. Vgl. Beispiel 6.

B.2.2. Nutzung von Vermögenswerten

6.59 Konzernunternehmen, die Vermögenswerte für die Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, den Schutz und die Verwertung immaterieller Werte nutzen, sollten dafür eine angemessene Vergütung erhalten. Solche Vermögenswerte umfassen, ohne sich darauf zu beschränken, immaterielle Werte, die in Forschung, Entwicklung oder Marketing genutzt werden (z.B. Know-how, Kundenbeziehungen usw.), materielle Vermögenswerte oder Finanzierungsmittel. Ein Mitglied eines multinationalen Konzerns kann die Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung und den Schutz eines immateriellen Werts teilweise oder ganz finanzieren, während eines oder mehrere andere Mitglieder alle relevanten Funktionen ausüben. Bei der Ermittlung der angemessenen voraussichtlichen Finanzierungsrendite sollte in solchen Situationen anerkannt werden, dass ein Beteiligter, der Finanzierungsmittel zur Verfügung stellt, aber weder die Risiken kontrolliert noch andere Funktionen im Zusammenhang mit der finanzierten Tätigkeit oder dem finanzierten Vermögenswert ausübt, in fremdüblichen Geschäftsvorfällen im Allgemeinen keinen Ertrag erwarten kann, der dem entspräche, was ein ansonsten vergleichbarer Investor erhalten würde, der zudem wichtige Funktionen ausübt und kontrolliert sowie wichtige Risiken im Zusammenhang mit der finanzierten Tätigkeit kontrolliert. Art und Umfang der Vergütung, die einem Unternehmen zuzurechnen ist, das Kosten im Zusammenhang mit immateriellen Werten trägt, ohne einen darüber hinausgehenden Beitrag zu leisten, müssen auf der Grundlage aller relevanten Sachverhalte bestimmt werden und sollten mit vergleichbaren Finanzierungsvereinbarungen zwischen unabhängigen Unternehmen im Einklang stehen, falls solche Vereinbarungen identifiziert werden können. Vgl. die Leitlinien in Kapitel I, Abschnitt D.1.2.1.6 und insbesondere Beispiel 3 unter den Ziffern 1.85 und 1.103, die eine Situation veranschaulichen, in der der Beteiligte, der die Finanzierungsmittel bereitstellt, nicht die Kontrolle über die finanziellen Risiken im Zusammenhang mit der Finanzierung hat.

6.60 Finanzierung und Risikoübernahme sind insofern integral miteinander verbunden, als die Finanzierung häufig mit der Übernahme bestimmter Risiken zusammenfällt (z.B. übernimmt der finanzierende Beteiligte vertraglich das Risiko eines Verlustes der

bereitgestellten Mittel). Art und Umfang der übernommenen Risiken unterscheiden sich allerdings je nach den wirtschaftlich relevanten Merkmalen des Geschäftsvorfalles. Das Risiko wird beispielsweise geringer sein, wenn der Beteiligte, dem die Finanzierungsmittel zur Verfügung gestellt werden, sehr kreditwürdig ist, wenn Vermögenswerte als Sicherheit gestellt werden oder wenn die finanzierte Investition wenig riskant ist, als wenn die Kreditwürdigkeit geringer ist, die Finanzierung nicht besichert ist oder die finanzierte Investition sehr riskant ist. Außerdem ist der potenzielle Effekt des Risikos für denjenigen, der die Finanzierungsmittel zur Verfügung stellt, umso größer, je höher der Betrag der zur Verfügung gestellten Finanzierungsmittel ist.

6.61 Nach den Prinzipien von Abschnitt D.1.2 von Kapitel I besteht der erste Schritt einer risikobezogenen Verrechnungspreisanalyse in der spezifischen Identifizierung der wirtschaftlich signifikanten Risiken. Bei der spezifischen Identifizierung der Risiken im Zusammenhang mit einer Investition ist es wichtig, zwischen den finanziellen Risiken zu unterscheiden, die an die bereitgestellten Finanzierungsmittel für die Investition geknüpft sind, und den operationellen Risiken, die an die operativen Tätigkeiten geknüpft sind, für die die Finanzierungsmittel genutzt werden, z.B. das Entwicklungsrisiko, falls die Finanzierungsmittel für die Entwicklung eines neuen immateriellen Werts genutzt werden. Wenn ein Beteiligter, der Finanzierungsmittel bereitstellt, die Kontrolle über die finanziellen Risiken im Zusammenhang mit der Bereitstellung der Finanzierungsmittel ausübt, ohne andere spezifische Risiken einschließlich deren Kontrolle zu übernehmen, kann er im Allgemeinen für seine Finanzierung nur eine risikobereinigte Rendite erwarten.

6.62 Die vertraglichen Vereinbarungen bestimmen im Allgemeinen die Bedingungen der Finanzierungstransaktion entsprechend und ergänzt durch die wirtschaftlichen Merkmale des Geschäftsvorfalles, wie sie im Verhalten der Beteiligten zum Ausdruck kommen¹⁷. Der Ertrag, den der Finanzgeber im Allgemeinen erwarten dürfte, sollte einer angemessenen risikobereinigten Rendite entsprechen. Diese Rendite kann beispielsweise auf der Grundlage der Kapitalkosten oder der Rendite einer realistischen alternativen Investition mit vergleichbaren wirtschaftlichen Merkmalen ermittelt werden. Bei der Bestimmung des angemessenen Ertrags für die Finanzierungstätigkeiten ist es wichtig, die Finanzierungsoptionen zu berücksichtigen, die dem Beteiligten, der die Finanzierungsmittel erhält, realistischerweise zur Verfügung stehen. Die ex ante vom Finanzgeber erwartete Rendite kann von dem Ertrag abweichen, den er ex post tatsächlich erzielt. Wenn der Finanzgeber zum Beispiel einen Kredit in einer festen Höhe zu einem festen Zinssatz gewährt, drückt sich in der Differenz zwischen dem tatsächlichen und dem erwarteten Ertrag die Folge des Risikos aus, dass der Kreditnehmer alle oder einige der fälligen Zahlungen nicht leisten kann.

6.63 Art und Form der Tätigkeiten, die notwendig sind, um die Kontrolle über das an die Bereitstellung von Finanzierungsmitteln geknüpfte finanzielle Risiko auszuüben, sind abhängig vom Risikograd der Investition für den Finanzgeber unter Berücksichtigung der auf dem Spiel stehenden Beträge und der Investition, für die die Mittel verwendet werden. Im Einklang mit der Definition unter Ziffer 1.65 und 1.66 dieser Leitlinien erfordert die Ausübung der Kontrolle über ein bestimmtes finanzielles Risiko die Fähigkeit, die relevanten Entscheidungen in Bezug auf die risikoträchtige Geschäftschance zu treffen, d.h. in diesem Fall über die Bereitstellung der Finanzierungsmittel, sowie die tatsächliche Wahrnehmung dieser Entscheidungsfunktionen. Außerdem muss der Beteiligte, der die Kontrolle über das finanzielle Risiko ausübt, die unter Ziffer 1.65 und 1.66 erwähnten Aktivitäten in Bezug auf die Tätigkeiten der laufenden Risikominderung hinsichtlich dieses Risikos, wenn diese Tätigkeiten ausgelagert sind, sowie in Bezug auf vorbereitende Arbeiten zur Erleichterung seiner Entscheidung, wenn er diese Tätigkeiten nicht selbst wahrnimmt, ausüben.

6.64 Wenn einem Beteiligten Finanzierungsmittel für die Entwicklung eines immateriellen Werts zur Verfügung gestellt werden, handelt es sich bei den relevanten Entscheidungen bezüglich der Annahme, Abgabe oder Ablehnung einer risikoträchtigen Geschäftschance sowie den Entscheidungen darüber, ob und wie auf die mit der Geschäftschance verbundenen Risiken zu antworten ist, um die Entscheidungen hinsichtlich der Bereitstellung der Finanzierungsmittel und der Bedingungen des Geschäftsvorfalles. Je nach den Gegebenheiten und Umständen können solche Entscheidungen von einer Beurteilung der Kreditwürdigkeit des Beteiligten, der die Mittel erhält, sowie einer Beurteilung der Art und Weise abhängen, wie sich die mit dem Entwicklungsprojekt verbundenen Risiken auf die erwartete Rendite aus den bereitgestellten oder aus zusätzlich erforderlichen Finanzierungsmitteln auswirken. Die der Bereitstellung der Finanzierungsmittel zugrunde liegenden Bedingungen können die Möglichkeit umfassen, die Finanzierungsentscheidungen an wesentliche Entwicklungsentscheidungen zu knüpfen, die Auswirkungen auf den Finanzierungsertrag haben. Beispielsweise müssen möglicherweise Entscheidungen über die Einleitung der nächsten Stufe des Projekts oder die Genehmigung der Investitionen in kostspielige Vermögenswerte getroffen werden. Je höher das Entwicklungsrisiko ist und je enger das finanzielle Risiko mit dem Entwicklungsrisiko verknüpft ist, umso mehr muss der Finanzgeber in der Lage sein, die Fortschritte bei der Entwicklung des immateriellen Werts sowie die Konsequenzen dieser Fortschritte im Hinblick auf die erwartete Finanzierungsrendite zu beurteilen, und umso stärker könnte der Finanzgeber die weitere Bereitstellung von Finanzierungsmitteln von wichtigen operationellen Entwicklungen abhängig machen, die sich auf sein finanzielles Risiko auswirken können. Der Finanzgeber muss in der Lage sein, Beurteilungen in Bezug auf die weitere Bereitstellung von Finanzierungsmitteln zu treffen, und er muss die entsprechenden Beurteilungen tatsächlich vornehmen, die er dann berücksichtigen muss, wenn er die relevanten Entscheidungen über die Bereitstellung der Mittel trifft.

B.2.3. Risikoübernahme

6.65 Zu den besonderen Arten von Risiken, die in einer Funktionsanalyse in Bezug auf Geschäftsvorfälle mit immateriellen Werten von Bedeutung sein können, gehören: i) Risiken im Zusammenhang mit der Entwicklung immaterieller Werte, einschließlich des Risikos, dass kostspielige Forschungs- und Entwicklungs- oder Marketingtätigkeiten nicht von Erfolg gekrönt sind, unter Berücksichtigung des Zeitpunkts der Investition (z.B. hat die Frage, ob die Investition in einer Anfangsphase, gegen Mitte des Entwicklungsprozesses oder in einer Endphase erfolgt, Auswirkungen auf die Höhe des Investitionsrisikos), ii) das Risiko der Produktveralterung, einschließlich der Möglichkeit, dass von Konkurrenten erzielte technologische Fortschritte sich negativ auf den Wert der immateriellen Werte auswirken, iii) das Risiko von Rechtsverletzungen, einschließlich des Risikos, dass sich die Verteidigung immaterieller Rechte oder die Verteidigung gegen von anderen Personen vorgebrachte Klagen wegen Rechtsverletzungen als zeitaufwendig, kostspielig und/oder erfolglos erweist, iv) Produkthaftungs- und ähnliche Risiken im Zusammenhang mit auf immateriellen Werten basierenden Produkten und Dienstleistungen sowie v) Verwertungsrisiken, Unsicherheiten in Bezug auf die Erträge, die mit dem immateriellen Wert erzielt werden. Die Existenz und das Ausmaß solcher Risiken sind von den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalles sowie der Art des fraglichen immateriellen Werts abhängig.

6.66 Die Identität des oder der Mitglieder des Konzerns, die mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung immaterieller Werte verbundene Risiken übernehmen, ist ein wichtiges Element bei der Bestimmung der Preise für konzerninterne Geschäftsvorfälle. Die Risikoübernahme entscheidet darüber, welches bzw. welche Unternehmen die Konsequenzen zu tragen haben, wenn das betreffende Risiko eintritt. Die

sachgerechte Abgrenzung des konzerninternen Geschäftsvorfalles auf der Grundlage der Leitlinien in Abschnitt D.1 von Kapitel 1 kann ergeben, dass der rechtliche Eigentümer die Risiken übernimmt oder dass an seiner Statt andere Mitglieder des Konzerns die Risiken tragen, wobei solche anderen Konzernmitglieder für ihren diesbezüglichen Beitrag eine Vergütung erhalten müssen.

6.67 Bei der Bestimmung, welches Mitglied bzw. welche Mitglieder des Konzerns die Risiken in Bezug auf immaterielle Werte tragen, gelten die Prinzipien von Abschnitt D.1.2 in Kapitel I. Insbesondere sollten bei der Feststellung, welcher Beteiligte die Risiken im Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung immaterieller Werte übernimmt, die Schritte 1-5 des Verfahrens zur Risikoanalyse in einem konzerninternen Geschäftsvorfall nach Ziffer 1.60 befolgt werden.

6.68 Besonders wichtig ist es sicherzustellen, dass das oder die Konzernmitglieder, die Anspruch auf Erträge aus der Risikoübernahme geltend machen, tatsächlich die Verantwortung für die im Fall des Eintritts des betreffenden Risikos zu ergreifenden Maßnahmen und entstehenden Kosten tragen. Wenn ein anderes verbundenes Unternehmen als das Konzernunternehmen, das laut der nach Ziffer 1.60 dieser Leitlinien durchgeführten Risikoanalyse die Risiken übernommen hat, für Kosten aufkommt oder Maßnahmen unternimmt, sollte eine Verrechnungspreiskorrektur vorgenommen werden, damit die Kosten dem Beteiligten zugerechnet werden, der das Risiko übernommen hat, und das andere Konzernunternehmen eine angemessene Vergütung für Aktivitäten erhält, die es im Zusammenhang mit dem Eintritt des Risikos durchgeführt hat. Beispiel 7 im Anhang zu Kapitel VI veranschaulicht dieses Prinzip.

B.2.4. Tatsächliche, Ex-post-Erträge

6.69 Es kommt relativ häufig vor, dass sich die tatsächliche (Ex-post-)Rentabilität von der erwarteten (Ex-ante-)Rentabilität unterscheidet. Dies kann darauf zurückzuführen sein, dass die Risiken aufgrund unvorhersehbarer Entwicklungen anders zum Tragen kommen als erwartet. Beispielsweise kann es geschehen, dass ein Konkurrenzprodukt vom Markt genommen wird, dass sich auf einem Schlüsselmarkt eine Naturkatastrophe ereignet, dass ein entscheidendes Wirtschaftsgut aus unvorhersehbaren Gründen nicht richtig funktioniert oder dass eine bahnbrechende technologische Entwicklung eines Konkurrenzunternehmens dazu führt, dass auf dem fraglichen immateriellen Wert beruhende Produkte veralten oder an Attraktivität verlieren. Es kann auch sein, dass die Risiken und die Wahrscheinlichkeit des Eintritts vernünftigerweise vorhersehbarer Ereignisse in den finanziellen Prognosen, auf denen die Berechnung des erwarteten Ertrags und die Vergütungsvereinbarungen basierten, richtig einkalkuliert wurden und dass die Unterschiede zwischen der tatsächlichen und der erwarteten Rentabilität auf die Wirkung dieser Risiken zurückzuführen sind. Und es kann auch sein, dass die Risiken verschiedener Entwicklungen in den finanziellen Prognosen, auf denen die Berechnungen der Ex-ante-Erträge und die Vergütungsvereinbarungen basierten, die nicht richtig einkalkuliert wurden und dass dies dazu führte, dass die erwarteten Erträge zu hoch oder zu niedrig angesetzt wurden. In solchen Fällen stellt sich die Frage, ob und wenn ja wie die Gewinne oder Verluste zwischen den Mitgliedern eines multinationalen Konzerns aufgeteilt werden sollten, die zur Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, zum Schutz und zur Verwertung des fraglichen immateriellen Werts beigetragen haben.

6.70 Zur Lösung dieser Frage muss genau untersucht werden, welches oder welche Unternehmen des multinationalen Konzerns effektiv die wirtschaftlich signifikanten Risiken tragen, die bei der Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalles identifiziert wurden (vgl. Abschnitt D.1 von Kapitel I). Wie dieser Analyserahmen verdeutlicht, kann es sich bei

dem Beteiligten, der die wirtschaftlich signifikanten Risiken effektiv trägt, um das Konzernunternehmen, das diese Risiken vertraglich übernommen hat – z.B. den rechtlichen Eigentümer des immateriellen Werts – handeln oder nicht, oder es kann sich um den Finanzgeber der Investition handeln oder nicht. Ein Beteiligter, dem die Risiken, die zu der Abweichung zwischen den erwarteten und den tatsächlichen Ergebnissen führen, nach den Prinzipien der Abschnitte D.1.2.1.4-D.1.2.1.6 von Kapitel I nicht zugeordnet werden, hat keinen Anspruch auf die Differenz zwischen den tatsächlichen und den erwarteten Gewinnen und kann nicht verpflichtet werden, Verluste zu tragen, die durch eine solche Differenz verursacht werden, wenn diese Risiken eintreten, sofern dieser Beteiligte nicht die unter Ziffer 6.56 beschriebenen wichtigen Funktionen ausübt oder zur Kontrolle der wirtschaftlich signifikanten Risiken nach Ziffer 1.105 beiträgt und festgestellt wird, dass eine fremdübliche Vergütung dieser Funktionen eine Gewinnbeteiligung umfassen würde. Zudem muss untersucht werden, ob die Ex-ante-Vergütung, die Mitglieder eines multinationalen Konzerns für von ihnen ausgeübte Funktionen, genutzte Vermögenswerte und übernommene Risiken erhalten, effektiv mit dem Fremdvergleichsgrundsatz übereinstimmt. So sollte beispielsweise geprüft werden, ob der Konzern die erwarteten Gewinne in Wirklichkeit zu niedrig oder zu hoch angesetzt und damit zu niedrige oder zu hohe (ex ante festgelegte) Zahlungen an einige Konzernmitglieder für deren Beitrag veranlasst hat. Bei Geschäftsvorfällen, deren Wert zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses äußerst schwer zu bestimmen ist, ist die Gefahr solcher zu niedriger oder zu hoher Wertansätze besonders groß. Dies wird in Abschnitt D.4 eingehender erörtert.

B.2.5. *Einige Konsequenzen der Anwendung der Abschnitte B.1 und B.2*

6.71 Wenn der rechtliche Eigentümer im Wesentlichen:

- alle mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung des immateriellen Werts zusammenhängende Funktionen (einschließlich der unter Ziffer 6.56 beschriebenen wichtigen Funktionen) ausübt und kontrolliert,
- alle für die Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, den Schutz und die Verwertung der immateriellen Werte erforderlichen Vermögenswerte, einschließlich der Finanzierung, bereitstellt und
- alle mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung des immateriellen Werts zusammenhängende Risiken übernimmt,

so hat er Anspruch auf sämtliche erwarteten (Ex-ante-)Erträge, die der multinationale Konzern durch die Verwertung des immateriellen Werts erzielt. Soweit eines oder mehrere Mitglieder des multinationalen Konzerns, die nicht der rechtliche Eigentümer sind, mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung des immateriellen Werts zusammenhängende Funktionen ausüben, Vermögenswerte nutzen oder Risiken übernehmen, müssen diese verbundenen Unternehmen eine fremdübliche Vergütung für ihren Beitrag erhalten. Diese Vergütung kann je nach den Gegebenheiten und Umständen aus allen oder einem erheblichen Teil der erwarteten Erträge aus der Verwertung des immateriellen Werts bestehen.

6.72 Der Anspruch eines Mitglieds des multinationalen Konzerns auf Gewinne oder Verluste im Zusammenhang mit Unterschieden zwischen der tatsächlichen (Ex-post-) Rentabilität und einer sachgemäßen Schätzung der erwarteten (Ex-ante-)Rentabilität hängt davon ab, welches oder welche Unternehmen des multinationalen Konzerns effektiv die Risiken übernehmen, die bei der Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalles identifiziert wurden (vgl. Abschnitt D.1 von Kapitel I). Außerdem hängt dies von dem oder

den Unternehmen ab, die die wichtigen Funktionen unter Ziffer 6.56 ausüben oder zur Kontrolle der wirtschaftlich signifikanten Risiken gemäß Ziffer 1.105 beitragen und für die festgestellt wurde, dass eine fremdvergleichskonforme Vergütung dieser Funktionen ein Gewinnbeteiligungselement beinhalten würde.

B.3. Identifizierung und Bestimmung der Preise und sonstigen Bedingungen der konzerninternen Geschäftsvorfälle

6.73 Die Durchführung der in Abschnitt D.1 von Kapitel I beschriebenen Analyse gemäß den Ergänzungen dieses Kapitels dürfte eine klare Beurteilung der rechtlichen Eigentumsverhältnisse, der Funktionen, Vermögenswerte und Risiken im Zusammenhang mit immateriellen Werten sowie eine sachgerechte Identifizierung der Geschäftsvorfälle, deren Preise und sonstigen Bedingungen bestimmt werden müssen, erleichtern. Im Allgemeinen sind die Geschäftsvorfälle, die vom multinationalen Konzern in den maßgeblichen Eintragungen und Verträgen identifiziert wurden, diejenigen, deren Preise und sonstigen Bedingungen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz bestimmt werden müssen. Allerdings kann die Analyse ergeben, dass in Wirklichkeit Geschäftsvorfälle stattfanden, die über die in den Eintragungen und Verträgen beschriebenen Geschäftsvorfälle hinausgehen oder von ihnen abweichen. Im Einklang mit Abschnitt D.1. von Kapitel I sind die zu analysierenden Geschäftsvorfälle (und wirklichen Bedingungen dieser Geschäftsvorfälle) jene, für die festgestellt wird, dass sie dem tatsächlichen Verhalten der Beteiligten und den sonstigen relevanten Sachverhalten Gegebenheiten zufolge stattgefunden haben.

6.74 Die fremdüblichen Preise und sonstigen Bedingungen der Geschäftsvorfälle sollten nach den Leitlinien in den Kapiteln I-III unter Berücksichtigung der Beiträge bestimmt werden, die die ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken zur erwarteten immateriellen Wertschöpfung leisten und zwar zu dem Zeitpunkt, an dem diese Funktionen ausgeübt, diese Vermögenswerte genutzt und diese Risiken übernommen wurden, wie dies in Abschnitt B dieses Kapitels erörtert wird. Abschnitt D dieses Kapitels liefert zusätzliche Leitlinien zu Verrechnungspreismethoden und anderen Fragen in Bezug auf die Bestimmung der fremdüblichen Preise und sonstigen Bedingungen von Geschäftsvorfällen mit immateriellen Werten.

B.4. Anwendung der vorstehenden Prinzipien auf konkrete Sachverhalte

6.75 Die in diesem Abschnitt B beschriebenen Prinzipien müssen in einer Vielzahl von Situationen in Bezug auf die Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, den Schutz und die Verwertung immaterieller Werte angewandt werden. Eine wesentliche Überlegung ist dabei jeweils, dass verbundene Unternehmen, die zur Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, zum Schutz oder zur Verwertung immaterieller Werte beitragen, deren rechtlicher Eigentümer ein anderes Konzernunternehmen ist, eine fremdübliche Vergütung für die von ihnen ausgeübten Funktionen, übernommenen Risiken und genutzten Vermögenswerte erhalten müssen. Um zu beurteilen, ob verbundene Unternehmen, die mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz oder der Verwertung immaterieller Werte zusammenhängende Funktionen ausüben oder Risiken übernehmen, eine fremdübliche Vergütung erhalten haben, müssen i) der Umfang und die Art der durchgeführten Tätigkeit sowie ii) die Höhe und die Form der gezahlten Vergütung betrachtet werden. Bei der Beurteilung der Fremdvergleichskonformität der im jeweiligen konzerninternen Geschäftsvorfall gezahlten Vergütung sollte auf den Umfang und die Art der Tätigkeiten vergleichbarer, ähnliche Funktionen ausübender unabhängiger Unternehmen, die von vergleichbaren, ähnliche Funktionen ausübenden unabhängigen Unternehmen bezogene Vergütung sowie

die erwartete immaterielle Wertschöpfung vergleichbarer, ähnliche Funktionen ausübender unabhängiger Unternehmen Bezug genommen werden. Dieser Abschnitt beschreibt die Anwendung dieser Prinzipien in häufig vorkommenden Situationen.

B.4.1. Entwicklung und Verbesserung von immateriellen Marketingwerten

6.76 Eine häufig vorkommende Situation, in der diese Prinzipien angewandt werden müssen, tritt ein, wenn ein mit dem rechtlichen Eigentümer bestimmter Marken verbundenes Unternehmen Marketing- oder Vertriebsfunktionen ausübt, die dem rechtlichen Eigentümer der Marken zugutekommen, z.B. über eine Marketingvereinbarung oder eine Vertriebs-/Marketingvereinbarung. In solchen Fällen muss bestimmt werden, wie die Tätigkeiten des Marketing- oder Vertriebsunternehmens vergütet werden sollen. Eine wichtige Frage ist dabei, ob das Marketing-/Vertriebsunternehmen nur eine Vergütung für die Erbringung von Werbe- und Vertriebsleistungen oder auch eine Vergütung dafür erhalten sollte, dass es den Wert der Marken und sonstigen immateriellen Marketingwerte durch die von ihm ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken gesteigert hat.

6.77 Die Analyse dieser Frage erfordert eine Beurteilung i) der Pflichten und Rechte, die sich aus den gesetzlichen Eintragungen und den zwischen den Beteiligten geschlossenen Vereinbarungen ergeben, ii) der von den Beteiligten ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken, iii) der aufgrund der Tätigkeit des Marketing-/Vertriebsunternehmens erwarteten immateriellen Wertschöpfung, und iv) der Vergütung, die für die vom Marketing-/Vertriebsunternehmen ausgeübten Funktionen gezahlt wird (unter Berücksichtigung der genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken). Ein relativ eindeutiger Fall liegt vor, wenn ein Vertriebsunternehmen lediglich als Vertreter fungiert, dessen Werbeaufwendungen vom Eigentümer der Marken oder sonstigen immateriellen Marketingwerte erstattet werden und der von diesem bei seinen Tätigkeiten geleitet und kontrolliert wird. In einem solchen Fall hat das Vertriebsunternehmen üblicherweise lediglich Anspruch auf eine seine Vermittlungstätigkeit abgelte Vergütung. Es übernimmt nicht die Risiken, die mit der Weiterentwicklung der Marken oder anderen Marketingwerte verbunden sind, und hat deshalb keinen Anspruch auf eine diesbezügliche zusätzliche Vergütung.

6.78 Wenn das Vertriebsunternehmen effektiv die Kosten seiner Marketingtätigkeiten trägt (z.B. wenn keine Vereinbarung vorliegt, nach der der rechtliche Eigentümer die Kosten erstatten muss), sollte die Analyse den Blick darauf richten, inwieweit das Vertriebsunternehmen in der Lage ist, an den potenziellen Vorteilen teilzuhaben, die aktuell oder künftig durch die von ihm ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken erzielt werden. Bei Fremdvergleichsgeschäften wird die Fähigkeit eines Beteiligten, der nicht der rechtliche Eigentümer der Marken oder sonstigen immateriellen Werte ist, an den Vorteilen von wertsteigernden Marketingaktivitäten teilzuhaben, hauptsächlich vom Inhalt der diesem Beteiligten übertragenen Rechte abhängen. So kann etwa ein Vertriebsunternehmen, das einen langfristigen Alleinvertriebsvertrag für ein markengeschütztes Produkt hat, in der Lage sein, über seinen Umsatz oder Marktanteil aus den von ihm zur Steigerung des Werts einer Marke oder anderer immaterieller Werte ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken Vorteil zu ziehen. In einer solchen Situation ist es möglich, dass die Anstrengungen des Vertriebsunternehmens zu einer Steigerung des Werts seiner eigenen immateriellen Werte, nämlich seiner Vertriebsrechte führen. In solchen Fällen sollte der dem Vertriebsunternehmen zuzuweisende Anteil an den Vorteilen danach bestimmt werden, was ein unabhängiges Vertriebsunternehmen unter vergleichbaren Umständen erhalten würde. In manchen Fällen kann ein Vertriebsunternehmen Funktionen

ausüben, Vermögenswerte nutzen oder Risiken übernehmen, die über die hinausgehen, die ein unabhängiges Vertriebsunternehmen mit vergleichbaren Rechten zugunsten seiner eigenen Vertriebstätigkeiten tragen oder ausüben würde und die mit einer höheren Wertschöpfung verbunden sind als bei anderen vergleichbaren Marketing-/Vertriebsunternehmen. Ein unabhängiges Vertriebsunternehmen würde in einem solchen Fall vom Eigentümer der Marke oder sonstigen immateriellen Werte üblicherweise eine zusätzliche Vergütung verlangen. Eine solche Vergütung könnte in Form höherer Vertriebsgewinne (die sich aus einer Ermäßigung des Einkaufspreises für das Produkt ergeben), einer Reduzierung der Lizenzgebühr oder einer Beteiligung an den Gewinnen aus dem gestiegenen Wert der Marke oder sonstigen immateriellen Marketingwerte erfolgen, um das Vertriebsunternehmen für seine Funktionen, Vermögenswerte, Risiken und erwartete Wertschöpfung zu entschädigen. Die Beispiele 8-13 im Anhang zu Kapitel VI veranschaulichen im Einzelnen die Anwendung dieses Abschnitts B im Kontext von Marketing- und Vertriebsvereinbarungen.

B.4.2. Vereinbarungen über Forschung, Entwicklung und Verfahrensverbesserungen

6.79 Die in den vorstehenden Absätzen beschriebenen Grundsätze gelten auch in Situationen, in denen ein Mitglied eines multinationalen Konzerns Forschungs- und Entwicklungsfunktionen im Rahmen einer vertraglichen Vereinbarung mit einem verbundenen Unternehmen ausübt, das der rechtliche Eigentümer der daraus resultierenden immateriellen Werte ist. Die angemessene Vergütung der Forschungsleistungen wird von sämtlichen Gegebenheiten und Umständen abhängen, zum Beispiel davon, ob das Forschungsteam über einzigartige für die Forschungsarbeiten relevante Kompetenzen und Erfahrungen verfügt, ob es Risiken übernimmt (beispielsweise im Fall von „Blue-Sky-Forschung“), ob es seine eigenen immateriellen Werte nutzt oder ob es von einem anderen Beteiligten kontrolliert und verwaltet wird. Eine Vergütung auf der Basis einer Erstattung der Kosten zuzüglich einer kleinen Gewinnmarge wird dem erwarteten Wert des Beitrags des Forschungsteams oder dem fremdüblichen Preis dafür in allen Fällen nicht gerecht werden.

6.80 Die in diesem Abschnitt beschriebenen Prinzipien gelten gleichermaßen in Situationen, in denen ein Mitglied eines multinationalen Konzerns Fertigungsleistungen erbringt, die zu Verfahrens- oder Produktverbesserungen für ein verbundenes Unternehmen führen, das rechtlicher Eigentümer dieser Verfahrens- oder Produktverbesserungen wird. Die Beispiele 14-17 im Anhang zu Kapitel VI veranschaulichen im Einzelnen die Anwendung dieses Abschnitts B im Kontext von Forschungs- und Entwicklungsvereinbarungen.

B.4.3. Zahlungen für die Nutzung des Unternehmensnamens

6.81 Häufig stellen sich Fragen in Bezug auf die fremdvergleichskonforme Vergütung der Nutzung von Konzernnamen, Firmennamen oder ähnlichen immateriellen Werten. Bei der Klärung solcher Fragen sollte man sich auf die Grundsätze dieses Abschnitts B sowie auf die zum Tragen kommenden wirtschaftlichen und rechtlichen Faktoren stützen. Generell gilt, dass für Verrechnungspreiszwecke keine Zahlung anerkannt werden sollte, die für die einfache Anerkennung der Konzernangehörigkeit oder für eine lediglich der Verdeutlichung der Konzernangehörigkeit dienende Nutzung des Konzernnamens geleistet wird. Vgl. Ziffer 7.12.

6.82 Wenn ein Konzernunternehmen Eigentümer einer Marke oder eines sonstigen immateriellen Werts für den Konzernnamen ist und wenn die Nutzung des Namens anderen Konzernmitgliedern als dem Unternehmen, das der rechtliche Eigentümer dieses immateriellen Werts ist, einen finanziellen Vorteil verschafft, ist die Feststellung vertretbar, dass in fremdüblichen Geschäftsvorfällen eine Zahlung für die Nutzung des

Namens geleistet würde. Entsprechende Zahlungen können auch angemessen sein, wenn ein Konzernunternehmen Eigentümer von Goodwill in Bezug auf die Geschäftstätigkeit ist, der durch eine nichteingetragene Marke repräsentiert wird, wenn die Nutzung dieser Marke durch eine andere Person einer Falschdarstellung entspräche und wenn die Nutzung der Marke einem anderen Konzernunternehmen als dem Unternehmen, das Eigentümer des Goodwills und der nichteingetragenen Marke ist, einen klaren finanziellen Vorteil verschafft.

6.83 Bei der Bestimmung der Höhe der Zahlungen in Bezug auf einen Konzernnamen ist es wichtig, die Höhe der finanziellen Vorteile, die dem Nutzer des Namens durch die Nutzung des Namens entstehen, die Kosten und Vorteile von Alternativen sowie den relativen Beitrag, den der rechtliche Eigentümer und das Unternehmen, das den Namen nutzt, jeweils in Form ausgeübter Funktionen, genutzter Vermögenswerte und übernommener Risiken zum Wert des Namens leisten, zu berücksichtigen. Die vom Nutzer des Namens im Hinblick auf die Schaffung oder Steigerung des Werts des Namens in seinem Staat ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken sollten sorgfältige Berücksichtigung finden. Faktoren, die bei der Vergabe einer Lizenz für die Nutzung des Namens an ein unabhängiges Unternehmen unter vergleichbaren Bedingungen wichtig wären, sollte unter Anwendung der Prinzipien der Kapitel I-III Rechnung getragen werden.

6.84 Wenn ein bereits bestehendes erfolgreiches Unternehmen von einem anderen erfolgreichen Unternehmen übernommen wird und das übernommene Unternehmen beginnt, einen Namen, eine Marke oder ein anderes Erkennungszeichen des übernehmenden Unternehmens zu nutzen, sollte nicht automatisch unterstellt werden, dass für diese Nutzung eine Zahlung erfolgen sollte. Wenn vernünftigerweise erwartet werden kann, dass dem übernommenen Unternehmen durch die Nutzung des Markenbilds des übernehmenden Unternehmens ein finanzieller Vorteil entsteht, dann sollte sich die Höhe einer etwaigen Zahlung an der Höhe des erwarteten Vorteils orientieren.

6.85 Es kann auch sein, dass das übernehmende Unternehmen die etablierte Position des übernommenen Unternehmens nutzt, um seine Geschäftstätigkeit auf dem Staatsgebiet auszudehnen, auf dem das übernommene Unternehmen tätig ist, indem es das übernommene Unternehmen dazu bewegt, sein Markenbild zu verwenden. In diesem Fall sollte untersucht werden, ob das übernehmende Unternehmen die vom übernommenen Unternehmen im Zusammenhang mit der Ausdehnung der Nutzung des Namens des übernehmenden Unternehmens ausgeübten Funktionen, übernommenen Risiken und genutzten Vermögenswerte (einschließlich der Marktposition des übernommenen Unternehmens) durch eine Zahlung oder andere Gegenleistung vergüten sollte.

C. Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit der Nutzung oder Übertragung von immateriellen Werten

6.86 Zusätzlich zur spezifischen Identifizierung der immateriellen Werte, um die es in einem bestimmten Verrechnungspreisfall geht, sowie zur Identifizierung des Eigentümers dieser immateriellen Werte, müssen zu Beginn jeder Verrechnungspreisanalyse im Zusammenhang mit immateriellen Werten die jeweiligen konzerninternen Geschäftsvorfälle mit immateriellen Werten identifiziert und zutreffend qualifiziert werden. Die Prinzipien von Kapitel I gelten für die Identifizierung und sachgerechte Abgrenzung von Geschäftsvorfällen im Zusammenhang mit der Nutzung oder Übertragung immaterieller Werte. Ergänzend zu den Leitlinien zur Identifizierung des tatsächlichen Geschäftsvorfalles (Abschnitt D.1 von Kapitel I) und zu Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit (Kapitel IX, vor allem Teil II) werden in Abschnitt C dieses Kapitels einige typische Szenarien skizziert, die bei der

Prüfung, ob ein Geschäftsvorfall mit immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten in Zusammenhang steht, hilfreich sein können. Vgl. Beispiel 19. Die Qualifizierung eines Geschäftsvorfalles für Verrechnungspreiszwecke ist nicht maßgeblich für nach Artikel 12 des OECD-Musterabkommens vorzunehmende Bestimmungen. Vgl. beispielsweise Ziffer 8-9 des Kommentars zu Artikel 12 des OECD-Musterabkommens.

6.87 Es gibt zwei allgemeine Arten von Geschäftsvorfällen, bei denen die Identifizierung und Untersuchung immaterieller Werte für Verrechnungspreiszwecke relevant ist. Dies sind: i) Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit der Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten und ii) Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit der Nutzung von immateriellen Werten beim Verkauf von Waren oder bei der Erbringung von Dienstleistungen.

C.1. Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit der Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten

C.1.1. Übertragungen von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten

6.88 Rechte an immateriellen Werten selbst können im Rahmen konzerninterner Geschäftsvorfälle übertragen werden. Solche Geschäftsvorfälle können Übertragungen aller Rechte an den fraglichen immateriellen Werten beinhalten (z.B. bei einer Veräußerung des immateriellen Werts oder einer dauerhaften Exklusivlizenz für seine Nutzung) oder nur begrenzter Rechte (z.B. bei einer Lizenz oder ähnlichen Übertragung begrenzter Rechte zur Nutzung eines immateriellen Werts, die möglicherweise geografischen Beschränkungen, einer zeitlichen Begrenzung oder Beschränkungen in Bezug auf das Recht zur Nutzung, Verwertung, Vervielfältigung, Weitergabe oder Weiterentwicklung unterliegt). Die Prinzipien der Kapitel I-III gelten für Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit der Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten. Ergänzende Leitlinien zur Bestimmung der fremdüblichen Bedingungen solcher Geschäftsvorfälle sind auch in den Abschnitten D.1, D.2 und D.3 dieses Kapitels enthalten.

6.89 Bei Geschäftsvorfällen im Zusammenhang mit der Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten ist es von entscheidender Bedeutung, die Art der immateriellen Werte und der Rechte an immateriellen Werten, die zwischen den verbundenen Unternehmen übertragen werden, spezifisch zu identifizieren. Wenn die übertragenen Rechte Beschränkungen unterliegen, ist es zudem von entscheidender Bedeutung, die Art dieser Beschränkungen sowie den Gesamtumfang der übertragenen Rechte zu identifizieren. Diesbezüglich gilt es darauf hinzuweisen, dass die für die Geschäftsvorfälle gewählten Bezeichnungen nicht maßgeblich für die Verrechnungspreisanalyse sind. Im Fall einer Übertragung des Exklusivrechts zur Verwertung eines Patents im Staat X beispielsweise hat die Entscheidung des Steuerpflichtigen, den Geschäftsvorfall als Veräußerung aller Patentrechte im Staat X oder als dauerhafte Exklusivlizenz für einen Teil der weltweiten Patentrechte zu qualifizieren, keinen Einfluss auf die Bestimmung des fremdüblichen Preises, wenn es sich bei dem Geschäftsvorfall, dessen Preis zu bestimmen ist, im einen wie im anderen Fall um eine Übertragung von Exklusivrechten zur Verwertung eines Patents im Staat X während seiner verbleibenden Geltungsdauer handelt. Bei der Funktionsanalyse sollte die Art der übertragenen Rechte daher spezifisch identifiziert werden.

6.90 In Lizenz- oder ähnlichen Vereinbarungen festgelegte Beschränkungen der Nutzung eines immateriellen Werts für die weitere Entwicklung neuer immaterieller

Werte oder neuer Produkte, die auf diesem immateriellen Wert beruhen, sind in einer Verrechnungspreisanalyse häufig von großer Bedeutung. Daher ist es bei der Identifizierung der Art einer Übertragung von Rechten an immateriellen Werten wichtig zu untersuchen, ob das übernehmende Unternehmen das Recht zur Nutzung des übertragenen immateriellen Werts für weitere Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten erhält. In Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen sind Vereinbarungen zu beobachten, bei denen sich das übertragende Unternehmen/der Lizenzgeber das volle Recht auf alle während der Laufzeit der Lizenz möglicherweise entwickelten Verbesserungen des lizenzierten immateriellen Werts sichert. Es gibt auch Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen, bei denen sich das übernehmende Unternehmen/der Lizenznehmer während der Laufzeit der Lizenz oder auf ewig das Recht auf alle von ihm möglicherweise entwickelten Verbesserungen sichert. Die Art der Beschränkungen bezüglich der Weiterentwicklung des übertragenen immateriellen Werts oder der Möglichkeiten des übertragenden oder des übernehmenden Unternehmens zur Erzielung eines wirtschaftlichen Vorteils aus einer solchen Weiterentwicklung können sich auf den Wert der übertragenen Rechte sowie die Vergleichbarkeit von zwei Geschäftsvorfällen, bei denen es um ansonsten identische oder nahezu vergleichbare immaterielle Werte geht, auswirken. Solche Beschränkungen müssen im Licht sowohl der schriftlichen Vertragsbedingungen als auch des tatsächlichen Verhaltens der Beteiligten evaluiert werden.

6.91 Die Ausführungen in Abschnitt D.1.1 von Kapitel I gelten für die Identifizierung der genauen Art eines Geschäftsvorfalles im Zusammenhang mit der Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten, die Identifizierung der Art der übertragenen immateriellen Werte und die Identifizierung eventueller Beschränkungen der Nutzung dieser immateriellen Werte, die sich aus den Bedingungen der Übertragung ergeben. Beispielsweise muss die Steuerverwaltung eine schriftliche Angabe, wonach eine Lizenz nicht exklusiv oder von begrenzter Dauer ist, nicht anerkennen, wenn diese Angabe sich nicht mit dem Verhalten der Beteiligten deckt. Beispiel 18 im Anhang zu Kapitel VI veranschaulicht die Ausführungen dieses Absatzes.

C.1.2. Übertragungen von Kombinationen immaterieller Werte

6.92 Immaterielle Werte (einschließlich begrenzter Rechte an immateriellen Werten) können einzeln oder zusammen mit anderen immateriellen Werten übertragen werden. Bei der Betrachtung von Übertragungen von Kombinationen immaterieller Werte stellen sich häufig zwei miteinander verknüpfte Fragen.

6.93 Bei der ersten geht es um die Art und die wirtschaftlichen Konsequenzen der Wechselwirkungen zwischen den verschiedenen immateriellen Werten. Es kann sein, dass bestimmte immaterielle Werte in Kombination mit anderen immateriellen Werten wertvoller sind, als wenn sie gesondert betrachtet werden. Daher ist es wichtig, die Art der rechtlichen und wirtschaftlichen Wechselwirkungen zu identifizieren, die zwischen immateriellen Werten bestehen, die in Kombination miteinander übertragen werden.

6.94 Beispielsweise sind an ein Arzneimittel häufig drei oder mehr Arten immaterieller Werte geknüpft. Der Wirkstoff kann durch ein oder mehrere Patente geschützt sein. Das Arzneimittel hat zudem ein Testverfahren durchlaufen, und eine staatliche Behörde hat ihm auf der Grundlage dieses Testverfahrens möglicherweise die Zulassung für einen bestimmten geografischen Markt oder für bestimmte zugelassene Indikationen erteilt. Das Arzneimittel kann unter einer bestimmten Marke vertrieben werden. In Kombination miteinander können diese verschiedenen immateriellen Werte äußerst wertvoll sein. Für sich genommen sind eines oder mehrere davon möglicherweise deutlich weniger wert. Beispielsweise könnte die

Marke ohne das Patent oder die behördliche Marktzulassung von begrenztem Wert sein, da das Arzneimittel ohne die Zulassung nicht verkauft werden kann und es ohne das Patent nicht möglich wäre, Generikahersteller vom Markt auszuschließen. Desgleichen dürfte auch der Wert des Patents wesentlich höher sein, wenn die behördliche Marktzulassung erteilt wurde, als wenn dies nicht der Fall ist. Die Wechselwirkungen zwischen diesen verschiedenen Kategorien immaterieller Werte sowie die Frage, welche Beteiligten die mit der Sicherung der immateriellen Werte verbundenen Funktionen ausgeübt, Risiken übernommen und Kosten getragen haben, sind daher bei der Durchführung einer Verrechnungspreisanalyse in Bezug auf eine Übertragung der immateriellen Werte sehr wichtig. Es ist wichtig, den relativen Beitrag zur Wertschöpfung zu untersuchen, wenn verschiedene verbundene Unternehmen Inhaber von Rechten an den genutzten immateriellen Werten sind.

6.95 Bei einer zweiten, mit der ersten verknüpften Frage geht es darum, sicherzustellen, dass alle im Rahmen eines bestimmten Geschäftsvorfalles übertragenen immateriellen Werte identifiziert werden. Es kann beispielsweise sein, dass verschiedene immaterielle Werte derart miteinander verflochten sind, dass es de facto nicht möglich ist, einen davon zu übertragen, ohne auch den anderen zu übertragen. Tatsächlich kann es häufig vorkommen, dass eine Übertragung eines immateriellen Werts zwangsläufig die Übertragung anderer immaterieller Werte nach sich zieht. In solchen Fällen ist es wichtig, unter Anwendung der Prinzipien von Abschnitt D.1 von Kapitel I alle immateriellen Werte zu identifizieren, die dem übernehmenden Unternehmen infolge einer Übertragung eines immateriellen Werts zur Verfügung gestellt wurden. Die Übertragung von Rechten zur Nutzung einer Marke im Rahmen einer Lizenzvereinbarung beinhaltet üblicherweise auch die Lizenzierung des mit der Marke verbundenen Reputationswerts – manchmal auch Goodwill genannt –, wenn es das übertragende Unternehmen war, das diesen Reputationswert geschaffen hat. Die verlangte Lizenzgebühr sollte sowohl der Marke als auch dem mit ihr verbundenen Reputationswert Rechnung tragen. Beispiel 20 im Anhang zu Kapitel VI veranschaulicht die Prinzipien dieses Absatzes.

6.96 Es ist wichtig, Situationen zu identifizieren, in denen Steuerpflichtige oder Steuerverwaltungen möglicherweise versuchen, immaterielle Werte künstlich zu trennen, die unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen de facto nicht trennen würden. Beispielsweise sollten Versuche, Marken oder Firmennamen künstlich vom Goodwill oder Reputationswert zu trennen, der faktisch mit der Marke oder dem Firmennamen verbunden ist, identifiziert und kritisch analysiert werden. Beispiel 21 im Anhang zu Kapitel VI veranschaulicht die Prinzipien dieses Absatzes.

6.97 Es ist zu beachten, dass es sich beim Prozess der Identifizierung aller immateriellen Werte, die im Rahmen eines bestimmten Geschäftsvorfalles übertragen wurden, um eine Identifizierung der tatsächlich getätigten Geschäftsvorfälle unter Bezugnahme auf schriftliche Vereinbarungen sowie das tatsächliche Verhalten nach Maßgabe der Prinzipien des Abschnitts D.1 von Kapitel I handelt.

C.1.3. Übertragungen von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten in Kombination mit anderen Geschäftsvorfällen

6.98 In manchen Situationen können immaterielle Werte oder Rechte an immateriellen Werten in Kombination mit materiellen Wirtschaftsgütern oder mit Dienstleistungen übertragen werden. In einer solchen Situation ist es wichtig zu bestimmen, ob im Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall tatsächlich immaterielle Werte übertragen wurden. Es ist auch wichtig, dass alle in Verbindung mit einem bestimmten Geschäftsvorfall übertragenen immateriellen Werte identifiziert und in der Verrechnungspreisanalyse berücksich-

tigt werden. Die Beispiele 23-25 im Anhang zu Kapitel VI veranschaulichen die Prinzipien dieses Absatzes.

6.99 In manchen Situationen kann es sowohl möglich als auch angemessen sein, Geschäftsvorfälle mit materiellen Waren oder mit Dienstleistungen für die Zwecke der Verrechnungspreisanalyse von Übertragungen von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten zu trennen. In solchen Situationen sollte der Preis des Leistungspakets aufgeschlüsselt werden, um zu bestätigen, dass alle Elemente des Geschäftsvorfalles dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. In anderen Situationen können die Geschäftsvorfälle so eng miteinander verflochten sein, dass es schwierig sein dürfte, die Waren- oder Dienstleistungsgeschäfte von den Übertragungen von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten zu trennen. Die Zuverlässigkeit der vorliegenden Vergleichswerte ist ein wichtiger Faktor bei der Überlegung, ob Geschäftsvorfälle zusammengefasst oder aufgeschlüsselt werden sollten. Insbesondere ist es wichtig zu untersuchen, ob die vorliegenden Vergleichswerte eine sachgemäße Evaluierung der Wechselwirkungen zwischen den Geschäftsvorfällen gestatten.

6.100 Eine der Situationen, in denen Geschäftsvorfälle mit immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten mit anderen Geschäftsvorfällen kombiniert werden können, ergibt sich bei einer Franchising-Vereinbarung. Nach einer solchen Vereinbarung kann sich ein Mitglied eines multinationalen Konzerns einverstanden erklären, einem verbundenen Unternehmen eine Kombination von Dienstleistungen und immateriellen Werten gegen ein einziges Entgelt zur Verfügung zu stellen. Wenn die im Rahmen einer solchen Vereinbarung zur Verfügung gestellten Dienstleistungen und immateriellen Werte so einzigartig sind, dass keine Vergleichswerte für das gesamte aus diesen Dienstleistungen und immateriellen Werten bestehende Leistungspaket identifiziert werden können, ist es möglicherweise notwendig, die einzelnen Teile dieses Leistungspakets zu trennen und gesondert unter Verrechnungspreisgesichtspunkten zu untersuchen. Dabei sollte jedoch nicht vergessen werden, dass die Wechselwirkungen zwischen den verschiedenen immateriellen Werten und Dienstleistungen den Wert beider Elemente erhöhen können.

6.101 In anderen Situationen können die Bereitstellung einer Dienstleistung und die Übertragung eines oder mehrerer immaterieller Werte so eng miteinander verflochten sein, dass es schwierig ist, die Geschäftsvorfälle für die Zwecke einer Verrechnungspreisanalyse zu trennen. Beispielsweise können manche Übertragungen von Rechten an Software mit der Zusage des übertragenden Unternehmens verknüpft sein, die Wartung der Software zu übernehmen, was regelmäßige Aktualisierungen umfassen kann. In Situationen, in denen Dienstleistungen und Übertragungen immaterieller Werte miteinander verflochten sind, kann es notwendig sein, die fremdüblichen Preise auf aggregierter Basis zu bestimmen.

6.102 Es gilt zu betonen, dass die Abgrenzung des Geschäftsvorfalles als Bereitstellung von Produkten oder Dienstleistungen oder als Übertragung von immateriellen Werten oder als eine Kombination von beidem nicht notwendigerweise die Anwendung einer bestimmten Verrechnungspreismethode erforderlich macht. Beispielsweise ist eine Kostenaufschlagsmethode nicht für alle Dienstleistungsgeschäfte geeignet, und nicht alle Geschäftsvorfälle mit immateriellen Werten erfordern komplexe Wertermittlungen oder die Anwendung von Gewinnaufteilungsmethoden. Die Gegebenheiten der jeweiligen Situation und die Ergebnisse der erforderlichen Funktionsanalyse sind maßgeblich für die Art und Weise, wie die Geschäftsvorfälle für Verrechnungspreiszwecke zusammengefasst, abgegrenzt und analysiert werden, sowie für die Auswahl der im jeweiligen Fall geeigneten Verrechnungspreismethode. Das letzte Ziel ist die Identifizierung der Preise und

sonstigen relevanten Bedingungen, die zwischen unabhängigen Unternehmen in vergleichbaren Geschäftsvorfällen vereinbart worden wären.

6.103 Darüber hinaus sollte auch betont werden, dass Feststellungen in Bezug darauf, ob Geschäftsvorfälle für die Analyse zusammengefasst oder aufgeschlüsselt werden sollten, üblicherweise eine Abgrenzung des tatsächlich getätigten Geschäftsvorfalles unter Bezugnahme auf schriftliche Vereinbarungen und das tatsächliche Verhalten der Beteiligten beinhalten. Feststellungen bezüglich des tatsächlich getätigten Geschäftsvorfalles sind ein notwendiges Element der Bestimmung der im jeweiligen Fall am besten geeigneten Verrechnungspreismethode.

C.2. Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit der Nutzung von immateriellen Werten beim Verkauf von Waren oder bei der Erbringung von Dienstleistungen

6.104 Immaterielle Werte können in Verbindung mit konzerninternen Geschäftsvorfällen in Situationen genutzt werden, in denen es nicht zur Übertragung des betreffenden immateriellen Werts oder von Rechten daran kommt. Beispielsweise können immaterielle Werte von einem oder beiden an einem konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen in Verbindung mit der Herstellung von Waren genutzt werden, die an ein verbundenes Unternehmen verkauft werden, in Verbindung mit der Vermarktung von Produkten, die bei einem verbundenen Unternehmen eingekauft wurden, oder in Verbindung mit der Erbringung von Dienstleistungen im Auftrag eines verbundenen Unternehmens. Die Art solcher Geschäftsvorfälle sollte genau bestimmt werden, und alle relevanten immateriellen Werte, die von einem der Beteiligten in Verbindung mit einem solchen konzerninternen Geschäftsvorfall genutzt werden, sollten identifiziert und in der Vergleichbarkeitsanalyse, bei der Auswahl und Anwendung der für den betreffenden Geschäftsvorfall am besten geeigneten Verrechnungspreismethode sowie bei der Auswahl des untersuchten Unternehmens berücksichtigt werden. Ergänzende Leitlinien zur Bestimmung der fremdüblichen Bedingungen für Geschäftsvorfälle, in denen immaterielle Werte in Verbindung mit dem Verkauf von Waren oder der Erbringung von Dienstleistungen genutzt werden, sind in den Abschnitten D.1 und D.4 dieses Kapitels enthalten.

6.105 Die Notwendigkeit, die Nutzung von immateriellen Werten durch ein an einem konzerninternen Geschäftsvorfall, bei dem Waren verkauft werden, beteiligtes Unternehmen zu untersuchen, kann folgendermaßen veranschaulicht werden. Es sei angenommen, dass ein Automobilhersteller wertvolle eigenentwickelte Patente zur Herstellung von Fahrzeugen nutzt, die er dann an verbundene Vertriebsunternehmen verkauft. Es sei angenommen, dass die Patente erheblich zum Wert der Fahrzeuge beitragen. Die Patente und ihr Wertbeitrag sollten identifiziert und in der Vergleichbarkeitsanalyse des Geschäftsvorfalles, der im Verkauf der Fahrzeuge vom Automobilhersteller an die verbundenen Vertriebsunternehmen besteht, bei der Auswahl der für den Geschäftsvorfall am besten geeigneten Verrechnungspreismethode sowie bei der Auswahl des untersuchten Unternehmens berücksichtigt werden. Die verbundenen Vertriebsunternehmen, die die Fahrzeuge kaufen, erwerben jedoch kein Recht an den Patenten des Automobilherstellers. In einem solchen Fall werden die Patente für die Herstellung genutzt und können Einfluss auf den Wert der Fahrzeuge haben, die Patente selbst werden jedoch nicht übertragen.

6.106 Als weiteres Beispiel für die Nutzung von immateriellen Werten in Verbindung mit einem konzerninternen Geschäftsvorfall sei angenommen, dass ein Explorationsunternehmen wertvolle geologische Daten und Analysen, komplexe Explorationssoftware sowie Know-how erworben oder entwickelt hat. Ferner sei angenommen, dass es diese immateriellen Werte nutzt, um einem verbundenen Unternehmen Explorationsleistungen anzu-

bieten. Die betreffenden immateriellen Werte sollten identifiziert und in der Vergleichbarkeitsanalyse der Dienstleistungsgeschäfte zwischen dem Explorationsunternehmen und dem verbundenen Unternehmen, bei der Auswahl der für den Geschäftsvorfall am besten geeigneten Verrechnungspreismethode sowie bei der Auswahl des untersuchten Unternehmens berücksichtigt werden. Unter der Annahme, dass das verbundene Unternehmen des Explorationsunternehmens keine Rechte an den immateriellen Werten des Explorationsunternehmens erwirbt, werden die immateriellen Werte zur Erbringung der Dienstleistungen genutzt und können sich auf den Wert der Dienstleistungen auswirken, sie werden jedoch nicht übertragen.

D. Ergänzende Leitlinien für die Bestimmung der fremdvergleichskonformen Bedingungen in Fällen im Zusammenhang mit immateriellen Werten

6.107 Nach der Identifizierung der relevanten Geschäftsvorfälle mit immateriellen Werten, der spezifischen Identifizierung der immateriellen Werte, um die es bei diesen Geschäftsvorfällen geht, sowie der Identifizierung des oder der Unternehmen, die rechtlicher Eigentümer der immateriellen Werte sind, sowie des oder der Unternehmen, die zu deren Wert beitragen, sollte es möglich sein, die fremdüblichen Bedingungen für die relevanten Geschäftsvorfälle zu bestimmen. Die in den Kapiteln I-III dieser Leitlinien dargelegten Grundsätze sollten bei der Bestimmung der fremdvergleichskonformen Bedingungen von Geschäftsvorfällen mit immateriellen Werten angewandt werden. Insbesondere das empfohlene, unter Ziffer 3.4 beschriebene neunstufige Verfahren kann hilfreich sein, um die fremdüblichen Bedingungen für Geschäftsvorfälle mit immateriellen Werten zu bestimmen. Als wesentlicher Bestandteil der Anwendung der Grundsätze von Kapitel III zur Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse nach dem unter Ziffer 3.4 beschriebenen Verfahren sollten die Prinzipien in Abschnitt A, B und C dieses Kapitels VI berücksichtigt werden.

6.108 Die Anwendung der Grundsätze der Kapitel I-III auf konzerninterne Geschäftsvorfälle mit immateriellen Werten kann jedoch manchmal schwierig sein. Immaterielle Werte können besondere Merkmale aufweisen, die die Suche nach Vergleichswerten erschweren und in manchen Fällen die Preisbestimmung im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles schwierig werden lassen. Ferner können verbundene Unternehmen aus völlig legitimen geschäftlichen Gründen, die auf die zwischen ihnen bestehende Beziehung zurückzuführen sind, einen Geschäftsvorfall mit immateriellen Werten gelegentlich in einer Weise strukturieren, die unabhängige Unternehmen nicht in Betracht ziehen würden. Vgl. Ziffer 1.11. Die Nutzung oder Übertragung von immateriellen Werten kann schwierige Fragen in Bezug auf die Vergleichbarkeit, die Auswahl der Verrechnungspreismethoden und die Bestimmung der fremdüblichen Bedingungen für die Geschäftsvorfälle aufwerfen. Dieser Abschnitt D liefert ergänzende Leitlinien für die Anwendung der Grundsätze der Kapitel I-III zur Bestimmung der fremdüblichen Bedingungen für konzerninterne Geschäftsvorfälle mit immateriellen Werten.

6.109 Abschnitt D.1 liefert allgemeine ergänzende Leitlinien in Bezug auf alle Geschäftsvorfälle mit immateriellen Werten. Abschnitt D.2 liefert ergänzende Leitlinien speziell für Geschäftsvorfälle, bei denen immaterielle Werte oder Rechte an immateriellen Werten übertragen werden. Abschnitt D.3 liefert ergänzende Leitlinien in Bezug auf die Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten, deren Wert im Zeitpunkt der Übertragung höchst ungewiss ist. Abschnitt D.4 beschreibt einen Ansatz für die Preisbestimmung schwer zu bewertender immaterieller Werte. Abschnitt D.5 liefert ergänzende Leitlinien für Geschäftsvorfälle, bei denen immaterielle Werte im Zusammenhang

mit dem Verkauf von Waren oder der Erbringung von Dienstleistungen genutzt werden, ohne dass es zu einer Übertragung von Rechten an den immateriellen Werten kommt.

D.1. Allgemeine auf Geschäftsvorfälle mit immateriellen Werten anwendbare Grundsätze

6.110 Abschnitt D des Kapitels I und Kapitel III enthalten Grundsätze, die es bei einer Verrechnungspreisanalyse zu berücksichtigen gilt, sowie ein empfohlenes Verfahren für deren Durchführung. Die in diesen Abschnitten der Leitlinien beschriebenen Grundsätze gelten für alle konzerninternen Geschäftsvorfälle mit immateriellen Werten.

6.111 Bei der Anwendung der Grundsätze der Leitlinien hinsichtlich Inhalt und Ablauf einer Vergleichbarkeitsanalyse auf einen Geschäftsvorfall mit immateriellen Werten muss eine Verrechnungspreisanalyse den realistischere zur Verfügung stehenden Optionen jedes am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmens Rechnung tragen.

6.112 Bei der Untersuchung der den Beteiligten realistischere zur Verfügung stehenden Optionen muss die Sichtweise jedes der am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen berücksichtigt werden. Eine Vergleichbarkeitsanalyse, die den Blick nur auf eine Seite des Geschäftsvorfalles richtet, bietet im Allgemeinen keine ausreichende Grundlage für die Evaluierung eines Geschäftsvorfalles mit immateriellen Werten (auch in Fällen, in denen letztlich eine einseitige Verrechnungspreismethode gewählt wird).

6.113 Obwohl es wichtig ist, bei der Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse die Sichtweise beider am Geschäftsvorfall beteiligten Seiten zu betrachten, sollten die spezifischen Geschäftsumstände eines der Beteiligten nicht genutzt werden, um ein Ergebnis vorzugeben, das im Widerspruch zu den Optionen stünde, die dem anderen Beteiligten realistischere zur Verfügung stehen. Beispielsweise wäre von einem übertragenden Unternehmen nicht zu erwarten, dass es nur, weil es einem bestimmten übernehmenden verbundenen Unternehmen an den erforderlichen Ressourcen fehlt, um die übertragenen Rechte an einem immateriellen Wert effektiv zu verwerten, einen Preis für die Übertragung aller oder eines Teiles seiner Rechte an dem immateriellen Wert akzeptiert, der für das übertragende Unternehmen weniger vorteilhaft wäre als die anderen Optionen, die ihm realistischere zur Verfügung stehen (einschließlich des Verzichts auf die Übertragung). Desgleichen sollte von einem übernehmenden Unternehmen nicht erwartet werden, dass es einen Preis für eine Übertragung von Rechten an einem oder mehreren immateriellen Werten akzeptiert, bei dem es nicht damit rechnen kann, durch die Nutzung der erworbenen Rechte in seiner Geschäftstätigkeit einen Gewinn zu erzielen. Ein solches Ergebnis wäre für das übernehmende Unternehmen weniger günstig als die ihm realistischere zur Verfügung stehende Option, die Rechte nicht zu erwerben.

6.114 Es wird häufig möglich sein, für einen Geschäftsvorfall mit immateriellen Werten einen Preis zu ermitteln, der mit den realistischere zur Verfügung stehenden Optionen jedes Beteiligten vereinbar ist. Die Existenz eines solchen Preises steht mit der Annahme in Einklang, dass multinationale Konzerne um eine optimale Ressourcenallokation bemüht sind. Wenn es zu Situationen kommt, in denen der Mindestpreis, der für das übertragende Unternehmen in Betracht der ihm realistischere zur Verfügung stehenden Optionen akzeptabel ist, über dem Höchstpreis liegt, der für das übernehmende Unternehmen in Betracht der ihm realistischere zur Verfügung stehenden Optionen akzeptabel ist, muss möglicherweise untersucht werden, ob der tatsächliche Geschäftsvorfall nach dem in Abschnitt D.2 von Kapitel I beschriebenen Kriterium für die Nichtanerkennung unberücksichtigt bleiben sollte oder ob die Bedingungen des Geschäftsvorfalles anderweitig

angepasst werden sollten. Desgleichen muss in Situationen, in denen behauptet wird, dass die gegenwärtige Nutzung eines immateriellen Wertes oder eine vorgeschlagene realistischerweise zur Verfügung stehende Option (d.h. eine alternative Nutzung des immateriellen Wertes) die Ressourcenallokation nicht optimiert, möglicherweise untersucht werden, ob sich diese Behauptungen mit den tatsächlichen Gegebenheiten und Umständen des jeweiligen Falls decken. Diese Erörterung verdeutlicht, wie wichtig es ist, bei der sachgerechten Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalles alle relevanten Gegebenheiten und Umstände zu berücksichtigen.

D.2. Ergänzende Leitlinien in Bezug auf Übertragungen von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten

6.115 Dieser Abschnitt liefert ergänzende Leitlinien zu speziellen Fragen, die sich im Zusammenhang mit Übertragungen von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten zwischen verbundenen Unternehmen stellen. Solche Geschäftsvorfälle können Veräußerungen immaterieller Werte ebenso wie Geschäftsvorfälle, die Veräußerungen wirtschaftlich gleichzusetzen sind, umfassen. Sie könnten auch eine Lizenzierung von Rechten an einem oder mehreren immateriellen Werten oder Ähnliches umfassen. Dieser Abschnitt soll keine umfassenden Leitlinien in Bezug auf die verrechnungspreisbezogene Behandlung solcher Übertragungen immaterieller Rechte liefern. Vielmehr ergänzt er die ansonsten geltenden Vorgaben der Kapitel I-III sowie die Leitlinien in den Abschnitten A, B, C und D.1 dieses Kapitels im Kontext von Übertragungen von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten, indem er Leitlinien zu bestimmten Fragen liefert, die sich im Zusammenhang mit solchen Übertragungen häufig stellen.

D.2.1. Vergleichbarkeit von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten

6.116 Bei der Anwendung der Vorgaben der Kapitel I-III auf Geschäftsvorfälle, bei denen immaterielle Werte oder Rechte an immateriellen Werten übertragen werden, sollte nicht vergessen werden, dass immaterielle Werte häufig einzigartige Merkmale aufweisen und infolgedessen ein sehr unterschiedliches Potenzial zur Erzielung von Erträgen und Schaffung künftiger Vorteile besitzen. Bei der Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse in Bezug auf eine Übertragung immaterieller Werte ist es daher wesentlich, die einzigartigen Merkmale der betreffenden immateriellen Werte zu berücksichtigen. Dies ist besonders wichtig, wenn die Preisvergleichsmethode als die am besten geeignete Verrechnungspreismethode betrachtet wird, ist aber auch von Bedeutung, wenn andere Methoden angewandt werden, die auf Vergleichswerten beruhen. Im Fall einer Übertragung eines immateriellen Wertes oder von Rechten an einem immateriellen Wert, der dem Unternehmen einen einzigartigen Wettbewerbsvorteil auf dem Markt verschafft, sollten vermeintlich vergleichbare immaterielle Werte oder Geschäftsvorfälle sorgfältig geprüft werden. Es ist äußerst wichtig zu untersuchen, ob potenzielle Vergleichswerte tatsächlich ein vergleichbares Gewinnpotenzial aufweisen.

6.117 Nachstehend folgt eine Beschreibung einiger der besonderen Merkmale immaterieller Werte, die sich in einer Vergleichbarkeitsanalyse in Bezug auf eine Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten als wichtig erweisen können. Die folgende Aufzählung ist nicht erschöpfend, und je nach Fall kann die Untersuchung zusätzlicher oder anderer Faktoren ein wesentlicher Bestandteil einer Vergleichbarkeitsanalyse sein.

D.2.1.1. Ausschließlichkeit

6.118 Ob es sich bei den Rechten an immateriellen Werten, die für einen bestimmten Geschäftsvorfall im Zusammenhang mit der Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten relevant sind, um Exklusivrechte handelt oder nicht, kann ein wichtiger bei der Beurteilung der Vergleichbarkeit zu berücksichtigender Aspekt sein. Manche immateriellen Werte gestatten es ihrem rechtlichen Eigentümer, andere von der Nutzung des betreffenden immateriellen Wertes auszuschließen. Ein Patent beispielsweise gewährt ein ausschließliches Recht zur Nutzung der durch das Patent geschützten Erfindung während einer bestimmten Anzahl von Jahren. Wenn der Beteiligte, der die Kontrolle über Rechte an immateriellen Werten hat, andere Unternehmen vom Markt ausschließen kann oder sie von der Nutzung von immateriellen Werten ausschließen kann, die einen Marktvorteil verschaffen, so kann dieser Beteiligte ein hohes Maß an Marktmacht oder Markteinfluss genießen. Einem Beteiligten, der keine Exklusivrechte an bestimmten immateriellen Werten hat, wird es nicht möglich sein, alle Konkurrenten auszuschließen, und er wird im Allgemeinen nicht über das gleiche Maß an Marktmacht oder Markteinfluss verfügen. Folglich sollte der ausschließliche bzw. nichtausschließliche Charakter von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten im Rahmen der Vergleichbarkeitsanalyse berücksichtigt werden.

D.2.1.2. Reichweite und Dauer des rechtlichen Schutzes

6.119 Reichweite und Dauer des rechtlichen Schutzes der immateriellen Werte, um die es bei einer bestimmten Übertragung geht, können ein wichtiger Vergleichbarkeitsaspekt sein. An manche immaterielle Werte geknüpfte Schutzrechte können Konkurrenten daran hindern, auf einen bestimmten Markt vorzudringen. Für andere immaterielle Werte, etwa Know-how oder Geschäftsgeheimnisse, können die verfügbaren Schutzrechte anders geartet und nicht so stark oder von nicht so langer Dauer sein. Für immaterielle Werte mit begrenzter Nutzungsdauer kann die Dauer des rechtlichen Schutzes von großer Bedeutung sein, da die Dauer der Rechte an immateriellen Werten Einfluss auf den zukünftigen Gewinn hat, den sich die an einem Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen aus der Verwertung des immateriellen Wertes erhoffen. Beispielsweise haben zwei ansonsten vergleichbare Patente nicht den gleichen Wert, wenn das eine nach einem Jahr abläuft, während das andere erst nach zehn Jahren abläuft.

D.2.1.3. Geografischer Geltungsbereich

6.120 Der geografische Geltungsbereich der immateriellen Werte oder Rechte an immateriellen Werten ist ein wichtiger bei der Beurteilung der Vergleichbarkeit zu berücksichtigender Aspekt. Die Übertragung der weltweiten Rechte an immateriellen Werten kann je nach Art des Produkts, Art des immateriellen Wertes und Art des betreffenden Markts wertvoller sein als die Übertragung der Rechte für ein Land oder eine begrenzte Zahl von Ländern.

D.2.1.4. Nutzungsdauer

6.121 Viele immaterielle Werte haben eine begrenzte Nutzungsdauer. Die Nutzungsdauer eines gegebenen immateriellen Wertes kann wie vorstehend erwähnt durch Art und Dauer des gesetzlichen Schutzes, den er erhalten hat, beeinflusst werden. Die Nutzungsdauer mancher immaterieller Werte kann zudem durch das Tempo des technischen Fortschritts in einer Branche sowie die Entwicklung neuer und potenziell verbesserter Produkte beeinflusst werden. Es ist auch möglich, dass die Nutzungsdauer eines bestimmten immateriellen Wertes verlängert werden kann.

6.122 Bei der Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse ist es deshalb wichtig, die voraussichtliche Nutzungsdauer des betreffenden immateriellen Wertes zu berücksichtigen. Im Allgemeinen sind immaterielle Werte, die voraussichtlich über einen längeren Zeitraum hinweg Marktvorteile verschaffen, unter sonst gleichen Bedingungen wertvoller als vergleichbare immaterielle Werte, die solche Vorteile für einen kürzeren Zeitraum verschaffen. Bei der Beurteilung der Nutzungsdauer immaterieller Werte ist es auch wichtig zu berücksichtigen, wie der betreffende immaterielle Wert genutzt wird. Die Nutzungsdauer eines immateriellen Wertes, der als Basis für die laufende Forschung und Entwicklung dient, kann über die wirtschaftliche Lebensdauer der aktuellen Produktlinien- generation, die auf diesem immateriellen Wert beruht, hinausgehen.

D.2.1.5. Entwicklungsstadium

6.123 Bei der Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse kann es wichtig sein, das Stadium der Entwicklung bestimmter immaterieller Werte zu berücksichtigen. Es kommt häufig vor, dass ein immaterieller Wert im Rahmen eines konzerninternen Geschäftsvorfalles übertragen wird, bevor vollständig nachgewiesen ist, dass er die Entwicklung markttauglicher Produkte ermöglichen wird. Ein typisches Beispiel hierfür liefert die Pharmaindustrie, wo chemische Verbindungen patentiert und die Patente (oder Rechte zu ihrer Nutzung) im Rahmen von konzerninternen Geschäftsvorfällen übertragen werden können, lange bevor durch weiterführende Forschungsarbeiten, Entwicklung und Tests nachgewiesen wird, dass die betreffende chemische Verbindung eine sichere und wirksame Therapie für eine bestimmte Krankheit darstellt.

6.124 Generell gilt, dass immaterielle Werte für Produkte, deren Markttauglichkeit nachgewiesen ist, wertvoller sind als ansonsten vergleichbare immaterielle Werte für Produkte, deren Markttauglichkeit erst noch nachgewiesen werden muss. Bei der Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse bezüglich teilentwickelter immaterieller Werte ist es wichtig, die Wahrscheinlichkeit zu evaluieren, dass ihre Weiterentwicklung zu wirtschaftlich erheblichen zukünftigen Gewinnen führen wird. Unter bestimmten Umständen können Branchendaten zu den Risiken, die mit der Weiterentwicklung verbunden sind, bei solchen Beurteilungen hilfreich sein. Allerdings sollten stets die besonderen Gegebenheiten des jeweiligen Falls berücksichtigt werden.

D.2.1.6. Recht auf Verbesserungen, Überarbeitungen und Aktualisierungen

6.125 Ein häufig wichtiger Gesichtspunkt bei einer Vergleichbarkeitsanalyse hinsichtlich immaterieller Werte sind die Rechte der Beteiligten in Bezug auf künftige Verbesserungen, Überarbeitungen und Aktualisierungen der immateriellen Werte. In manchen Branchen können durch immaterielle Werte geschützte Produkte relativ schnell veralten oder nicht mehr wettbewerbsfähig sein, sofern die betreffenden immateriellen Werte nicht kontinuierlich weiterentwickelt und verbessert werden. Folglich kann der Zugang zu Aktualisierungen und Verbesserungen darüber entscheiden, ob aus den immateriellen Werten ein kurzfristiger oder ein längerfristiger Nutzen gezogen werden kann. Deshalb ist es im Hinblick auf die Vergleichbarkeit nötig zu untersuchen, ob eine bestimmte Übertragung von Rechten an immateriellen Werten den Zugang zu Verbesserungen, Überarbeitungen und Aktualisierungen der betreffenden immateriellen Werte umfasst oder nicht.

6.126 Eine sehr ähnliche, in einer Vergleichbarkeitsanalyse häufig wichtige Frage ist, ob das Unternehmen, das die immateriellen Werte übernimmt, das Recht zur Nutzung dieser immateriellen Werte für Forschungsvorhaben erhält, die auf die Entwicklung neuer und verbesserter immaterieller Werte ausgerichtet sind. So kann beispielsweise das Recht zur

Nutzung einer bestehenden Softwareplattform als Grundlage für die Entwicklung neuer Softwareprodukte deren Entwicklungszeit verkürzen und so darüber entscheiden, ob man es schafft, als erster ein neues Produkt oder eine neue Anwendung auf den Markt zu bringen, oder ob man in einen Markt eintreten muss, der bereits von Konkurrenzprodukten besetzt ist. Bei einer Vergleichbarkeitsanalyse im Zusammenhang mit immateriellen Werten ist es daher wichtig, die Rechte der Beteiligten in Bezug auf die Nutzung der immateriellen Werte für die Entwicklung neuer und verbesserter Produktversionen zu berücksichtigen.

D.2.1.7. Erwarteter zukünftiger Nutzen

6.127 Jeder der vorstehenden bei einer Vergleichbarkeitsanalyse zu berücksichtigenden Aspekte hat Auswirkungen auf die zukünftigen Vorteile, die sich die an einem Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen von der Nutzung der betreffenden immateriellen Werte erwarten. Falls der zukünftige Vorteil, den man sich von der Nutzung eines immateriellen Werts erwartet, aus irgendeinem Grund deutlich von dem Vorteil abweicht, den man sich von der Nutzung eines anderen immateriellen Wertes erwartet, ist es schwierig, diese immateriellen Werte als hinreichend vergleichbar zu betrachten, um eine auf Vergleichswerten basierende Verrechnungspreisanalyse zu stützen, sofern keine verlässlichen Anpassungen zur Gewährleistung der Vergleichbarkeit vorgenommen werden. Insbesondere ist es wichtig, die tatsächliche und potenzielle Rentabilität von Produkten oder potenziellen Produkten zu berücksichtigen, die auf dem immateriellen Wert beruhen. Immaterielle Werte, die eine Grundlage für Produkte oder Dienstleistungen mit hoher Rentabilität bieten, dürften nicht mit immateriellen Werten vergleichbar sein, die Produkte oder Dienstleistungen unterstützen, deren Rentabilität nur dem Branchendurchschnitt entspricht. Jeder Faktor, der sich wesentlich auf die zukünftigen Vorteile auswirkt, die sich die an einem konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen aus dem immateriellen Wert erwarten, sollte bei der Durchführung der Vergleichbarkeitsanalyse berücksichtigt werden.

D.2.2. Vergleich der Risiken in Fällen im Zusammenhang mit der Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten

6.128 Bei der Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse im Zusammenhang mit der Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten muss das Vorhandensein von Risiken in Bezug auf die Wahrscheinlichkeit der Erzielung zukünftiger wirtschaftlicher Vorteile aus den übertragenen immateriellen Werten berücksichtigt werden, einschließlich der Risikoaufteilung zwischen den Beteiligten, die nach dem in Abschnitt D.1.2 von Kapitel I dargelegten Rahmen analysiert werden sollte. Bei der Beurteilung, ob Übertragungen von immateriellen Werten oder Kombinationen immaterieller Werte vergleichbar sind, sowie ob die immateriellen Werte selbst vergleichbar sind, sollten unter anderem die folgenden Arten von Risiken berücksichtigt werden:

- Risiken im Zusammenhang mit der zukünftigen Entwicklung der immateriellen Werte. Dies beinhaltet eine Beurteilung, ob die immateriellen Werte sich auf markttaugliche Produkte beziehen, ob sie in der Zukunft markttaugliche Produkte unterstützen werden, mit welchen Kosten für die weitere Entwicklung und die Tests gerechnet wird, wie wahrscheinlich es ist, dass Entwicklung und Tests erfolgreich sein werden, und ähnliche Überlegungen. Die Untersuchung der Entwicklungsrisiken ist in Situationen besonders wichtig, in denen es um Übertragungen von teilentwickelten immateriellen Werten geht.
- Risiken im Zusammenhang mit der Veralterung von Produkten und der Minderung des Wertes immaterieller Werte. Dies beinhaltet eine Beurteilung der Wahrscheinlichkeit, dass Konkurrenzunternehmen in der Zukunft Produkte oder Dienstleistungen auf den

Markt bringen werden, die die Absatzchancen der Produkte, die von den analysierten immateriellen Werten abhängig sind, wesentlich verschlechtern.

- Risiken im Zusammenhang mit der Verletzung von Rechten an den immateriellen Werten. Dies beinhaltet eine Beurteilung der Wahrscheinlichkeit, dass andere erfolgreich geltend machen könnten, dass Produkte auf der Basis der immateriellen Werte eine Verletzung ihrer eigenen Rechte an immateriellen Werten darstellen, sowie der voraussichtlichen Kosten der Verteidigung gegen solche Klagen. Es beinhaltet ferner eine Beurteilung der Wahrscheinlichkeit, dass der Inhaber der immateriellen Werte andere erfolgreich daran hindern kann, seine Rechte zu verletzen, des Risikos, dass Produktfälschungen die Profitabilität der relevanten Märkte gefährden könnten, sowie der Wahrscheinlichkeit, dass im Fall einer Verletzung von Rechten erhebliche Schäden entstehen könnten.
- Produkthaftungs- und sonstige Risiken im Zusammenhang mit der zukünftigen Nutzung der immateriellen Werte.

D.2.3. Zur Herstellung der Vergleichbarkeit notwendige Anpassungen in Bezug auf Übertragungen von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten

6.129 Die Prinzipien der Ziffern 3.47-3.54 hinsichtlich Anpassungen zur Herstellung der Vergleichbarkeit gelten für Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit der Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten. Es ist zu beachten, dass Unterschiede zwischen immateriellen Werten erhebliche wirtschaftliche Auswirkungen haben können, für die es möglicherweise schwierig ist, verlässliche Anpassungen vorzunehmen. Vor allem in Situationen, in denen Beträge, die auf Vergleichbarkeitsanpassungen zurückgehen, einen großen Prozentsatz der Vergütung für den immateriellen Wert ausmachen, kann je nach den konkreten Gegebenheiten Grund zu der Annahme bestehen, dass die Anpassungsrechnung nicht zuverlässig ist und dass die verglichenen immateriellen Werte in Wirklichkeit nicht hinreichend vergleichbar sind, um eine valide Verrechnungspreisanalyse zu stützen. Wenn keine verlässlichen Anpassungsrechnungen vorgenommen werden können, ist es möglicherweise nötig, eine Verrechnungspreismethode zu wählen, die weniger von der Ermittlung vergleichbarer immaterieller Werte oder vergleichbarer Geschäftsvorfälle abhängig ist.

D.2.4. Nutzung von Vergleichswerten, die Datenbanken entnommen sind

6.130 Die Vergleichbarkeit und die Möglichkeit der Durchführung von Anpassungsrechnungen sind besonders wichtig bei der Betrachtung von potenziell vergleichbaren immateriellen Werten und den entsprechenden Lizenzgebühren, die kommerziellen Datenbanken oder eigenen Sammlungen veröffentlichter Lizenz- oder ähnlicher Vereinbarungen entnommen sind. Die Grundsätze des Abschnitts A.4.3.1 von Kapitel III gelten in vollem Umfang für die Beurteilung der Nützlichkeit von Geschäftsvorfällen, die solchen Quellen entnommen sind. Insbesondere ist es wichtig zu beurteilen, ob öffentlich zugängliche Angaben aus kommerziellen Datenbanken und eigene Datensammlungen hinreichend detailliert sind, um eine Beurteilung der besonderen Merkmale von immateriellen Werten zu ermöglichen, die bei der Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse wichtig sein können. Bei der Beurteilung vergleichbarer Lizenzvereinbarungen, die in Datenbanken gefunden wurden, sollten die konkreten Gegebenheiten des jeweiligen Falls einschließlich der angewandten Methoden im Kontext der Ausführungen von Ziffer 3.38 berücksichtigt werden.

D.2.5. Die Auswahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode in Fällen im Zusammenhang mit der Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten

6.131 Die Grundsätze dieser Leitlinien in Bezug auf die Auswahl der unter den jeweiligen Umständen am besten geeigneten Verrechnungspreismethode sind unter Ziffer 2.1-2.11 beschrieben. Diese Grundsätze gelten in vollem Umfang für Fälle im Zusammenhang mit der Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten. Bei der Auswahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode in einem Fall, bei dem immaterielle Werte oder Rechte an immateriellen Werten übertragen werden, sollte auf Folgendes geachtet werden: i) die Art der relevanten immateriellen Werte, ii) die Schwierigkeit der Identifizierung vergleichbarer Fremdgeschäftsvorfälle und immaterieller Werte in vielen, wenn nicht den meisten Fällen, sowie iii) die Schwierigkeit der Anwendung einiger der in Kapitel II beschriebenen Verrechnungspreismethoden in Fällen im Zusammenhang mit der Übertragung immaterieller Werte. Die nachstehend erörterten Punkte sind bei der Auswahl von Verrechnungspreismethoden gemäß den Leitlinien besonders wichtig.

6.132 Bei der Anwendung der Grundsätze der Ziffern 2.1-2.11 auf Fragen im Zusammenhang mit der Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten ist es wichtig zu beachten, dass auf unterschiedliche Art und Weise strukturierte Geschäftsvorfälle ähnliche wirtschaftliche Konsequenzen haben können. Beispielsweise kann die Erbringung einer Dienstleistung unter Nutzung immaterieller Werte sehr ähnliche wirtschaftliche Konsequenzen haben wie ein Geschäftsvorfall mit Übertragung eines immateriellen Wertes (bzw. mit Übertragung von Rechten an dem immateriellen Wert), da in beiden Fällen das übernehmende Unternehmen den Wert des immateriellen Wertes erhalten kann. Daher ist es bei der Auswahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode für einen Geschäftsvorfall im Zusammenhang mit der Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten wichtig, die wirtschaftlichen Konsequenzen des Geschäftsvorfalles zu betrachten, anstatt sich an einer willkürlichen Bezeichnung zu orientieren.

6.133 Dieses Kapitel macht deutlich, dass es in Fällen im Zusammenhang mit der Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten wichtig ist, nicht einfach zu unterstellen, dass der gesamte verbleibende Gewinn nach Abzug eines kleinen Ertrags für diejenigen, die Funktionen ausüben, notwendigerweise dem Eigentümer der immateriellen Werte zugerechnet werden sollte. Die Auswahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode sollte sich auf eine Funktionsanalyse stützen, die ein klares Verständnis von den globalen Geschäftsabläufen des multinationalen Konzerns und den zwischen den übertragenen immateriellen Werten und anderen Funktionen, Vermögenswerten und Risiken, die Teil der globalen Geschäftigkeit sind, bestehenden Wechselwirkungen vermittelt. In der Funktionsanalyse sollten alle Faktoren identifiziert werden, die zur Wertschöpfung beitragen, wozu u.a. die übernommenen Risiken, die speziellen Marktmerkmale, der Standort, die Geschäftsstrategien und die Synergien innerhalb des multinationalen Konzerns gehören können. Die ausgewählte Verrechnungspreismethode sowie etwaige Anpassungen, die an dieser Methode auf Grundlage der Vergleichbarkeitsanalyse vorgenommen werden, sollten sämtlichen relevanten Faktoren Rechnung tragen, die wesentlich zur Wertschöpfung beitragen, und nicht nur den immateriellen Werten und Routinefunktionen.

6.134 Die unter Ziffer 2.11, 3.58 und 3.59 dargelegten Prinzipien in Bezug auf die Nutzung von mehreren Verrechnungspreismethoden gelten für Fälle im Zusammenhang mit der Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten.

6.135 Die Ziffern 3.9-3.12 sowie Ziffer 3.37 enthalten Leitlinien in Bezug auf die Zusammenfassung einzelner Geschäftsvorfälle für die Zwecke der Verrechnungspreisanalyse. Diese Grundsätze gelten in vollem Umfang für Fälle im Zusammenhang mit der Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten und werden durch die Leitlinien in Abschnitt C dieses Kapitels ergänzt. In der Tat kommt es häufig vor, dass immaterielle Werte in Verbindung mit anderen immateriellen Werten oder in Verbindung mit Geschäftsvorfällen, bei denen Waren verkauft oder Dienstleistungen erbracht werden, übertragen werden können. In solchen Situationen ist es gut möglich, dass die verlässlichste Verrechnungspreisanalyse die miteinander verbundenen Geschäftsvorfälle in solcher Weise zusammengefasst betrachtet, wie dies nötig ist, um die Verlässlichkeit der Analyse zu verbessern.

D.2.6. Ergänzende Leitlinien zu Verrechnungspreismethoden in Fällen im Zusammenhang mit der Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten

6.136 Je nach den konkreten Gegebenheiten kann jede der fünf in Kapitel II beschriebenen OECD-Verrechnungspreismethoden die unter den Umständen des jeweiligen Falls am besten geeignete Verrechnungspreismethode sein, wenn der Geschäftsvorfall eine konzerninterne Übertragung eines oder mehrerer immaterieller Werte beinhaltet. Auch die Nutzung alternativer Methoden kann angemessen sein.

6.137 Wenn die Vergleichbarkeitsanalyse verlässliche Informationen in Bezug auf vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle liefert, können die fremdüblichen Preise für eine Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten ausgehend von solchen Vergleichswerten nach Vornahme aller geeigneten und zuverlässigen Anpassungen zur Herstellung der Vergleichbarkeit bestimmt werden.

6.138 Allerdings kann es im Fall von Übertragungen von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten häufig vorkommen, dass die Vergleichbarkeitsanalyse (einschließlich der Funktionsanalyse) zeigt, dass es keine verlässlichen vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfälle gibt, die zur Bestimmung der fremdüblichen Preise und sonstigen Bedingungen herangezogen werden könnten. Dies kann vorkommen, wenn die fraglichen immateriellen Werte einzigartige Merkmale aufweisen oder wenn sie von so entscheidender Bedeutung sind, dass entsprechende immaterielle Werte nur zwischen verbundenen Unternehmen übertragen werden. Eine weitere mögliche Ursache sind fehlende Daten zu potenziell vergleichbaren Transaktionen oder andere Gründe. Trotz des Mangels verlässlicher Vergleichswerte ist es üblicherweise möglich, die fremdüblichen Preise und sonstigen Bedingungen des konzerninternen Geschäftsvorfalles zu bestimmen.

6.139 Wenn keine Informationen in Bezug auf verlässliche vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle ermittelt werden können, verlangt der Fremdvergleichsgrundsatz die Anwendung einer anderen Methode zur Bestimmung des Preises, den unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen vereinbart hätten. Dabei ist es wichtig, folgende Aspekte zu berücksichtigen:

- Die Funktionen, Vermögenswerte und Risiken der jeweiligen am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen.
- Die wirtschaftlichen Gründe für den Geschäftsvorfall.
- Die Sichtweisen jedes der am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen und die ihnen realistischerweise zur Verfügung stehenden Alternativen.

- Die Wettbewerbsvorteile, die die immateriellen Werte verschaffen, und insbesondere die relative Rentabilität von Produkten und Dienstleistungen bzw. potenziellen Produkten und Dienstleistungen, die mit den immateriellen Werten zusammenhängen.
- Die erwarteten zukünftigen wirtschaftlichen Vorteile des Geschäftsvorfalles.
- Weitere Vergleichbarkeitsfaktoren wie etwa Merkmale der lokalen Märkte, Standortvorteile, Mitarbeiter und Synergien innerhalb des multinationalen Konzerns.

6.140 Zur Identifizierung der Preise und sonstigen Bedingungen, die unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen vereinbart hätten, ist es häufig von größter Bedeutung, spezifische Aspekte des konzerninternen Geschäftsvorfalles zu identifizieren, die sich aus den Beziehungen zwischen den Beteiligten ergeben. Es ist nicht erforderlich, dass verbundene Unternehmen ihre Geschäftsvorfälle genauso strukturieren, wie unabhängige Unternehmen dies getan hätten. Wenn Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen jedoch in einer Weise strukturiert sind, die bei Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen nicht üblich ist, sollte der Effekt solcher Strukturen auf die Preise und sonstigen Bedingungen, die unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen vereinbart hätten, bei der Beurteilung der Gewinne, die den einzelnen Beteiligten nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zustehen würden, berücksichtigt werden.

6.141 Bei der Anwendung bestimmter OECD-Verrechnungspreismethoden in Fällen im Zusammenhang mit der Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten ist Sorgfalt geboten. Einseitige Methoden, einschließlich der Wiederverkaufspreismethode und der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode, sind im Allgemeinen keine verlässlichen Methoden zur direkten Bewertung immaterieller Werte. In manchen Situationen können solche Mechanismen zur indirekten Bewertung immaterieller Werte verwendet werden, indem der Wert einiger Funktionen anhand dieser Methoden bestimmt und der auf die immateriellen Werte entfallende Residualwert daraus abgeleitet wird. Allerdings sind bei der Anwendung solcher Ansätze die Grundsätze von Ziffer 6.133 wichtig, und es sollte Sorgfalt darauf verwendet werden sicherzustellen, dass alle Funktionen, Risiken, Vermögenswerte und sonstigen Faktoren, die zur Generierung von Einkünften beitragen, sachgerecht identifiziert und evaluiert werden.

6.142 Von der Verwendung von Verrechnungspreismethoden, mit denen der Wert immaterieller Werte ausgehend von den Kosten ihrer Entwicklung geschätzt werden soll, wird allgemein abgeraten. Es besteht selten eine Korrelation zwischen den Kosten der Entwicklung immaterieller Werte und ihrem Wert oder Verrechnungspreis, wenn sie einmal entwickelt sind. Daher sollten Verrechnungspreismethoden, die auf den Kosten der Entwicklung immaterieller Werte beruhen, normalerweise vermieden werden.

6.143 In einigen wenigen Fällen können jedoch Verrechnungspreismethoden verwendet werden, die auf den geschätzten Kosten der Neuherstellung oder Wiederbeschaffung des immateriellen Werts beruhen. Solche Methoden können manchmal zuverlässig Anwendung finden, wenn es um die Entwicklung von immateriellen Werten geht, die für interne Geschäftsvorgänge eingesetzt werden (z.B. für interne Softwaresysteme), vor allem wenn es sich bei den fraglichen immateriellen Werten nicht um einzigartige oder wertvolle immaterielle Werte handelt. Wenn es sich jedoch um immaterielle Werte handelt, die auf dem Markt angeboten werden, wirft die Verwendung von auf den Wiederbeschaffungskosten beruhenden Methoden ernste Vergleichbarkeitsprobleme auf. Unter anderem ist es nötig, den Effekt zeitlicher Verzögerungen im Zusammenhang mit einer erst später erfolgenden Entwicklung auf den Wert der immateriellen Werte zu evaluieren.

Häufig kann ein erheblicher Vorreitervorteil entstehen, wenn man ein Produkt zu einem frühen Zeitpunkt auf den Markt bringt. Folglich ist ein identisches Produkt (einschließlich der immateriellen Werte, auf denen es beruht), das zu einem späteren Zeitpunkt entwickelt wird, nicht so wertvoll wie das gleiche Produkt (einschließlich der immateriellen Werte, auf denen es beruht), das aktuell verfügbar ist. In einem solchen Fall stellen die geschätzten Wiederbeschaffungskosten keine geeignete Hilfsvariable zur Bestimmung des Werts eines aktuell übertragenen immateriellen Werts dar. Auch im Fall von immateriellen Werten, die rechtlich geschützt sind oder Ausschließlichkeitsmerkmale aufweisen, dürfte es mit einer auf den Wiederbeschaffungskosten basierenden Analyse nicht möglich sein, dem Vorteil Rechnung zu tragen, der darin besteht, Konkurrenten von der Nutzung des immateriellen Werts ausschließen zu können. Auf den Kosten basierende Wertermittlungen sind im Allgemeinen nicht verlässlich, wenn sie zur Bestimmung des Fremdvergleichspreises von noch in der Entwicklung befindlichen immateriellen Werten eingesetzt werden.

6.144 Die Ausführungen von Ziffer 2.9A in Bezug auf die Verwendung von Faustregeln gelten für Bestimmungen der richtigen Fremdvergleichspreise in allen konzerninternen Geschäftsvorfällen, einschließlich solchen im Zusammenhang mit der Nutzung oder Übertragung von immateriellen Werten. Folglich kann für den Nachweis, dass ein Preis oder eine Gewinnaufteilung – insbesondere eine Gewinnaufteilung zwischen einem Lizenzgeber und einem Lizenznehmer immaterieller Werte – fremdvergleichskonform ist, nicht auf eine Faustregel zurückgegriffen werden.

6.145 Die Verrechnungspreismethoden, die sich in Fällen im Zusammenhang mit der Übertragung eines oder mehrerer immaterieller Werte mit größter Wahrscheinlichkeit als sinnvoll erweisen dürften, sind die Preisvergleichsmethode und die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode. Bewertungsmethoden können nützliche Instrumente darstellen. Nachstehend folgen ergänzende Leitlinien zu den Verrechnungspreismethoden, die im Zusammenhang mit Übertragungen immaterieller Werte mit größter Wahrscheinlichkeit nützlich sein dürften.

D.2.6.1. Anwendung der Preisvergleichsmethode

6.146 Wenn verlässliche vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle identifiziert werden können, kann die Preisvergleichsmethode zur Bestimmung der fremdüblichen Bedingungen für eine Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten angewandt werden. Die unter den Ziffern 2.13-2.20 beschriebenen allgemeinen Grundsätze gelten, wenn die Preisvergleichsmethode im Zusammenhang mit Geschäftsvorfällen angewandt wird, bei denen immaterielle Werte übertragen werden. Wenn die Preisvergleichsmethode im Zusammenhang mit der Übertragung immaterieller Werte angewandt wird, muss besondere Aufmerksamkeit auf die Vergleichbarkeit der immateriellen Werte oder Rechte an immateriellen Werten gerichtet werden, die in dem konzerninternen Geschäftsvorfall und in dem potenziell vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfall übertragen werden. Die in Abschnitt D.1 von Kapitel I beschriebenen wirtschaftlich relevanten Merkmale oder Vergleichbarkeitsfaktoren sollten berücksichtigt werden. Die in den Abschnitten D.2.1-D.2.4 dieses Kapitels beschriebenen Punkte sind von besonderer Bedeutung bei der Beurteilung der Vergleichbarkeit spezifischer übertragener immaterieller Werte und der Vornahme von Anpassungen zur Herstellung der Vergleichbarkeit, wenn dies möglich ist. Es ist zu beachten, dass die Identifizierung verlässlicher Vergleichswerte in vielen Fällen im Zusammenhang mit immateriellen Werten schwierig oder unmöglich sein kann.

6.147 In manchen Fällen werden immaterielle Werte, die ein multinationaler Konzern bei unabhängigen Unternehmen erwirbt, unmittelbar nach der Anschaffung im Rahmen

eines konzerninternen Geschäftsvorfalls an ein Mitglied des multinationalen Konzerns übertragen. In einem solchen Fall stellt der Preis, der für die erworbenen immateriellen Werte gezahlt wurde (nach Vornahme etwaiger geeigneter Anpassungen, u.a. um nicht weiterveräußerte Vermögenswerte) einen nützlichen Vergleichswert zur Bestimmung des fremdüblichen Preises für den konzerninternen Geschäftsvorfall bei Anwendung einer Preisvergleichsmethode dar. Je nach den Gegebenheiten und Umständen ist der an fremde Dritte gezahlte Anschaffungspreis in solchen Fällen maßgeblich für die Bestimmung der fremdüblichen Preise und sonstigen Bedingungen des konzerninternen Geschäftsvorfalls, selbst wenn die betreffenden immateriellen Werte indirekt über den Kauf einer Beteiligung erworben wurden oder wenn der an fremde Dritte gezahlte Preis für die Beteiligung oder die Vermögenswerte den Buchwert der erworbenen Vermögenswerte übersteigt. Die Beispiele 23 und 26 im Anhang zu Kapitel VI veranschaulichen die Prinzipien dieses Absatzes.

D.2.6.2. Anwendung von geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethoden¹⁸

6.148 In manchen Fällen kann eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode verwendet werden, um die fremdüblichen Bedingungen einer Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten zu bestimmen, wenn es nicht möglich ist, verlässliche vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle für solche Übertragungen zu identifizieren. Abschnitt C von Kapitel II enthält Leitlinien, die bei der Anwendung von geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethoden zu berücksichtigen sind. Diese Leitlinien gelten in vollem Umfang für Fälle im Zusammenhang mit der Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten. Bei der Beurteilung der Zuverlässigkeit von geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethoden gilt es allerdings, die Verfügbarkeit verlässlicher und geeigneter Daten zu Gesamtgewinnen und sachgerecht aufteilbaren Ausgaben sowie die Verlässlichkeit von Faktoren, die zur Aufteilung der Gesamteinkünfte verwendet werden, in vollem Umfang zu berücksichtigen.

6.149 Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethoden können im Zusammenhang mit der Veräußerung der vollen Rechte an immateriellen Werten angewendet werden. Wie in anderen Fällen der Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode ist eine vollständige Funktionsanalyse, in der die von den einzelnen Beteiligten ausgeübten Funktionen, übernommenen Risiken und genutzten Vermögenswerte untersucht werden, ein wesentliches Element der Analyse. Wenn sich eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode auf prognostizierte Umsatzerlöse und Aufwendungen stützt, sollten die in Abschnitt D.2.6.4.1 beschriebenen Fragen bezüglich der Richtigkeit solcher Prognoserechnungen berücksichtigt werden.

6.150 Manchmal wird auch vorgeschlagen, dass auf Übertragungen von teilentwickelten immateriellen Werten eine Gewinnaufteilungsanalyse angewendet werden kann. In einer solchen Analyse wird manchmal der relative Wert der Beiträge zur Entwicklung der immateriellen Werte vor und nach der Übertragung der fraglichen immateriellen Werte untersucht. Eine solche Herangehensweise kann einen Versuch umfassen, den Beitrag des übertragenden Unternehmens zu dem teilentwickelten immateriellen Wert über die unterstellte Nutzungsdauer dieses Beitrags unter der Annahme zu amortisieren, dass keine Weiterentwicklung erfolgt. Solche Herangehensweisen basieren im Allgemeinen auf Prognoserechnungen der erwarteten Cashflows und Vorteile, die sich zu einem späteren Zeitpunkt aus der Übertragung und dem unterstellten erfolgreichen Abschluss der weiteren Entwicklungstätigkeiten ergeben.

6.151 Bei der Anwendung von Gewinnaufteilungsmethoden zur Schätzung der Beiträge, die die Beteiligten zur Generierung von Einkünften in den auf die Übertragung folgenden Jahren leisten, oder zur Bestimmung einer fremdvergleichskonformen Aufteilung künftiger Einkünfte in Bezug auf teilentwickelte immaterielle Werte ist Vorsicht geboten. Der Beitrag oder Wert von Arbeiten, die vor der Übertragung durchgeführt wurden, steht möglicherweise in keinem Zusammenhang mit den Kosten dieser Arbeiten. Zum Beispiel kann eine chemische Verbindung mit immensem pharmazeutischem Anwendungspotenzial im Labor möglicherweise zu relativ geringen Kosten entwickelt werden. Außerdem müsste bei einer solchen Gewinnaufteilungsanalyse eine Vielzahl schwer zu evaluierender Faktoren berücksichtigt werden. Dazu gehören der relative Risikogehalt und Wert der vor und nach der Übertragung geleisteten Forschungsbeiträge, das relative Risiko und der Effekt auf den Wert für vor und nach der Übertragung durchgeführte andere Entwicklungstätigkeiten, der angemessene Abschreibungssatz für verschiedene zu dem immateriellen Wert geleistete Beiträge, Annahmen bezüglich des Zeitpunkts, zu dem potenzielle neue Produkte auf den Markt kommen könnten, sowie der Wert anderer Beiträge, die keine immateriellen Werte sind, zur endgültigen Gewinnerzielung. Prognoserechnungen zu Einkünften und Cashflow können in solchen Fällen manchmal einen besonders stark spekulativen Charakter haben. Die Kombination dieser Faktoren kann die Zuverlässigkeit der Anwendung einer Gewinnaufteilungsanalyse in solchen Fällen in Frage stellen. Vgl. Abschnitt D.4 zu schwer zu bewertenden immateriellen Werten.

6.152 Wenn im Rahmen einer Lizenzvergabe oder eines ähnlichen Geschäftsvorfalles begrenzte Rechte an vollständig entwickelten immateriellen Werten übertragen werden und wenn keine verlässlichen vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfälle identifiziert werden können, kann eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode häufig eingesetzt werden, um die jeweiligen Beiträge der Beteiligten zur Erzielung der Gesamteinkünfte zu evaluieren. Der Beitrag zu den Gewinnen, den die vom Lizenzgeber oder einem anderen übertragenden Unternehmen zur Verfügung gestellten Rechte an immateriellen Werten leisten, ist in einem solchen Fall einer der Faktoren, der zur Erzielung von Einkünften nach der Übertragung beiträgt. Andere Faktoren müssen jedoch ebenfalls berücksichtigt werden. Insbesondere sollten die vom lizenznehmenden/übernehmenden Unternehmen ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken in einer solchen Analyse gesondert berücksichtigt werden. Andere immaterielle Werte, die vom lizenzgebenden/übertragenden Unternehmen und vom lizenznehmenden/übernehmenden Unternehmen in ihrer jeweiligen Geschäftstätigkeit genutzt werden, sollten ebenfalls berücksichtigt werden, ebenso wie andere relevante Faktoren. Besondere Aufmerksamkeit sollte in einer solchen Analyse auf die im Rahmen der Bedingungen der Übertragung festgelegten Beschränkungen gerichtet werden, denen die Nutzung der immateriellen Werte durch das lizenznehmende/übernehmende Unternehmen sowie die Rechte des lizenznehmenden/übernehmenden Unternehmens zur Nutzung der immateriellen Werte für die Zwecke weiterer Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten unterliegen. Des Weiteren kann es wichtig sein, die vom Lizenznehmer zur Steigerung des Werts der lizenzierten immateriellen Werte geleisteten Beiträge zu bewerten. Die Aufteilung der Einkünfte hängt in einer solchen Analyse von den Ergebnissen der Funktionsanalyse ab, einschließlich der Analyse der relevanten übernommenen Risiken. Es sollte nicht davon ausgegangen werden, dass der gesamte nach Abzug des Ertrags aus den ausgeübten Funktionen verbleibende Gewinn in einer Gewinnaufteilungsanalyse in Bezug auf eine Lizenzvereinbarung notwendigerweise dem lizenzgebenden/übertragenden Unternehmen zugerechnet wird.

D.2.6.3. Verwendung von Bewertungsmethoden

6.153 In Situationen, in denen keine verlässlichen vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfälle für eine Übertragung eines oder mehrerer immaterieller Werte identifiziert werden können, kann es auch möglich sein, Bewertungsmethoden einzusetzen, um den fremdüblichen Preis von immateriellen Werten zu schätzen, die zwischen verbundenen Unternehmen übertragen werden. Insbesondere die Anwendung von auf den Einkünften beruhenden Bewertungsmethoden, vor allem solchen, die auf der Berechnung des abgezinsten Werts prognostizierter zukünftiger Einnahmeströme bzw. Cashflows aus der Verwertung des zu bewertenden immateriellen Werts basieren, können bei sachgerechter Anwendung sehr hilfreich sein. Je nach den Gegebenheiten und Umständen können Bewertungsmethoden von den Steuerpflichtigen und den Steuerverwaltungen im Rahmen einer der fünf OECD-Verrechnungspreismethoden, die in Kapitel II beschrieben sind, oder als ein Instrument, das bei der Identifizierung eines fremdüblichen Preises hilfreich sein kann, eingesetzt werden.

6.154 Wenn Bewertungsmethoden in einer Verrechnungspreisanalyse eingesetzt werden, bei der es um die Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten geht, ist es notwendig, diese Methoden in einer Weise anzuwenden, die mit dem Fremdvergleichsgrundsatz und den Prinzipien dieser Leitlinien in Einklang steht. Insbesondere den Prinzipien in den Kapiteln I-III sollte gebührend Beachtung geschenkt werden. Die Prinzipien bezüglich der realistischere zur Verfügung stehenden Optionen, der wirtschaftlich relevanten Merkmale einschließlich der Risikoübernahme (vgl. Abschnitt D.1 von Kapitel I) sowie der Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen (vgl. die Ziffern 3.9-3.12) gelten in vollem Umfang für Situationen, in denen Bewertungsmethoden in einer Verrechnungspreisanalyse eingesetzt werden. Außerdem gelten die Regeln dieser Leitlinien zur Auswahl der Verrechnungspreismethoden, um zu bestimmen, wann solche Bewertungsmethoden Einsatz finden sollten (vgl. die Ziffern 2.1-2.11). Die Grundsätze der Abschnitte A, B, C und D.1 dieses Kapitels gelten ebenfalls, wenn die Anwendung von Bewertungsmethoden in Betracht gezogen wird.

6.155 Es ist äußerst wichtig, die Annahmen und sonstigen Argumente zu berücksichtigen, die der Anwendung von Bewertungsmethoden in einem bestimmten Fall zugrunde liegen. Aus Gründen einer ordnungsmäßigen Buchführung liegen der Bewertung der in der Bilanz eines Unternehmens ausgewiesenen Vermögenswerte manchmal konservative Annahmen und Schätzungen zugrunde. Eine solche inhärent konservative Herangehensweise kann zu Definitionen, die für Verrechnungspreiszwecke zu eng gefasst sind, und zu Bewertungsmethoden, die nicht zwangsläufig mit dem Fremdvergleichsgrundsatz übereinstimmen, führen. Bei für Rechnungslegungszwecken vorgenommenen Bewertungen ist somit Vorsicht geboten, da ohne sorgfältige Prüfung der zugrunde gelegten Annahmen nicht geschlossen werden kann, dass sie zwangsläufig den fremdüblichen Preisen oder Werten für Verrechnungspreiszwecke entsprechen. Insbesondere Bewertungen immaterieller Werte in Kaufpreisallokationen, die für Rechnungslegungszwecke durchgeführt werden, sind nicht maßgebend für Verrechnungspreiszwecke, und sie sollten in einer Verrechnungspreisanalyse vorsichtig und unter sorgfältiger Berücksichtigung der zugrunde gelegten Annahmen verwendet werden.

6.156 Es ist nicht Absicht dieser Leitlinien, eine umfassende Zusammenfassung der Bewertungsmethoden zu liefern, die von Fachleuten im Bereich der Unternehmensbewertung verwendet werden. Es ist auch nicht Absicht dieser Leitlinien, einen oder mehrere Bewertungsstandards, die von Fachleuten auf diesem Gebiet oder Rechnungslegungsexperten angewendet werden, zu billigen oder im Gegenteil abzulehnen oder eine oder mehrere konkrete Bewertungsmethoden im Einzelnen zu beschreiben oder als für die Verwendung

in Verrechnungspreisanalysen besonders geeignet speziell zu würdigen. Wenn Bewertungsmethoden jedoch in einer Weise angewendet werden, die diesen Leitlinien, den konkreten Gegebenheiten des jeweiligen Falls sowie den Prinzipien und Praktiken einer ordnungsgemäßen Bewertung gebührend Rechnung trägt und bei der der Gültigkeit der Annahmen, die der Bewertung zugrunde liegen, sowie der Übereinstimmung dieser Annahmen mit dem Fremdvergleichsgrundsatz hinreichend Beachtung geschenkt wird, können solche Methoden ein nützliches Instrument in einer Verrechnungspreisanalyse sein, wenn keine verlässlichen vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfälle vorliegen. Dabei gilt es allerdings die Ziffern 6.142 und 6.143 in Bezug auf die Zuverlässigkeit und Anwendung von Bewertungsmethoden, die auf den Entwicklungskosten immaterieller Werte beruhen, zu beachten.

6.157 Bewertungsmethoden, die den abgezinnten Wert prognostizierter zukünftiger Cashflows aus der Verwertung des bzw. der übertragenen immateriellen Werte schätzen, können, so sie sachgerecht angewandt werden, besonders nützlich sein. Es gibt viele Varianten dieser Bewertungsmethoden. Im Allgemeinen messen solche Methoden den Wert eines immateriellen Werts anhand des geschätzten Werts der zukünftigen Cashflows, die er während seiner voraussichtlich verbleibenden Nutzungsdauer generieren kann. Dieser Wert kann durch Abzinsung der erwarteten zukünftigen Cashflows auf den Barwert berechnet werden¹⁹. Die Bewertung nach diesem Ansatz erfordert u.a. realistische und verlässliche Werte in Bezug auf finanzielle Prognosen, Wachstumsraten, Abzinsungssätze, die Nutzungsdauer der immateriellen Werte und die steuerlichen Effekte des Geschäftsvorfalles. Außerdem beinhaltet sie gegebenenfalls die Betrachtung von Endwerten. Je nach den Gegebenheiten und Umständen des jeweiligen Falls sollte die Berechnung des abgezinnten Werts der voraussichtlichen Cashflows aus der Verwertung des immateriellen Werts zur Ermittlung eines fremdüblichen Preises aus der Sicht beider am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen beurteilt werden. Der fremdübliche Preis dürfte innerhalb der Bandbreite der Barwerte liegen, die aus Sicht des übertragenden und des übernehmenden Unternehmens ermittelt werden. Die Beispiele 27-29 im Anhang zu Kapitel VI veranschaulichen die Ausführungen dieses Abschnitts.

D.2.6.4. Spezifische Problembereiche bei der Anwendung von Methoden auf der Basis des abgezinnten Werts prognostizierter Cashflows

6.158 Bei der Anwendung von Bewertungsmethoden, einschließlich Bewertungsmethoden auf der Basis prognostizierter Cashflows, ist es wichtig zu beachten, dass die auf der Basis solcher Methoden geschätzten Werte schwanken können. Geringfügige Veränderungen der einen oder anderen der der Bewertungsmethode zugrunde liegenden Annahmen oder eines oder mehrerer Bewertungsparameter können zu großen Unterschieden beim Wert des immateriellen Werts führen, der sich aus dem Modell ergibt. Eine geringe prozentuale Veränderung des Abzinsungssatzes, eine geringe prozentuale Veränderung der bei der Erstellung der finanziellen Prognosen unterstellten Wachstumsraten oder eine geringe Veränderung der Annahmen in Bezug auf die Nutzungsdauer des immateriellen Werts kann einen tiefgreifenden Effekt auf den letztlich ermittelten Wert haben. Darüber hinaus wird diese Volatilität häufig noch verstärkt, wenn gleichzeitig zwei oder mehr Bewertungshypothesen oder -parameter geändert werden.

6.159 Die Zuverlässigkeit des unter Verwendung eines Bewertungsmodells ermittelten Werts eines immateriellen Werts ist besonders von der Zuverlässigkeit der zugrunde gelegten Annahmen und Schätzungen, auf denen das Modell basiert, sowie von der Sorgfalt und dem Urteilsvermögen bei der Bestätigung der Annahmen und der Schätzung der Bewertungsparameter abhängig.

6.160 Aufgrund der Bedeutung der zugrunde gelegten Annahmen und Bewertungsparameter sollten Steuerpflichtige und Steuerverwaltungen, die bei der Bestimmung der fremdüblichen Preise übertragener immaterieller Werte Bewertungsmethoden anwenden, alle bei der Erstellung des Bewertungsmodells zugrunde gelegten relevanten Annahmen explizit darlegen, die Basis für die Auswahl der Bewertungsparameter beschreiben und in der Lage sein, die Angemessenheit dieser Annahmen und Bewertungsparameter zu verteidigen. Darüber hinaus ist es für Steuerpflichtige, die auf Bewertungsmethoden zurückgreifen, empfehlenswert, im Rahmen ihrer Verrechnungspreisdokumentation eine Sensitivitätsanalyse vorzulegen, die die Veränderung des geschätzten Werts des immateriellen Werts widerspiegelt, die sich aus dem Modell ergibt, wenn alternative Annahmen und Parameter herangezogen werden.

6.161 Bei der Beurteilung der Zuverlässigkeit eines Bewertungsmodells kann es sachdienlich sein, die Zwecke zu berücksichtigen, für die die Bewertung durchgeführt wurde, und die Annahmen und Bewertungsparameter in verschiedenen von dem Steuerpflichtigen für nichtsteuerliche Zwecke durchgeführten Bewertungen zu prüfen. Eine Steuerverwaltung kann berechtigterweise eine Erklärung für etwaige Inkonsistenzen zwischen den Annahmen in einer für Verrechnungspreiszwecke durchgeführten Bewertung eines immateriellen Werts und den Annahmen in für andere Zwecke durchgeführten Bewertungen verlangen. Solche Erklärungsaufforderungen wären beispielsweise angemessen, wenn in einer Verrechnungspreisanalyse hohe Abzinsungssätze verwendet werden, während das Unternehmen bei der Bewertung möglicher Fusionen und Übernahmen normalerweise niedrigere Abzinsungssätze verwendet. Derartige Aufforderungen wären auch angemessen, wenn behauptet wird, dass bestimmte immaterielle Werte eine kurze Nutzungsdauer haben, während aus den in anderen Geschäftsplanungskontexten verwendeten Prognoserechnungen hervorgeht, dass ähnliche immaterielle Werte auch Jahre nach Ablauf der für Verrechnungspreiszwecke geltend gemachten „Nutzungsdauer“ noch Cashflows generieren. Von einem multinationalen Konzern bei operationellen Geschäftsentscheidungen verwendete Bewertungen können zuverlässiger sein als ausschließlich für die Zwecke einer Verrechnungspreisanalyse durchgeführte Bewertungen.

6.162 In den folgenden Abschnitten werden einige der spezifischen Problembereiche identifiziert, die bei der Evaluierung bestimmter wichtiger, den Berechnungen in einem Bewertungsmodell auf der Basis von abgezinsten Cashflows zugrunde liegender Annahmen berücksichtigt werden sollten. Diese Fragen sind bei der Evaluierung der Zuverlässigkeit der Anwendung einer Bewertungsmethode in einem bestimmten Fall von großer Bedeutung. Trotz der verschiedenen weiter oben aufgeführten und unter den folgenden Ziffern eingehender beschriebenen Problembereiche kann sich die Anwendung einer solchen Bewertungsmethode – sei es im Rahmen einer der fünf Verrechnungspreismethoden der OECD oder als nützliches Instrument – je nach Situation als zuverlässiger erweisen als die Anwendung einer anderen Verrechnungspreismethode, insbesondere wenn keine zuverlässigen vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfälle vorliegen.

D.2.6.4.1. Richtigkeit von finanziellen Prognosen

6.163 Die Zuverlässigkeit einer Bewertung eines übertragenen immateriellen Werts unter Verwendung von Bewertungsmethoden auf der Basis von abgezinsten Cashflows hängt von der Richtigkeit der Prognosen der zukünftigen Cashflows oder Einkünfte ab, auf denen die Bewertung basiert. Da die Richtigkeit von finanziellen Prognosen jedoch von Marktentwicklungen abhängt, die zum Zeitpunkt der Durchführung der Bewertung sowohl unbekannt als auch unbestimmbar sind, und da diese Prognoserechnungen folglich

spekulativ sind, ist es von entscheidender Bedeutung, dass die Steuerpflichtigen und die Steuerverwaltungen die Annahmen, die den Prognoserechnungen der zukünftigen Erträge wie auch der zukünftigen Aufwendungen zugrunde liegen, sorgfältig prüfen.

6.164 Bei der Evaluierung von finanziellen Prognosen können die Quelle und der Zweck der Prognoserechnungen von besonderer Bedeutung sein. In einigen Fällen erstellen die Steuerpflichtigen regelmäßig finanzielle Prognosen für Geschäftsplanungszwecke. Es kann sein, dass diese Analysen von der Geschäftsführung des Unternehmens genutzt werden, um Unternehmens- und Investitionsentscheidungen zu treffen. Es verhält sich üblicherweise so, dass Prognoserechnungen, die für nichtsteuerliche Geschäftsplanungszwecke erstellt werden, zuverlässiger sind als Prognoserechnungen, die ausschließlich für steuerliche Zwecke oder ausschließlich für die Zwecke einer Verrechnungspreisanalyse erstellt werden.

6.165 Der von den Prognoserechnungen erfasste Zeitraum sollte bei der Evaluierung der Zuverlässigkeit der Prognoserechnungen ebenfalls berücksichtigt werden. Je weiter in die Zukunft die Erwartung reicht, dass der betreffende immaterielle Wert positive Cashflows generiert, desto weniger zuverlässig dürften die Prognoserechnungen zu den Einnahmen und Ausgaben sein.

6.166 Ein weiterer Aspekt bei der Evaluierung der Zuverlässigkeit von Prognoserechnungen ist die Frage, ob Erfahrungswerte zur finanziellen Ertragskraft der immateriellen Werte und der mit ihnen verbundenen Produkte oder Dienstleistungen vorliegen. Bei der Annahme, dass die Ergebnisse der Vergangenheit ein zuverlässiger Anhaltspunkt für die Zukunft sind, ist zwar immer Vorsicht geboten, da sich bei vielen Faktoren Änderungen ergeben können. Die operativen Ergebnisse der Vergangenheit können jedoch ein nützlicher Anhaltspunkt in Bezug auf die voraussichtlichen zukünftigen Ergebnisse von Produkten oder Dienstleistungen sein, die auf immateriellen Werten basieren. Prognoserechnungen in Bezug auf Produkte oder Dienstleistungen, die noch nicht auf den Markt gebracht wurden oder die sich noch in der Entwicklung befinden, sind von Natur aus weniger zuverlässig als Prognoserechnungen, die sich auf Erfahrungswerte stützen.

6.167 Bei der Entscheidung, ob die Entwicklungskosten in den Prognosen der Cashflows zu berücksichtigen sind, ist es wichtig, die Art des übertragenen immateriellen Werts zu beachten. Einige immaterielle Werte können eine unbestimmte Nutzungsdauer aufweisen und ständig weiterentwickelt werden. Unter solchen Umständen ist es angemessen, zukünftige Entwicklungskosten in den Prognoserechnungen der Cashflows zu berücksichtigen. Andere, beispielsweise ein bestimmtes Patent, sind möglicherweise bereits vollständig entwickelt und bieten zudem keine Grundlage für die Entwicklung weiterer immaterieller Werte. In solchen Situationen sollten keine Entwicklungskosten in die Prognoserechnungen der Cashflows für den übertragenen immateriellen Wert aufgenommen werden.

6.168 Wenn aus den vorstehenden Gründen oder aus einem anderen Grund Anlass zur Annahme besteht, dass die der Bewertung zugrunde liegenden Prognoserechnungen unzuverlässig oder spekulativ sind, sollten die Leitlinien in Abschnitt D.3 und D.4 beachtet werden.

D.2.6.4.2. Annahmen in Bezug auf Wachstumsraten

6.169 Ein Schlüsselement einiger Prognoserechnungen zu Cashflows, das sorgfältig geprüft werden sollte, ist die prognostizierte Wachstumsrate. Die Prognoserechnungen zu zukünftigen Cashflows basieren häufig auf aktuellen Cashflows (oder unterstellten anfänglichen Cashflows nach der Produkteinführung im Fall von teilentwickelten immateriellen Werten), die unter Bezugnahme auf eine prozentuale Wachstumsrate erweitert werden. Wenn dies der Fall ist, sollte die Basis für die unterstellte Wachstumsrate überprüft

werden. Insbesondere ist es ungewöhnlich, dass die mit einem bestimmten Produkt erzielten Umsatzerlöse über einen langen Zeitraum mit einer stetigen Rate wachsen. Im Hinblick auf einfache Modelle mit linearen Wachstumsraten, die nicht ausgehend von Erfahrungen mit ähnlichen Produkten und Märkten oder einer sachgerechten Evaluierung der voraussichtlichen künftigen Marktbedingungen begründet wurden, ist somit Vorsicht geboten, und sie sollten nicht ohne weiteres akzeptiert werden. Es ist normalerweise zu erwarten, dass eine zuverlässige Anwendung einer Bewertungsmethode auf der Basis prognostizierter zukünftiger Cashflows eine Überprüfung der voraussichtlichen Entwicklung der Erträge und Aufwendungen ausgehend von Branchen- und Unternehmenserfahrungen mit ähnlichen Produkten beinhaltet.

D.2.6.4.3. Abzinsungssätze

6.170 Der oder die Abzinsungssätze, die bei der Umrechnung prognostizierter Cashflows in einen Barwert verwendet werden, sind ein entscheidendes Element eines Bewertungsmodells. Der Abzinsungssatz berücksichtigt den Zeitwert des Geldes und das Risiko oder die Ungewissheit der erwarteten Cashflows. Da geringfügige Abweichungen bei den ausgewählten Abzinsungssätzen große Abweichungen bei dem unter Verwendung dieser Methoden berechneten Wert immaterieller Werte verursachen können, ist es von entscheidender Bedeutung, dass die Steuerpflichtigen und Steuerverwaltungen der Analyse und den Annahmen, auf denen die Auswahl des oder der Abzinsungssätze im Bewertungsmodell beruht, große Aufmerksamkeit schenken.

6.171 Es gibt keine einheitliche Messgröße für einen Abzinsungssatz, die in allen Fällen für Verrechnungspreiszwecke angemessen wäre. Weder die Steuerpflichtigen noch die Steuerverwaltungen sollten davon ausgehen, dass bei Verrechnungspreisanalysen, in denen die Bestimmung angemessener Abzinsungssätze wichtig ist, immer ein Abzinsungssatz auf der Basis der gewichteten durchschnittlichen Kapitalkosten (WACC-Ansatz) oder einer anderen Messgröße verwendet werden sollte. Stattdessen sollten bei der Bestimmung des angemessenen Abzinsungssatzes die mit den Gegebenheiten des jeweiligen Falls und den betreffenden Cashflows verbundenen spezifischen Bedingungen und Risiken evaluiert werden.

6.172 Bei der Bestimmung und Evaluierung von Abzinsungssätzen ist zu beachten, dass immaterielle Werte in einigen Fällen, insbesondere wenn es um die Bewertung von noch in der Entwicklung befindlichen immateriellen Werten geht, zu den riskantesten Komponenten der Geschäftstätigkeit eines Steuerpflichtigen gehören können. Es ist außerdem zu beachten, dass einige Geschäftstätigkeiten von Natur aus riskanter sind als andere und dass einige Cashflows von Natur aus volatil sind als andere. So kann beispielsweise die Wahrscheinlichkeit, dass ein prognostizierter Betrag an Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen tatsächlich anfällt, höher sein als die Wahrscheinlichkeit, dass ein prognostiziertes Umsatzniveau tatsächlich erzielt wird. Der oder die Abzinsungssätze sollten den Risikograd der gesamten Geschäftstätigkeit und die erwartete Volatilität der verschiedenen prognostizierten Cashflows unter den Umständen des jeweiligen Einzelfalls widerspiegeln.

6.173 Da bestimmte Risiken bei der Erstellung der finanziellen Prognosen oder bei der Berechnung des Abzinsungssatzes berücksichtigt werden können, sollte darauf geachtet werden, dass Risiken bei der Diskontierung nicht doppelt berücksichtigt werden.

D.2.6.4.4. Nutzungsdauer von immateriellen Werten und Endwerte

6.174 Die Bewertungsmethoden basieren häufig auf der Prognose der Cashflows, die sich aus der Verwertung des immateriellen Werts während der Nutzungsdauer des betreffenden immateriellen Werts ergeben. Unter solchen Umständen ist die Bestimmung der tatsächlichen

Nutzungsdauer des immateriellen Werts eine der entscheidenden Annahmen, die das Bewertungsmodell stützen.

6.175 Die prognostizierte Nutzungsdauer bestimmter immaterieller Werte ist eine Frage, die auf der Basis aller relevanten Gegebenheiten und Umstände zu klären ist. Die Nutzungsdauer eines gegebenen immateriellen Werts kann durch die Art und Dauer des gesetzlichen Schutzes, den er erhalten hat, beeinflusst werden. Die Nutzungsdauer immaterieller Werte kann zudem durch das Tempo des technischen Fortschritts in der Branche sowie durch andere Faktoren, die sich auf den Wettbewerb in dem betreffenden wirtschaftlichen Umfeld auswirken, beeinflusst werden. Vgl. die Ziffern 6.121 und 6.122.

6.176 In einigen Situationen können bestimmte immaterielle Werte noch mehrere Jahre, nachdem ihr gesetzlicher Schutz abgelaufen ist oder nachdem die Vermarktung der Produkte, auf die sie sich konkret beziehen, eingestellt wurde, zur Erzeugung von Cashflows beitragen. Dies kann in Situationen der Fall sein, in denen eine Generation immaterieller Werte die Basis für die Entwicklung künftiger Generationen immaterieller Werte und neuer Produkte ist. Wenn derartige Folgewirkungen vorliegen, kann es durchaus angemessen sein, einen Teil der sich aus voraussichtlichen neuen Produkten ergebenden andauernden Cashflows immateriellen Werten zuzurechnen, deren Nutzungsdauer eigentlich abgelaufen ist. Es ist zu beachten, dass einige immaterielle Werte zum Zeitpunkt der Bewertung zwar eine unbestimmte Nutzungsdauer haben, dass diese Tatsache jedoch nicht bedeutet, dass diesen immateriellen Werten auf ewig außerordentliche Erträge zuzurechnen sind.

6.177 Diesbezüglich ist festzustellen, dass wenn bestimmte immaterielle Werte über den Zeitraum, für den vertretbare finanzielle Prognosen vorliegen, hinaus zu andauernden Cashflows beitragen, manchmal ein Endwert für die mit dem immateriellen Wert verbundenen Cashflows berechnet wird. Wenn bei der Wertermittlung Endwerte genutzt werden, sollten die ihrer Berechnung zugrunde liegenden Annahmen klar dargelegt und die zugrunde gelegten Annahmen, insbesondere die unterstellten Wachstumsraten, gründlich überprüft werden.

D.2.6.4.5 Annahmen in Bezug auf Steuern

6.178 Wenn der Zweck der Bewertungsmethode darin besteht, die mit einem immateriellen Wert verbundenen prognostizierten Cashflows zu isolieren, kann es notwendig sein, den Effekt prognostizierter zukünftiger Ertragsteuern auf die prognostizierten Cashflows zu evaluieren und zu quantifizieren. Zu den zu prüfenden Steuereffekten gehören: i) Steuern, die voraussichtlich auf zukünftige Cashflows erhoben werden, ii) steuerliche Abschreibungsmöglichkeiten, die dem übernehmenden Unternehmen voraussichtlich zur Verfügung stehen werden, falls solche vorgesehen sind, und iii) Steuern, die das übertragende Unternehmen infolge der Übertragung voraussichtlich zu zahlen hat, falls solche vorgesehen sind.

D.2.7. Form der Zahlung

6.179 Die Steuerpflichtigen haben erheblichen Ermessensspielraum bei der Festlegung der Form der Zahlung für übertragene immaterielle Werte. Bei Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen ist es gängige Praxis, dass die Zahlungen für immaterielle Werte in der Form einer pauschalen Einmalzahlung erfolgen. Eine weitere gängige Praxis ist es, dass die Zahlungen für immaterielle Werte über einen bestimmten Zeitraum hinweg in der Form von regelmäßigen Zahlungen erfolgen. Vereinbarungen, die regelmäßige Zahlungen vorsehen, können entweder als eine Reihe von festen Teilzahlungen strukturiert werden oder die Form von bedingten Zahlungen annehmen, deren Betrag vom Umsatz der auf den immateriellen Werten beruhenden Produkte, von der Rentabilität oder von

einem anderen Faktor abhängt. Bei der Evaluierung der von einem Steuerpflichtigen im Hinblick auf die Zahlungsform getroffenen Vereinbarungen sollten die Grundsätze von Abschnitt D.1.1 in Kapitel I befolgt werden.

6.180 Bei der Evaluierung der Bestimmungen der von einem Steuerpflichtigen in Bezug auf die Zahlungsform getroffenen Vereinbarungen ist zu beachten, dass einige Zahlungsformen mehr oder weniger große Risiken für einen der Beteiligten mit sich bringen. So beinhaltet eine Zahlungsform, die vom künftigen Umsatz oder Gewinn abhängt, wegen ihrer Bedingtheit normalerweise ein größeres Risiko für das übertragende Unternehmen als eine Zahlungsform, die eine pauschale Einmalzahlung zum Zeitpunkt der Übertragung oder eine Reihe von festen Teilzahlungen vorsieht. Die gewählte Zahlungsform muss mit den Gegebenheiten und Umständen des jeweiligen Falls in Einklang stehen, einschließlich der schriftlichen Verträge, des tatsächlichen Verhaltens der Beteiligten und der Fähigkeit der Beteiligten, die relevanten Zahlungsrisiken zu tragen und zu verwalten. Insbesondere sollte der Betrag der festgelegten Zahlungen den entsprechenden Zeitwert des Geldes und die Risikomerkmale der gewählten Zahlungsform widerspiegeln. Wenn beispielsweise eine Bewertungsmethode angewandt wird und dies zur Berechnung eines pauschalen Barwerts für den übertragenen immateriellen Wert führt und wenn ein Steuerpflichtiger eine an den zukünftigen Umsatz geknüpfte Zahlungsform wählt, so sollte der Abzinsungssatz, der zur Umrechnung des Pauschalbetrags in während der Nutzungsdauer des immateriellen Werts zu leistende bedingte Zahlungen verwendet wird, das für das übertragende Unternehmen entstehende erhöhte Risiko, dass sich die Umsätze möglicherweise nicht einstellen und die Zahlungen deshalb ausbleiben, sowie die Auswirkungen, die die Verschiebung der Zahlungen auf künftige Jahre auf den Zeitwert des Geldes hat, widerspiegeln.

D.3. Bestimmung von Fremdvergleichspreisen für Geschäftsvorfälle mit immateriellen Werten, deren Wertermittlung im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles höchst unsicher ist

6.181 Immaterielle Werte oder Rechte an immateriellen Werten können besondere Merkmale aufweisen, die die Suche nach Vergleichswerten und in manchen Fällen die Bestimmung des Werts eines immateriellen Werts im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles erschweren. Wenn die Wertermittlung für einen immateriellen Wert oder Rechte an einem immateriellen Wert im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles höchst unsicher ist, stellt sich die Frage, wie der Fremdvergleichspreis bestimmt werden soll. Bei der Lösung dieser Frage sollten sich die Steuerpflichtigen ebenso wie die Steuerverwaltungen daran orientieren, was unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen getan hätten, um der Bewertungsunsicherheit bei der Preisbestimmung des Geschäftsvorfalles Rechnung zu tragen. Diesbezüglich sind die Leitlinien und das empfohlene Verfahren in Abschnitt D von Kapitel I und die Grundsätze in Kapitel III, ergänzt durch die in diesem Kapitel aufgeführten Leitlinien zur Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse, relevant.

6.182 Je nach den Gegebenheiten und Umständen gibt es eine Vielfalt von Mechanismen, die unabhängige Unternehmen anwenden können, um hoher Unsicherheit bei der Bewertung eines immateriellen Werts im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles zu begegnen. Eine Möglichkeit besteht beispielsweise darin, den voraussichtlichen Nutzen (unter Berücksichtigung aller relevanten wirtschaftlichen Faktoren) als Mittel für die Preisbestimmung zu Beginn des Geschäftsvorfalles heranzuziehen. Bei der Bestimmung des voraussichtlichen Nutzens würden unabhängige Unternehmen berücksichtigen, inwieweit spätere Entwicklungen vorhersehbar und voraussagbar sind. In einigen Fällen können unabhängige Unternehmen der Auffassung sein, dass die späteren Entwicklungen hinreichend vorhersehbar sind und

dass die Prognoserechnungen des voraussichtlichen Nutzens folglich zuverlässig genug sind, um ihnen zu gestatten, den Preis für den Geschäftsvorfall von Anfang an auf der Grundlage dieser Prognosen festzusetzen.

6.183 In anderen Fällen können unabhängige Unternehmen der Auffassung sein, dass eine Preisfindung, die allein auf dem voraussichtlichen Nutzen basiert, keinen ausreichenden Schutz vor den Risiken bietet, die sich aus der hohen Unsicherheit bei der Bewertung des immateriellen Werts ergeben. In solchen Fällen könnten unabhängige Unternehmen beispielsweise kurzfristigere Vereinbarungen abschließen, Preisanpassungsklauseln in die Bedingungen der Vereinbarung aufnehmen oder eine Zahlungsstruktur mit bedingten Zahlungen wählen, um sich vor späteren, möglicherweise nicht hinreichend vorhersehbaren Entwicklungen zu schützen. In diesem Sinne gilt als bedingte Preisvereinbarung jede Preisvereinbarung, in der die Höhe oder der Zeitpunkt der Zahlungen von eventuell eintretenden Ereignissen abhängt, darunter das Erreichen von im Voraus festgelegten finanziellen Schwellenwerten, beispielsweise in Bezug auf Umsatz oder Gewinn, oder von im Voraus festgelegten Entwicklungsstufen (z.B. für Lizenzgebühren oder regelmäßige Meilensteinzahlungen). Der Lizenzsatz könnte beispielsweise so festgesetzt werden, dass er bei steigenden Umsätzen des Lizenznehmers zunimmt, oder es könnten zusätzliche Zahlungen verlangt werden, sobald bestimmte Entwicklungsziele erfolgreich erreicht werden. Bei einer Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten in einem Stadium, in dem diese noch nicht vermarktet werden können, sondern noch weiterentwickelt werden müssen, können die Zahlungsbedingungen, die unabhängige Unternehmen bei der ursprünglichen Übertragung vereinbaren würden, die Festlegung zusätzlicher bedingter Beträge vorsehen, die nur bei Erreichen von bestimmten Teilabschnitten (Meilensteinen) der Weiterentwicklung zahlbar sind.

6.184 Unabhängige Unternehmen können auch entscheiden, das Risiko unvorhersehbarer zukünftiger Entwicklungen selbst zu übernehmen. Wenn das Eintreten größerer, von den Beteiligten im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles nicht vorhergesehener Ereignisse oder Entwicklungen oder das Eintreten vorhergesehener Ereignisse oder Entwicklungen, denen eine geringe Eintrittswahrscheinlichkeit beigemessen wurde, jedoch die grundlegenden Annahmen verändert, auf denen die Preisbestimmung basiert, kann es zu einer Neuaushandlung der Preisvereinbarungen im gegenseitigen Einvernehmen der Beteiligten kommen, sofern dies für beide Seiten von Nutzen ist. Beispielsweise könnte es zu einer fremdvergleichskonformen Neuaushandlung kommen, wenn sich der auf den Umsätzen für ein patentiertes Arzneimittel beruhende Lizenzsatz aufgrund der unerwarteten Entwicklung eines billigen Alternativmedikaments als viel zu hoch erweist. Die überhöhte Lizenzgebühr könnte dazu führen, dass der Lizenznehmer keinen Anreiz mehr hat, das Arzneimittel herzustellen oder zu verkaufen, in welchem Fall der Lizenznehmer ein Interesse an einer Neuaushandlung der Vereinbarung hat. Es kann sein, dass der Lizenzgeber ein Interesse daran hat, dass das Arzneimittel auf dem Markt bleibt und dass derselbe Lizenznehmer das Arzneimittel weiterhin herstellt oder verkauft, sei es wegen dessen Fähigkeiten und Fachkenntnissen oder einer seit langem zwischen beiden bestehenden Zusammenarbeit. Unter diesen Umständen könnten die Beteiligten die Vereinbarung zum beiderseitigen Vorteil prospektiv teilweise oder vollständig neu aushandeln und einen niedrigeren Lizenzsatz festlegen. Ob es zu einer Neuaushandlung kommt, hängt in jedem Fall von den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalles ab.

6.185 Wenn unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen die Aufnahme eines Mechanismus vereinbart hätten, der der hohen Unsicherheit bei der Bewertung des immateriellen Werts Rechnung trägt (z.B. eine Preisanpassungsklausel), sollte es der

Steuerverwaltung gestattet sein, den Preis des Geschäftsvorfalles im Zusammenhang mit einem immateriellen Wert oder Rechten an einem immateriellen Wert auf der Grundlage eines solchen Mechanismus zu bestimmen. Desgleichen sollten, wenn unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen spätere Ereignisse als so grundlegend eingestuft hätten, dass ihr Eintreten zu einer Neuaushandlung des Preises für einen Geschäftsvorfall geführt hätte, derartige Ereignisse auch zu einer Änderung des Preises für den Geschäftsvorfall zwischen verbundenen Unternehmen führen.

D.4. Schwer zu bewertende immaterielle Werte

6.186 Es kann sich für eine Steuerverwaltung als schwierig erweisen, festzustellen oder zu überprüfen, welche Entwicklungen oder Ereignisse für die Preisbestimmung eines Geschäftsvorfalles, bei dem immaterielle Werte oder Rechte an immateriellen Werten übertragen werden, als relevant angesehen werden können und inwieweit das Eintreten solcher Entwicklungen oder Ereignisse oder die Richtung, die sie einschlagen, im Zeitpunkt des Abschlusses des Geschäftsvorfalles hätten vorhergesehen werden können oder vernünftigerweise vorhersehbar waren. Die Entwicklungen oder Ereignisse, die für die Bewertung eines immateriellen Werts relevant sein können, hängen in den meisten Fällen stark mit dem Geschäftsumfeld zusammen, in dem dieser immaterielle Wert entwickelt oder verwertet wird. Um zu beurteilen, welche Entwicklungen oder Ereignisse relevant sind und ob das Eintreten oder die Richtung dieser Entwicklungen oder Ereignisse hätte vorhergesehen werden können oder vernünftigerweise vorhersehbar war, sind folglich Fachkenntnisse, Fachkompetenzen und Erkenntnisse im Hinblick auf das Geschäftsumfeld erforderlich, in dem der immaterielle Wert entwickelt und verwertet wird. Darüber hinaus ist es möglich, dass die Prüfungen, die bei der Beurteilung einer Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten in einem Fremdgeschäftsvorfall sinnvollerweise durchgeführt werden sollten, vom multinationalen Konzern für andere Zwecke als für die Verrechnungspreisbestimmung nicht als notwendig oder sinnvoll betrachtet werden, wenn eine Übertragung innerhalb des Konzerns stattfindet, was dazu führen kann, dass diese Prüfungen möglicherweise nicht umfassend sind. So kann ein Unternehmen beispielsweise immaterielle Werte in einem frühen Entwicklungsstadium an ein verbundenes Unternehmen übertragen, eine Lizenzgebühr festlegen, die dem Wert des immateriellen Werts zum Zeitpunkt der Übertragung nicht entspricht, und später den Standpunkt vertreten, dass es im Zeitpunkt der Übertragung nicht möglich war, den späteren Erfolg des Produkts mit voller Gewissheit vorherzusehen. Der Steuerpflichtige würde folglich geltend machen, dass der Unterschied zwischen dem Ex-ante-Wert und dem Ex-post-Wert des immateriellen Werts auf günstigere Entwicklungen als erwartet zurückzuführen ist. Die allgemeine Erfahrung der Steuerverwaltungen in solchen Situationen ist, dass es sein kann, dass sie nicht über die speziellen Geschäftskennntnisse oder den Zugang zu den nötigen Informationen verfügen, um die Behauptungen des Steuerpflichtigen überprüfen und um nachweisen zu können, dass der Unterschied zwischen dem Ex-ante-Wert und dem Ex-post-Wert des immateriellen Werts auf nicht fremdvergleichskonforme Annahmen zurückzuführen ist, die der Steuerpflichtige bei der Preisbestimmung zugrunde gelegt hat. Stattdessen sind die Steuerverwaltungen, die die Behauptungen des Steuerpflichtigen überprüfen wollen, zum großen Teil auf die von diesem Steuerpflichtigen bereitgestellten Erläuterungen und Informationen angewiesen. Solche mit Informationsasymmetrien zwischen Steuerpflichtigen und Steuerverwaltungen zusammenhängende Situationen können ein Verrechnungspreisrisiko verursachen. Vgl. Ziffer 6.191.

6.187 In solchen Situationen im Zusammenhang mit der Übertragung eines immateriellen Werts oder von Rechten an einem immateriellen Wert können Ex-post-Ergebnisse für die Steuerverwaltungen ein Indikator für die Fremdvergleichskonformität der ex ante zwischen den verbundenen Unternehmen getroffenen Preisvereinbarung und das Vorhandensein von Unsicherheiten im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles sein. Wenn Unterschiede zwischen den Ex-ante-Prognoserechnungen und den Ex-post-Ergebnissen bestehen, die nicht auf unvorhersehbare Entwicklungen oder Ereignisse zurückzuführen sind, können diese Unterschiede ein Anzeichen dafür sein, dass die zwischen den verbundenen Unternehmen im Zeitpunkt des Abschlusses des Geschäftsvorfalles getroffene Preisvereinbarung den relevanten Entwicklungen oder Ereignissen, von denen zu erwarten war, dass sie den Wert des immateriellen Werts und die getroffenen Preisvereinbarungen verändern konnten, möglicherweise nicht angemessen Rechnung getragen hat.

6.188 Dieser Abschnitt antwortet auf die vorstehend erörterten Überlegungen mit einem dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechenden Ansatz, den die Steuerverwaltungen anwenden können, um sicherzustellen, dass sie in der Lage sind zu bestimmen, in welchen Situationen die von den Steuerpflichtigen getroffenen Preisvereinbarungen fremdvergleichskonform sind und auf einer angemessenen Abwägung der vorhersehbaren Entwicklungen oder Ereignisse basieren, die für die Bewertung bestimmter schwer zu bewertender immaterieller Werte relevant sind, und in welchen Situationen dies nicht der Fall ist. Nach diesem Ansatz dienen die Ex-post-Daten als Indizienbeweis im Hinblick auf das Vorhandensein von Unsicherheiten im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles, bezüglich der Frage, ob der Steuerpflichtige vernünftigerweise vorhersehbare Entwicklungen oder Ereignisse im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles angemessen berücksichtigt hat, und in Bezug auf die Zuverlässigkeit der zur Bestimmung des Verrechnungspreises für die Übertragung der betreffenden immateriellen Werte oder Rechte an immateriellen Werten ex ante genutzten Informationen. Dieser Indizienbeweis kann, wie in Ziffer 6.193 und 6.194 beschrieben, widerlegt werden, wenn nachgewiesen werden kann, dass dies keinen Einfluss auf die genaue Bestimmung des Fremdvergleichspreises hat. Diese Situation sollte von der Situation unterschieden werden, in der rückblickend Ex-post-Ergebnisse für Steuerveranlagungszwecke herangezogen werden, ohne zu prüfen, ob die verbundenen Unternehmen die Informationen, auf denen die Ex-post-Ergebnisse basieren, im Zeitpunkt des Abschlusses des Geschäftsvorfalles vernünftigerweise hätten kennen und prüfen können oder sollen.

6.189 Der Ausdruck „schwer zu bewertende immaterielle Werte“ bezieht sich auf immaterielle Werte oder Rechte an immateriellen Werten, für die im Zeitpunkt ihrer Übertragung zwischen verbundenen Unternehmen i) keine zuverlässigen Vergleichswerte existieren und ii) die Prognoserechnungen der künftig durch den übertragenen immateriellen Wert zu erzielenden Cashflows oder Einnahmen oder die zur Bewertung des immateriellen Werts herangezogenen Annahmen zum Zeitpunkt des Abschlusses des Geschäftsvorfalles höchst unsicher sind, wodurch es schwierig wird, zum Zeitpunkt der Übertragung vorherzusehen, wie erfolgreich der immaterielle Wert letztlich sein wird.

6.190 Die Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit der Übertragung oder Nutzung von schwer zu bewertenden immateriellen Werten unter Ziffer 6.189 können eines oder mehrere der folgenden Merkmale aufweisen:

- Die Entwicklung des immateriellen Werts ist im Zeitpunkt der Übertragung noch nicht abgeschlossen.
- Es wird damit gerechnet, dass der immaterielle Wert erst mehrere Jahre nach der Übertragung kommerziell verwertet wird.

- Der immaterielle Wert selbst fällt nicht unter die in Ziffer 6.189 aufgeführte Definition schwer zu bewertender immaterieller Werte, ist aber integraler Bestandteil der Entwicklung oder Verbesserung anderer immaterieller Werte, die unter diese Definition schwer zu bewertender immaterieller Werte fallen.
- Der immaterielle Wert soll auf eine Art und Weise verwertet werden, die im Zeitpunkt der Übertragung neuartig ist, und da keine Erfahrungswerte zur Entwicklung oder Verwertung ähnlicher immaterieller Werte vorliegen, sind die Prognosen höchst unsicher.
- Der immaterielle Wert, der der unter Ziffer 6.189 aufgeführten Definition schwer zu bewertender immaterieller Werte entspricht, wurde gegen Zahlung eines Pauschalbetrags an ein verbundenes Unternehmen übertragen.
- Der immaterielle Wert wird im Zusammenhang mit einer KUV oder ähnlichen Vereinbarung genutzt oder im Rahmen einer KUV oder ähnlichen Vereinbarung entwickelt.

6.191 Bei solchen immateriellen Werten kann die Informationsasymmetrie zwischen Steuerpflichtigen und Steuerverwaltungen, einschließlich der Frage, welche Informationen der Steuerpflichtige bei der Bestimmung des Preises für den Geschäftsvorfall berücksichtigt hat, erheblich sein und die Schwierigkeiten verschärfen, vor denen die Steuerverwaltungen aus den unter Ziffer 6.186 erörterten Gründen bei der Überprüfung der Fremdvergleichskonformität der Grundlagen der Preisbestimmung stehen. Es kann sich folglich für eine Steuerverwaltung als schwierig erweisen, eine Risikoabschätzung für Verrechnungspreiszwecke durchzuführen, die Zuverlässigkeit der Informationen, auf denen der vom Steuerpflichtigen bestimmte Preis beruht, zu evaluieren, oder zu prüfen, ob der immaterielle Wert oder die Rechte an immateriellen Werten im Vergleich zum Fremdvergleichspreis zu einem zu niedrigen oder zu hohen Preis übertragen wurden, solange die erst Jahre nach der Übertragung bekannten Ex-post-Ergebnisse nicht vorliegen.

6.192 Unter diesen Umständen kann die Steuerverwaltung Ex-post-Ergebnisse als Indizienbeweis für die Angemessenheit der ex ante getroffenen Preisvereinbarungen betrachten. Die Prüfung der Ex-post-Daten sollte sich jedoch auf die Feststellung stützen, dass diese Evidenz berücksichtigt werden muss, um die Zuverlässigkeit der Informationen, auf denen die ex ante getroffene Preisvereinbarung basierte, zu beurteilen. Wenn die Steuerverwaltung in der Lage ist, die Zuverlässigkeit der Informationen, auf denen die ex ante getroffene Preisvereinbarung basiert, zu bestätigen, dann sollten ungeachtet des in diesem Abschnitt beschriebenen Ansatzes keine Korrekturen auf der Basis der Ex-post-Gewinne vorgenommen werden. Bei der Evaluierung der ex ante getroffenen Preisvereinbarungen ist die Steuerverwaltung unter Berücksichtigung der Leitlinien unter Ziffer 6.185 berechtigt, die Ex-post-Daten in Bezug auf die Finanzergebnisse als Grundlage für die Bestimmung der fremdüblichen Preisvereinbarungen zu nutzen, einschließlich etwaiger bedingter Preisvereinbarungen, die im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles zwischen unabhängigen Unternehmen getroffen worden wären. Je nach den Gegebenheiten und Umständen des Falls und unter Berücksichtigung der Leitlinien in Abschnitt B.5 von Kapitel III kann eine Mehrjahresanalyse der Informationen für die Anwendung dieses Ansatzes zweckdienlich sein.

6.193 Dieser Ansatz gilt nicht für Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit der Übertragung oder Nutzung von schwer zu bewertenden immateriellen Werten, die in den Anwendungsbereich von Ziffer 6.189 fallen, wenn wenigstens eine der folgenden Ausnahmen zutrifft:

- i) Der Steuerpflichtige liefert:
1. detaillierte Angaben zu den im Zeitpunkt der Übertragung bei der Bestimmung der Preisvereinbarungen verwendeten Ex-ante-Prognoserechnungen, einschließlich dazu, wie die Risiken in den Berechnungen zur Bestimmung des Preises berücksichtigt wurden (z.B. wahrscheinlichkeitsgewichtet), sowie zur Angemessenheit seiner Prüfung der vernünftigerweise vorhersehbaren Ereignisse und sonstigen Risiken sowie der Wahrscheinlichkeit ihres Eintretens, und
 2. verlässliche Nachweise, dass ein etwaiger signifikanter Unterschied zwischen den finanziellen Prognosen und den tatsächlichen Ergebnissen zurückzuführen ist auf a) unvorhersehbare Entwicklungen oder Ereignisse, die nach der Bestimmung des Preises eingetreten sind und die im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles von den verbundenen Unternehmen nicht vorhergesehen werden konnten, oder b) die Wirkung der Eintrittswahrscheinlichkeit vorhersehbarer Ergebnisse, wobei diese Eintrittswahrscheinlichkeit im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles nicht deutlich überschätzt oder unterschätzt wurde.
- ii) Die Übertragung des schwer zu bewertenden immateriellen Werts fällt unter eine bilaterale oder multilaterale Vorabverständigung über die Verrechnungspreise, die während des betreffenden Zeitraums zwischen den Staaten des übernehmenden und des übertragenden Unternehmens wirksam ist.
- iii) Ein etwaiger unter i)2 weiter oben erwähnter signifikanter Unterschied zwischen den Finanzprognosen und den tatsächlichen Ergebnissen hat nicht den Effekt, die Vergütung für den schwer zu bewertenden immateriellen Wert um mehr als 20% des im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles festgelegten Vergütungsbetrags zu reduzieren oder zu erhöhen.
- iv) Seit dem Jahr, in dem der schwer zu bewertende immaterielle Wert zum ersten Mal Einkünfte von unabhängigen Dritten für das übernehmende Unternehmen generierte, ist eine Vermarktungsperiode von fünf Jahren vergangen, während der ein etwaiger unter i)2 weiter oben erwähnter signifikanter Unterschied zwischen den Finanzprognosen und den tatsächlichen Ergebnissen die Prognoserechnungen für diesen Zeitraum um nicht mehr als 20% überstieg²⁰.

6.194 Die erste Ausnahme bedeutet, dass die Steuerverwaltungen, selbst wenn Ex-post-Daten zu Finanzergebnissen relevante Informationen bieten, anhand derer die Steuerverwaltungen die Angemessenheit der ex ante getroffenen Preisvereinbarungen prüfen können, in Fällen, in denen der Steuerpflichtige zufriedenstellend nachweisen kann, was im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles vorhersehbar war und in den der Preisbestimmung zugrunde liegenden Annahmen berücksichtigt wurde sowie dass die Entwicklungen, die zu der Abweichung zwischen den Prognoserechnungen und den Ergebnissen geführt haben, auf unvorhersehbare Ereignisse zurückzuführen sind, nicht berechtigt sind, auf der Basis von Ex-post-Ergebnissen Korrekturen an den ex ante getroffenen Preisvereinbarungen vorzunehmen. Wenn aus der Evidenz zu den Finanzergebnissen beispielsweise hervorgeht, dass sich der Umsatz der Produkte, in denen der übertragene immaterielle Wert verwertet ist, auf 1 000 pro Jahr belief, während die ex ante getroffenen Preisvereinbarungen auf Projektionen basierten, die von einem Umsatz von maximal 100 pro Jahr ausgingen, sollte die Steuerverwaltung die Gründe untersuchen, weshalb der Umsatz dieses höhere Volumen erreichte. Wenn das höhere Volumen beispielsweise auf einer exponentiell gestiegenen Nachfrage nach den Produkten beruht, in die der immaterielle Wert eingeflossen ist, und dieser Anstieg auf eine Naturkatastrophe oder ein anderes unerwartetes Ereignis zurückzuführen ist, das im

Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles eindeutig unvorhersehbar war oder dem berechtigterweise eine sehr geringe Eintrittswahrscheinlichkeit beigemessen wurde, sollte die ex ante getroffene Preisvereinbarung als fremdvergleichskonform anerkannt werden, es sei denn, es gäbe andere Evidenz als die Ex-post-Finanzergebnisse, die darauf hindeutet, dass die Preisbestimmung nicht fremdvergleichskonform erfolgte.

6.195 Es wäre wichtig, die Lösung von Doppelbesteuerungsfällen, die sich aus der Anwendung des Ansatzes für schwer zu bewertende immaterielle Werte ergeben, durch Zugang zu dem im geltenden Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen Verständigungsverfahren zu gestatten.

D.5. Ergänzende Leitlinien für Geschäftsvorfälle, bei denen immaterielle Werte im Zusammenhang mit dem Verkauf von Waren oder der Erbringung von Dienstleistungen genutzt werden

6.196 Dieser Abschnitt liefert ergänzende Leitlinien für die Anwendung der in den Kapiteln I-III dargelegten Regeln in Situationen, in denen eine oder beide der an einem konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen immaterielle Werte in Verbindung mit dem Verkauf von Waren oder der Erbringung von Dienstleistungen nutzen, ohne dass es zu einer Übertragung von immateriellen Werten oder von Ansprüchen an immateriellen Werten kommt. Wenn immaterielle Werte im Spiel sind, muss der Effekt der betreffenden immateriellen Werte auf die Preise und die anderen Bedingungen von konzerninternen Geschäftsvorfällen in der Verrechnungspreisanalyse sorgfältig geprüft werden.

D.5.1. Immaterielle Werte als Vergleichbarkeitsfaktor in Geschäftsvorfällen im Zusammenhang mit der Nutzung von immateriellen Werten

6.197 Die allgemeinen Regeln von Abschnitt D.1 von Kapitel I und von Kapitel III gelten auch als Leitlinien für die Vergleichbarkeitsanalyse von Geschäftsvorfällen im Zusammenhang mit der Nutzung von immateriellen Werten in Verbindung mit einem konzerninternen Geschäftsvorfall, bei dem Waren verkauft und Dienstleistungen erbracht werden. Die Präsenz von immateriellen Werten kann manchmal jedoch schwierige Fragen im Hinblick auf die Vergleichbarkeit aufwerfen.

6.198 In einer Verrechnungspreisanalyse, in der die am besten geeignete Verrechnungspreismethode die Wiederverkaufspreismethode, die Kostenaufschlagsmethode oder die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode ist, wird das weniger komplexe der am konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen häufig als untersuchtes Unternehmen gewählt. In vielen Fällen kann der Fremdvergleichspreis oder der dem untersuchten Unternehmen zuzurechnende Gewinnanteil bestimmt werden, ohne dass der Wert der im Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall genutzten immateriellen Werte bestimmt werden müsste. Das ist normalerweise der Fall, wenn nur der nicht untersuchte Beteiligte immaterielle Werte nutzt. In einigen Fällen kann das untersuchte Unternehmen jedoch trotz seiner vergleichsweise weniger komplexen Geschäftstätigkeit effektiv immaterielle Werte nutzen. Außerdem können die an potenziell vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen beteiligten Unternehmen immaterielle Werte nutzen. Wenn eine dieser beiden Situationen gegeben ist, ist es erforderlich, die von dem untersuchten Unternehmen und den an potenziell vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen beteiligten Unternehmen genutzten immateriellen Werte in der Analyse als Vergleichbarkeitsfaktoren zu berücksichtigen.

6.199 So ist es beispielsweise möglich, dass ein untersuchtes Unternehmen, das sich um Marketing und Vertrieb von in konzerninternen Geschäftsvorfällen erworbenen Waren

kümmert, in seinem geografischen Geschäftsbereich immaterielle Marketingwerte entwickelt hat, namentlich Kundenlisten, Kundenbeziehungen und Kundendaten. Es kann auch logistisches Know-how oder Software und andere Instrumente entwickelt haben, deren Nutzung in seinem Vertriebsgeschäft Vorteile verschafft. Die Auswirkungen solcher immateriellen Werte auf die Rentabilität des untersuchten Unternehmens sollten bei der Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse berücksichtigt werden.

6.200 Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass in vielen Fällen, in denen das untersuchte Unternehmen solche immateriellen Werte nutzt, an einem vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfall beteiligte Unternehmen über die gleichen Arten von immateriellen Werten verfügen. Im Fall der Vertriebsgesellschaft ist es folglich wahrscheinlich, dass ein unabhängiges Unternehmen, das Vertriebsleistungen in der Branche und auf dem Markt des untersuchten Unternehmens erbringt, ebenfalls Kenntnisse über potenzielle Kunden hat und Kontakte zu ihnen pflegt, Kundendaten sammelt, eigene effektive Logistiksysteme besitzt und in sonstiger Hinsicht über ähnliche immaterielle Werte verfügt wie das untersuchte Unternehmen. Wenn dies der Fall ist, kann der Grad der Vergleichbarkeit hoch genug sein, um die Nutzung der von den potenziellen Vergleichsunternehmen gezahlten Preise oder erzielten Gewinnmargen als geeignete Messgrößen für eine fremdvergleichskonforme Vergütung sowohl der von dem untersuchten Unternehmen ausgeübten Funktionen als auch der in seinem Eigentum befindlichen immateriellen Werte zu gestatten.

6.201 Wenn das untersuchte Unternehmen und das potenzielle Vergleichsunternehmen vergleichbare immaterielle Werte besitzen, stellen diese immateriellen Werte keine einzigartigen und wertvollen immateriellen Werte im Sinne von Ziffer 6.17 dar, und so müssen in Bezug auf diese immateriellen Werte keine Anpassungen zur Herstellung der Vergleichbarkeit vorgenommen werden. Der potenzielle Vergleichswert bietet unter diesen Umständen die beste Evidenz für den Gewinnbeitrag, den der immaterielle Wert des untersuchten Unternehmens leistet. Wenn das untersuchte Unternehmen oder das potenzielle Vergleichsunternehmen dagegen einzigartige und wertvolle immaterielle Werte besitzt und in seiner Geschäftstätigkeit nutzt, kann es notwendig sein, geeignete Anpassungsrechnungen durchzuführen oder zu einer anderen Verrechnungspreismethode überzugehen. In solchen Situationen gelten die Grundsätze der Abschnitte D.2.1 bis D.2.4 für die Evaluierung der Vergleichbarkeit von immateriellen Werten.

6.202 Sowohl die Steuerpflichtigen als auch die Steuerverwaltungen sollten Zurückhaltung dabei üben, potenzielle Vergleichswerte aufgrund der Nutzung immaterieller Werte durch eines der an potenziell vergleichbaren Geschäftsvorfällen beteiligten Unternehmen oder das untersuchte Unternehmen abzulehnen. Potenzielle Vergleichswerte sollten generell nicht aufgrund der unterstellten Existenz nicht näher erläuteter immaterieller Werte oder der unterstellten Bedeutung des Goodwill abgelehnt werden. Wenn die identifizierten Geschäftsvorfälle oder Unternehmen ansonsten vergleichbar sind, können sie trotz der Existenz und Nutzung relativ unbedeutender immaterieller Werte durch das untersuchte Unternehmen oder die an den potenziell vergleichbaren Geschäftsvorfällen beteiligten Unternehmen der beste verfügbare Anhaltspunkt für eine fremdvergleichskonforme Preisbestimmung sein. Potenziell vergleichbare Geschäftsvorfälle sollten nur dann aufgrund der Existenz und Nutzung nicht vergleichbarer immaterieller Werte abgelehnt werden, wenn die betreffenden immateriellen Werte klar und eindeutig identifiziert werden können und wenn es sich bei den immateriellen Werten offenkundig um einzigartige und wertvolle immaterielle Werte handelt.

D.5.2. Bestimmung von Fremdvergleichspreisen für Geschäftsvorfälle, bei denen immaterielle Werte im Zusammenhang mit dem Verkauf von Waren oder der Erbringung von Dienstleistungen genutzt werden

6.203 Die Grundsätze der Kapitel I-III gelten für die Bestimmung von Fremdvergleichspreisen für Geschäftsvorfälle, bei denen immaterielle Werte im Zusammenhang mit dem Verkauf von Waren oder der Erbringung von Dienstleistungen genutzt werden. Dabei können zwei große Kategorien von Situationen unterschieden werden. In der ersten Kategorie von Fällen ergibt die Vergleichbarkeitsanalyse, einschließlich der Funktionsanalyse, dass hinreichend verlässliche Vergleichswerte vorliegen, um die Bestimmung der fremdüblichen Bedingungen für den Geschäftsvorfall unter Verwendung einer Verrechnungspreismethode auf der Basis von Vergleichswerten zu ermöglichen. In der zweiten Kategorie von Fällen gelingt es mit der Vergleichbarkeitsanalyse, einschließlich der Funktionsanalyse, nicht, zuverlässige vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle zu identifizieren, was häufig unmittelbar darauf zurückzuführen ist, dass eines oder beide der am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen einzigartige und wertvolle immaterielle Werte nutzen. Die Verrechnungspreisansätze für diese beiden Kategorien von Situationen werden nachfolgend beschrieben.

D.5.2.1. Situationen, in denen zuverlässige Vergleichswerte vorliegen

6.204 Es wird häufig der Fall sein, dass zuverlässige Vergleichswerte identifiziert werden können, obwohl eines oder beide der an einem konzerninternen Verkauf von Waren oder an einer konzerninternen Erbringung von Dienstleistungen beteiligten Unternehmen immaterielle Werte nutzen. Je nach den konkreten Gegebenheiten kann jede der fünf in Kapitel II beschriebenen Verrechnungspreismethoden der OECD die am besten geeignete Verrechnungspreismethode sein, wenn der Geschäftsvorfall die Nutzung von immateriellen Werten im Zusammenhang mit einem konzerninternen Verkauf von Waren oder einer konzerninternen Erbringung von Dienstleistungen beinhaltet und verlässliche Vergleichswerte vorliegen.

6.205 Wenn das untersuchte Unternehmen keine einzigartigen und wertvollen immateriellen Werte nutzt und wenn zuverlässige Vergleichswerte identifiziert werden können, wird es häufig möglich sein, Fremdvergleichspreise auf der Basis einseitiger Methoden wie der Preisvergleichs-, der Wiederverkaufspreis-, der Kostenaufschlags- und der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode zu bestimmen. Die Leitlinien in den Kapiteln I-III werden in solchen Situationen im Allgemeinen als Richtschnur für die Bestimmung der fremdüblichen Preise ausreichen, ohne dass eine detaillierte Analyse der Art der von dem anderen an dem Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen genutzten immateriellen Werte notwendig wäre.

6.206 Die Grundsätze in den Abschnitten D.2.1-D.2.4 dieses Kapitels sollten angewendet werden, um zu bestimmen, ob die Nutzung von immateriellen Werten durch das untersuchte Unternehmen die Heranziehung identifizierter vergleichbarer Fremdgeschäftsvorfälle unmöglich macht oder Anpassungsrechnungen zur Herstellung der Vergleichbarkeit erfordert. Nur wenn die von dem untersuchten Unternehmen genutzten immateriellen Werte einzigartige und wertvolle immaterielle Werte sind, entsteht die Notwendigkeit, Anpassungsrechnungen durchzuführen oder eine Verrechnungspreismethode anzuwenden, die weniger stark von vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen abhängig ist. Wenn es sich bei den von dem untersuchten Unternehmen genutzten immateriellen Werten nicht um einzigartige oder wertvolle immaterielle Werte handelt, können die von an vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen beteiligten Unternehmen bezahlten oder erhaltenen Preise

oder die von ihnen erzielten Gewinnmargen oder Erträge eine zuverlässige Basis für die Bestimmung der fremdvergleichskonformen Bedingungen darstellen.

6.207 Wenn die Notwendigkeit, Anpassungen zur Herstellung der Vergleichbarkeit vorzunehmen, aufgrund von Unterschieden zwischen den von dem untersuchten Unternehmen in einem konzerninternen Geschäftsvorfall genutzten immateriellen Werten und den von einem an einem potenziell vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfall beteiligten Unternehmen genutzten immateriellen Werten entsteht, können bei der Quantifizierung zuverlässiger Vergleichbarkeitsanpassungen schwierige Sachfragen aufgeworfen werden. Diese Fragen erfordern eine gründliche Prüfung der relevanten Gegebenheiten und Umstände sowie der verfügbaren Daten im Hinblick auf die Auswirkungen der immateriellen Werte auf Preise und Gewinne. Wenn die Auswirkungen eines Unterschieds in der Art der genutzten immateriellen Werte auf den Preis eindeutig wesentlich sind, aber nicht genau geschätzt werden können, kann es notwendig sein, eine andere Verrechnungspreismethode zu verwenden, die weniger abhängig von der Identifizierung zuverlässiger Vergleichswerte ist.

6.208 Es sollte auch anerkannt werden, dass in Fällen, in denen immaterielle Werte im Zusammenhang mit einem konzerninternen Verkauf von Waren oder Dienstleistungen genutzt werden, Anpassungen zur Herstellung der Vergleichbarkeit aufgrund von anderen Faktoren als Unterschieden in der Art der genutzten immateriellen Werte erforderlich sein können. Anpassungsrechnungen können insbesondere für Sachverhalte wie Marktunterschiede, Standortvorteile, Geschäftsstrategien, Mitarbeiter, Unternehmenssynergien und andere ähnliche Faktoren notwendig sein. Diese Faktoren sind zwar keine immateriellen Werte gemäß der Beschreibung dieses Ausdrucks in Abschnitt A.1 dieses Kapitels, können in Fällen, in denen immaterielle Werte genutzt werden, aber dennoch erhebliche Auswirkungen auf die Fremdvergleichspreise haben.

D.5.2.2. Situationen, in denen keine zuverlässigen Vergleichswerte vorliegen

6.209 In manchen Situationen, in denen keine zuverlässigen Fremdgeschäftsvorfälle identifiziert werden können, können geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethoden verwendet werden, um eine fremdvergleichskonforme Aufteilung der Gewinne aus dem Verkauf von Waren oder der Erbringung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Nutzung von immateriellen Werten zu bestimmen. Eine Situation, in der die Verwendung von geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethoden angemessen sein kann, ist, wenn beide am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen einzigartige und wertvolle Beiträge zu dem Geschäftsvorfall leisten.

6.210 Abschnitt C von Kapitel II enthält Leitlinien, die bei der Anwendung von geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethoden berücksichtigt werden sollten. Diese Leitlinien sind vollumfänglich anwendbar in Fällen, in denen immaterielle Werte im Zusammenhang mit dem Verkauf von Waren oder der Erbringung von Dienstleistungen in konzerninternen Geschäftsvorfällen genutzt werden.

6.211 Bei der Anwendung einer Gewinnaufteilungsmethode in einem Fall, in dem immaterielle Werte genutzt werden, sollte darauf geachtet werden, die fraglichen immateriellen Werte zu identifizieren, den Beitrag dieser immateriellen Werte zur Wertschöpfung zu evaluieren und andere ertragbringende ausgeübte Funktionen, übernommene Risiken und genutzte Vermögenswerte zu prüfen. Vage Behauptungen im Hinblick auf die Existenz und Nutzung von nicht näher erläuterten immateriellen Werten reichen nicht aus, um eine zuverlässige Anwendung einer Gewinnaufteilungsmethode zu stützen.

6.212 Unter geeigneten Umständen können auch Verrechnungspreismethoden oder Bewertungsmethoden, die nicht von der Identifizierung zuverlässiger vergleichbarer Fremdgeschäftsvorfälle abhängig sind, verwendet werden, um die fremdvergleichskonformen Bedingungen für den Verkauf von Waren oder die Erbringung von Dienstleistungen zu bestimmen, wenn immaterielle Werte im Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall genutzt werden. Die gewählte Alternativmethode sollte der Art der bereitgestellten Waren und Dienstleistungen und dem Beitrag der immateriellen Werte und anderer relevanter Faktoren zur Wertschöpfung Rechnung tragen.

Aus den Änderungen in Kapitel VI resultierende Ergänzungen zu Kapitel II der Verrechnungspreisleitlinien

Der folgende Text wird nach Ziffer 2.9 eingefügt.

2.9A Die Anwendung einer allgemeinen Faustregel stellt keinen hinreichenden Ersatz für eine vollständige Funktions- und Vergleichbarkeitsanalyse nach den Prinzipien der Kapitel I-III dar. Dementsprechend kann für den Nachweis, dass ein Preis oder eine Gewinnaufteilung fremdvergleichskonform ist, nicht auf eine Faustregel zurückgegriffen werden.

Die Bestimmungen des Anhangs zu Kapitel VI der Verrechnungspreisleitlinien werden vollständig gestrichen und durch den folgenden Text ersetzt.

Anhang zu Kapitel VI – Beispiele zur Veranschaulichung der Leitlinien zu immateriellen Werten

Beispiel 1

1. Premiere ist die Muttergesellschaft eines multinationalen Konzerns. Unternehmen S ist eine 100%ige Tochtergesellschaft von Premiere und Mitglied des Premiere-Konzerns. Premiere finanziert Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten und übt Forschungs- und Entwicklungsfunktionen aus, die seine Geschäftstätigkeit unterstützen. Wenn diese FuE-Funktionen in patentierbaren Erfindungen resultieren, besteht die Praxis des Premiere-Konzerns darin, alle Rechte an diesen Erfindungen Unternehmen S zu übertragen, um die globale Patentverwaltung zu zentralisieren und zu vereinfachen. Alle Patente werden im Namen von Unternehmen S angemeldet und aufrechterhalten.

2. Unternehmen S beschäftigt drei Juristen für die Patentverwaltung und hat keine weiteren Beschäftigten. Unternehmen S ist weder mit der Durchführung noch mit der Kontrolle von FuE-Aktivitäten des Premiere-Konzerns befasst. Unternehmen S beschäftigt kein technisches FuE-Personal und kommt für keine der FuE-Aufwendungen des Premiere-Konzerns auf. Wichtige Entscheidungen bezüglich der Verteidigung der Patente werden von der Geschäftsleitung von Premiere getroffen, die zuvor den Rat der Mitarbeiter von Unternehmen S einholt. Die Kontrolle über alle Entscheidungen hinsichtlich der Lizenzierung der Patente des Konzerns an unabhängige wie auch an verbundene Unternehmen liegt bei der Geschäftsleitung von Premiere und nicht bei den Mitarbeitern von Unternehmen S.

3. Bei jeder Übertragung von Rechten von Premiere an Unternehmen S entrichtet Unternehmen S eine nominelle Zahlung von 100 Euro an Premiere als Gegenleistung für die Übertragung von Rechten an einer patentierbaren Erfindung und gewährt Premiere zugleich – als besondere Bedingung der Übertragung – eine exklusive, lizenzgebührenfreie Patentlizenz für die gesamte Laufzeit des anzumeldenden Patents mit vollen Rechten zur Vergabe von Unterlizenzen. Die nominellen Zahlungen von Unternehmen S an Premiere werden ausschließlich zur Erfüllung formaler vertragsrechtlicher Anforderungen im Zusammenhang mit den Übertragungen geleistet, und für die Zwecke dieses Beispiels wird unterstellt, dass sie keine fremdvergleichskonforme Vergütung für die übertragenen Rechte an patentierbaren Erfindungen darstellen. Premiere nutzt die patentierten Erfindungen für die Herstellung und den Verkauf seiner Produkte weltweit und vergibt gelegentlich Unterlizenzen an Dritte. Unternehmen S nutzt die Patente nicht für gewerbliche Zwecke und ist dazu nach den Bedingungen der Lizenzvereinbarung mit Premiere auch nicht befugt.

4. Der Vereinbarung zufolge übt Premiere alle mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung der immateriellen Werte zusammenhängenden Funktionen mit Ausnahme der Patentverwaltungsleistungen aus. Premiere stellt und nutzt alle Vermögenswerte, die mit der Entwicklung und Verwertung der immateriellen Werte zusammenhängen und übernimmt alle oder nahezu alle der mit den immateriellen Werten verbundenen Risiken. Premiere sollte Anspruch auf den Großteil der Erträge haben, die durch die Verwertung der immateriellen Werte erzielt werden. Die Steuerverwaltungen

könnten zu einer angemessenen Verrechnungspreislösung gelangen, indem sie den tatsächlichen Geschäftsvorfall zwischen Premiere und Unternehmen S abgrenzen. Je nach den konkreten Gegebenheiten könnte der Schluss gezogen werden, dass die nominelle Übertragung von Rechten an Unternehmen S zusammen mit der gleichzeitigen Rückerteilung der vollen Verwertungsrechte an Premiere der Sache nach eine Vereinbarung über Patentverwaltungsleistungen zwischen Premiere und Unternehmen S darstellt. Für die Patentverwaltungsleistungen würde dann ein fremdüblicher Preis ermittelt, und Premiere würde den Rest der Erträge, die der multinationale Konzern mit der Verwertung der Patente erzielt, einbehalten bzw. zugerechnet bekommen.

Beispiel 2

5. Im Hinblick auf die Entwicklung und Kontrolle patentierbarer Erfindungen ist der Sachverhalt derselbe wie in Beispiel 1. Anstatt aber Premiere eine dauerhafte und exklusive Lizenz für die Nutzung seiner Patente zu erteilen, lizenziert Unternehmen S, unter der Führung und Kontrolle von Premiere handelnd, seine Patente gegen Zahlung regelmäßiger Lizenzgebühren an verbundene und unabhängige Unternehmen weltweit. Für die Zwecke dieses Beispiels wird unterstellt, dass die von verbundenen Unternehmen an Unternehmen S entrichteten Lizenzgebühren durchweg fremdvergleichskonform sind.

6. Unternehmen S ist der rechtliche Eigentümer der Patente. Sein Beitrag zur Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung sowie zum Schutz und zur Verwertung der Patente beschränkt sich jedoch auf die Aktivitäten seiner drei Mitarbeiter bei der Anmeldung und Aufrechterhaltung der Patente. Die Mitarbeiter von Unternehmen S haben weder die Kontrolle über die Lizenzierung der Patente noch sind sie an dieser beteiligt. In diesem Fall hat Unternehmen S lediglich Anspruch auf eine Vergütung für die von ihm ausgeübten Funktionen. Basierend auf einer Analyse der jeweils von Premiere und Unternehmen S bei der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, beim Schutz und bei der Verwertung der immateriellen Werte ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken sollte Unternehmen S keinen Anspruch auf über eine fremdübliche Vergütung für seine Patentverwaltungsfunktionen hinausgehende Erträge aus seinen Lizenzvereinbarungen haben oder solche Erträge zugerechnet bekommen.

7. Ebenso wie in Beispiel 1 handelt es sich bei der Vereinbarung dem Wesen nach um einen Vertrag über Patentverwaltungsleistungen. Ein angemessenes Verrechnungsergebnis lässt sich erzielen, indem sichergestellt wird, dass der von Unternehmen S für die Übertragung der Patentrechte entrichtete Betrag den jeweils von Premiere und Unternehmen S ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerten und übernommenen Risiken in angemessener Weise Rechnung trägt. Bei einem derartigen Ansatz entspricht die Vergütung, die Premiere für die patentierbaren Erfindungen zusteht, den Lizenzinnahmen von Unternehmen S abzüglich eines angemessenen Ertrags für die von Unternehmen S ausgeübten Funktionen.

Beispiel 3

8. Es liegt derselbe Sachverhalt vor wie in Beispiel 2. Nachdem aber Unternehmen S einige Jahre lang die Patente an verbundene und unabhängige Unternehmen lizenziert hat, verkauft es, erneut unter der Führung und Kontrolle von Premiere handelnd, die Patente zu einem Preis, der der Wertsteigerung der Patente während der Zeit, in der Unternehmen S der rechtliche Eigentümer war, Rechnung trägt, an ein unabhängiges Unternehmen. Die Funktionen von Unternehmen S beschränkten sich während der gesamten Zeit, in der es der rechtliche Eigentümer der Patente war, auf die Ausübung der in Beispiel 1 und 2 beschriebenen Patentverwaltungsfunktionen.

9. Unter diesen Umständen sollte Unternehmen S dieselben Einkünfte erhalten wie in Beispiel 2. Es sollte eine Vergütung für die von ihm ausgeübten Patentverwaltungs-funktionen erhalten, aber darüber hinaus nicht an den Erträgen aus der Verwertung der immateriellen Werte – einschließlich der Erträge aus der Veräußerung der immateriellen Werte – beteiligt werden.

Beispiel 4

10. Im Hinblick auf die Entwicklung der Patente ist der Sachverhalt derselbe wie in Beispiel 3. Anders als in Beispiel 1 hat Unternehmen S in diesem Beispiel jedoch Mitarbeiter, die in der Lage sind, die Entscheidungen bezüglich des Patentportfolios zu treffen, und dies auch tatsächlich tun. Alle Entscheidungen im Zusammenhang mit dem Lizenzierungsprogramm werden von Mitarbeitern von Unternehmen S getroffen, alle Verhandlungen mit Lizenznehmern werden von Mitarbeitern von Unternehmen S geführt, und Mitarbeiter von Unternehmen S überwachen die Einhaltung der Lizenzbedingungen durch unabhängige Lizenznehmer. Für die Zwecke dieses Beispiels sollte davon ausgegangen werden, dass der von Unternehmen S für die Patente entrichtete Preis ein fremdüblicher Preis war, der darauf beruhte, wie die Beteiligten das zukünftige Lizenzierungsprogramm und die voraussichtlichen Erträge aus der Verwertung der Patente zum Zeitpunkt ihrer Übertragung an Unternehmen S bewerteten. Für die Zwecke dieses Beispiels wird unterstellt, dass der Ansatz für schwer zu bewertende immaterielle Werte in Abschnitt D.4 keine Anwendung findet.

11. Nach der Übertragung lizenziert Unternehmen S die Patente einige Jahre lang an unabhängige Unternehmen. Anschließend steigt aufgrund von äußeren Umständen, die zu dem Zeitpunkt, als die Patente an Unternehmen S übertragen wurden, nicht abzusehen waren, der Wert der Patente deutlich an. Danach verkauft Unternehmen S die Patente zu einem Preis, der den ursprünglich von Unternehmen S an Premiere dafür entrichteten Preis übersteigt, an einen unabhängigen Käufer. Mitarbeiter von Unternehmen S treffen alle Entscheidungen bezüglich des Verkaufs der Patente, handeln die Verkaufsbedingungen aus und regeln und kontrollieren in jeder Hinsicht die Veräußerung der Patente.

12. Unter diesen Umständen hat Unternehmen S Anspruch auf die Verkaufserlöse, einschließlich der Beträge, die der Wertsteigerung der Patente aufgrund der unvorhergesehenen äußeren Umstände zuzuschreiben sind.

Beispiel 5

13. Der Sachverhalt ist derselbe wie in Beispiel 4, mit dem Unterschied, dass der Wert der Patente während der Zeit, in der sie sich im Besitz von Unternehmen S befinden, aufgrund unvorhergesehener äußerer Umstände nicht steigt, sondern fällt. Unter diesen Umständen hat Unternehmen S Anspruch auf die Verkaufserlöse, d.h. es trägt den Verlust.

Beispiel 6

14. In Jahr 1 beschließt ein multinationaler Konzern, der aus Unternehmen A (einem in Staat A eingetragenen Unternehmen) und Unternehmen B (einem in Staat B eingetragenen Unternehmen) besteht, einen immateriellen Wert zu entwickeln, von dem auf Basis der bestehenden immateriellen Werte von Unternehmen B, dessen bisheriger Erfolgsbilanz sowie dessen erfahrenen FuE-Personals erwartet wird, dass er sich als sehr profitabel erweisen wird. Es wird damit gerechnet, dass einer möglichen kommerziellen Verwertung des immateriellen Werts fünf Jahre Entwicklungszeit vorausgehen. Im Fall einer erfolgreichen Entwicklung wird erwartet, dass der immaterielle Wert für einen Zeitraum von zehn Jahren nach

der erstmaligen Verwertung werthaltig bleibt. Gemäß der Entwicklungsvereinbarung zwischen Unternehmen A und Unternehmen B ist Unternehmen B für die Durchführung und Kontrolle aller Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung sowie dem Schutz und der Verwertung des immateriellen Werts zuständig. Unternehmen A stellt die komplette Finanzierung im Zusammenhang mit der Entwicklung des immateriellen Werts bereit (für die Entwicklungskosten werden 100 Mio. US-\$ pro Jahr für fünf Jahre veranschlagt) und wird rechtlicher Eigentümer des immateriellen Werts. Nach Abschluss der Entwicklung soll mit dem immateriellen Wert ein Gewinn von 550 Mio. US-\$ pro Jahr (Jahre 6-15) erwirtschaftet werden. Unternehmen B wird sich von Unternehmen A eine Lizenz für die Nutzung des immateriellen Werts erteilen lassen und bedingte Zahlungen an Unternehmen A für das Recht zur Nutzung des immateriellen Werts entrichten, die auf den Erträgen vermeintlich vergleichbarer Lizenznehmer beruhen. Nach Abzug der veranschlagten bedingten Zahlungen verbleibt Unternehmen B ein voraussichtlicher Ertrag von 200 Mio. US-\$ pro Jahr aus dem Verkauf von auf dem immateriellen Wert beruhenden Produkten.

15. Eine von der Steuerverwaltung von Staat B durchgeführte Funktionsanalyse der Vereinbarung untersucht die jeweils von Unternehmen A und Unternehmen B ausgeübten Funktionen, genutzten und beigesteuerten Vermögenswerte und übernommenen Risiken. Die Analyse, durch die der tatsächliche Geschäftsvorfall abgegrenzt wird, kommt zu dem Ergebnis, dass Unternehmen A zwar der rechtliche Eigentümer der immateriellen Werte ist, sein Beitrag aber ausschließlich in der Bereitstellung der Finanzierung für die Entwicklung eines immateriellen Werts besteht. Diese Analyse zeigt, dass Unternehmen A vertraglich das finanzielle Risiko übernimmt, die finanzielle Kapazität besitzt, dieses Risiko zu tragen, und die Kontrolle über dieses Risiko im Einklang mit den unter Ziffer 6.63 und 6.64 beschriebenen Grundsätzen ausübt. Unter Berücksichtigung des Beitrags von Unternehmen A sowie der realistischen Alternativen von Unternehmen A und Unternehmen B wird festgestellt, dass die von Unternehmen A zu erwartende Vergütung in einer risikobereinigten Rendite auf seinen Finanzierungsaufwand bestehen sollte. Es sei angenommen, dass diese mit 110 Mio. US-\$ pro Jahr (für die Jahre 6-15) veranschlagt wird, was einer risikobereinigten voraussichtlichen Rendite von 11% entspricht²¹. Unternehmen B hätte demnach Anspruch auf den gesamten verbleibenden voraussichtlichen Ertrag nach Abzug des voraussichtlichen Ertrags von Unternehmen A, d.h. auf 440 Mio. US-\$ pro Jahr (550 Mio. US-\$ abzüglich 110 Mio. US-\$), anstelle der von dem Steuerpflichtigen angegebenen 200 Mio. US-\$. (Der detaillierten Funktionsanalyse und der Anwendung der geeignetsten Methode zufolge hat der Steuerpflichtige fälschlicherweise Unternehmen B anstatt Unternehmen A als untersuchtes Unternehmen gewählt.)

Beispiel 7

16. Primero ist die Muttergesellschaft eines multinationalen Konzerns, der in der Pharmabranche tätig ist und Geschäfte in Staat M betreibt. Primero entwickelt Patente und andere immaterielle Werte im Zusammenhang mit Produkt X und meldet diese Patente in verschiedenen Staaten weltweit an.

17. Primero beauftragt seine 100%ige Tochtergesellschaft in Staat N, Unternehmen S, mit dem Vertrieb von Produkt X in ganz Europa und dem Nahen Osten auf Basis einer Tätigkeit als risikoarmes Vertriebsunternehmen (*Limited Risk Distributor*). Die Vertriebsvereinbarung sieht vor, dass Primero und nicht Unternehmen S das Produktrückruf- und Produkthaftungsrisiko trägt und dass Primero Anspruch auf den gesamten Gewinn bzw. Verlust aus dem Verkauf von Produkt X in der Region hat, der nach Entrichtung der mit

Unternehmen S vereinbarten Vergütung für dessen Vertriebsfunktionen verbleibt. Im Rahmen der Vereinbarung kauft Unternehmen S Produkt X von Primero und verkauft Produkt X an unabhängige Kunden in Staaten in seiner gesamten Geschäftsregion weiter. Bei der Ausübung seiner Vertriebsfunktionen kommt Unternehmen S allen geltenden regulatorischen Anforderungen nach.

18. In den ersten drei Jahren dieser Geschäftstätigkeit erwirtschaftet Unternehmen S durch seine Vertriebsfunktionen Erträge, die seiner Qualifizierung als risikoarmes Vertriebsunternehmen und den Bedingungen des Vertriebsvertrags entsprechen. Seine Erträge stehen in Einklang mit der Tatsache, dass Primero, und nicht Unternehmen S, Anspruch auf die Einkünfte aus der Verwertung der immateriellen Werte im Zusammenhang mit Produkt X hat. Nach drei Jahren stellt sich heraus, dass Produkt X bei einem bedeutenden Prozentsatz der Patienten, die das Produkt nutzen, gravierende Nebenwirkungen verursacht, weshalb das Produkt zurückgerufen und vom Markt genommen werden muss. Unternehmen S entstehen durch den Produktrückruf erhebliche Kosten. Primero erstattet Unternehmen S weder diese mit dem Rückruf verbundenen Kosten noch die aus entsprechenden Produkthaftungsansprüchen resultierenden Kosten.

19. In diesem Fall besteht eine Diskrepanz zwischen den von Primero geltend gemachten Ansprüchen auf Erträge aus der Verwertung der immateriellen Werte im Zusammenhang mit Produkt X und der Tatsache, dass Primero nicht für die aus den Risiken, die diese Ansprüche begründen, erwachsenden Kosten aufkommt. Um diese Diskrepanz zu beseitigen, ist eine Verrechnungspreiskorrektur angemessen. Zur Ermittlung der angemessenen Korrektur ist es notwendig, unter Anwendung von Abschnitt D.1 von Kapitel I den tatsächlichen Geschäftsvorfall zwischen den Beteiligten zu bestimmen. Dabei ist es angebracht, die von den einzelnen Beteiligten übernommenen Risiken auf Basis ihres Verhaltens während der Laufzeit der Vereinbarung, der von Primero und Unternehmen S ausgeübten Kontrolle über das Risiko und anderer relevanter Sachverhalte zu berücksichtigen. Wenn festgestellt wird, dass die zwischen den Beteiligten bestehende Geschäftsbeziehung tatsächlich den Charakter einer risikoarmen Vertriebsvereinbarung hat, dürfte die angemessenste Korrektur wahrscheinlich darin bestehen, die mit dem Produktrückruf und der Produkthaftung verbundenen Kosten von Unternehmen S auf Primero zu übertragen. Wenn aber – obwohl dies unwahrscheinlich ist – auf der Grundlage aller relevanten Sachverhalte festgestellt wird, dass die Geschäftsbeziehung zwischen den Beteiligten tatsächlich die Ausübung der Kontrolle über das Produkthaftungs- und Rückrufrisiko durch Unternehmen S umfasst, und wenn sich ausgehend von der Vergleichbarkeitsanalyse ein fremdüblicher Preis ermitteln lässt, könnten die Vertriebsmargen von Unternehmen S für alle Jahre erhöht werden, um der tatsächlichen Risikoaufteilung zwischen den Beteiligten Rechnung zu tragen.

Beispiel 8

20. Das in Staat X ansässige Unternehmen Primair stellt Uhren her, die in vielen Staaten weltweit unter der Marke und dem Firmennamen R vermarktet werden. Primair ist der eingetragene Eigentümer der Marke und des Firmennamens R. Der Name R ist in den Ländern, in denen die Uhren verkauft werden, weithin bekannt und hat an diesen Märkten aufgrund der Anstrengungen von Primair einen erheblichen wirtschaftlichen Wert erlangt. In Staat Y hingegen wurden Uhren der Marke R noch nie vermarktet, und der Name R ist auf dem Markt von Staat Y nicht bekannt.

21. In Jahr 1 beschließt Primair, auf den Markt von Staat Y vorzudringen, und gründet eine 100%ige Tochtergesellschaft in Staat Y, Unternehmen S, die als Vertriebsunternehmen von Primair in Staat Y fungieren soll. Gleichzeitig schließt Primair eine langfristige

lizenzgebührenfreie Marketing- und Vertriebsvereinbarung mit Unternehmen S ab. Der Vereinbarung zufolge erhält Unternehmen S für einen Zeitraum von fünf Jahren, mit der Option einer Verlängerung um weitere fünf Jahre, das Exklusivrecht für die Vermarktung und den Vertrieb von Uhren der Marke R sowie die Nutzung des Firmennamens R in Staat Y. Unternehmen S erhält von Primair keine anderen Rechte im Hinblick auf die Marke und den Firmennamen R und ist insbesondere nicht zum Reexport von Uhren mit der Marke und dem Firmennamen R berechtigt. Die Tätigkeit von Unternehmen S besteht ausschließlich in der Vermarktung und im Vertrieb von Uhren mit der Marke und dem Firmennamen R. Es wird unterstellt, dass die R-Uhren nicht Teil eines Produktportfolios sind, das von Unternehmen S in Staat Y vertrieben wird. Unternehmen S nimmt keine Weiterverarbeitung vor, da es verpackte und verkaufsfertige für die Endkunden bestimmte Uhren in Staat Y einführt.

22. Der Vereinbarung zwischen Primair und Unternehmen S zufolge kauft Unternehmen S die Uhren von Primair in der Währung von Staat Y, übernimmt das Eigentum an den Markenuhren, übt die Vertriebsfunktion in Staat Y aus, trägt die damit verbundenen Lagerhaltungskosten (z.B. Lager- und Forderungsfinanzierung) und übernimmt die entsprechenden Risiken (z.B. Bestands-, Kredit- und Finanzierungsrisiken). Der Vereinbarung zwischen Primair und Unternehmen S zufolge ist Unternehmen S verpflichtet, als Absatzmittler zu fungieren, um die Erschließung des Marktes für R-Uhren in Staat Y zu unterstützen. Unternehmen S berät sich bei der Entwicklung der Marketingstrategie für R-Uhren in Staat Y mit Primair. Primair erstellt den allgemeinen Marketingplan, großenteils ausgehend von in anderen Ländern gewonnenen Erfahrungen, erstellt und genehmigt die Marketingbudgets und trifft die abschließenden Entscheidungen über das Werbedesign, die Produktpositionierung und die zentralen Werbebotschaften. Unternehmen S berät bei lokalmarktspezifischen Werbefragen, unterstützt die Umsetzung der Marketingstrategie unter Leitung von Primair und evaluiert die Wirksamkeit verschiedener Elemente der Marketingstrategie. Als Vergütung für diese Marketingunterstützung erhält Unternehmen S von Primair ein Dienstleistungsentgelt, das auf den ihm entstehenden Marketingausgaben basiert und ein angemessenes Gewinnelement beinhaltet.

23. Für die Zwecke dieses Beispiels wird unterstellt, dass auf Basis einer gründlichen Vergleichbarkeitsanalyse einschließlich einer detaillierten Funktionsanalyse der Schluss gezogen werden kann, dass der Preis, den Unternehmen S für die R-Uhren an Primair entrichtet, getrennt von der Vergütung analysiert werden sollte, die Unternehmen S für die Marketingtätigkeiten erhält, die es im Auftrag von Primair durchführt. Ferner wird unterstellt, dass auf Basis vergleichbarer Geschäftsvorfälle der für die Uhren entrichtete Preis fremdüblich ist und dass es dieser Preis Unternehmen S ermöglicht, mit dem Verkauf der Uhren ein fremdübliches Vergütungsniveau für die von ihm ausgeübten Vertriebsfunktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken zu erzielen.

24. In den Jahren 1-3 verfolgt Unternehmen S eine Strategie, die im Einklang mit seiner Vereinbarung mit Primair steht, den Markt von Staat Y für R-Uhren zu erschließen. Dabei entstehen Unternehmen S Marketingausgaben. Im Einklang mit der Vereinbarung werden Unternehmen S die ihm entstandenen Marketingausgaben von Primair mit einem Gewinnaufschlag erstattet. Am Ende von Jahr 2 sind die Marke und der Firmenname R in Staat Y gut etabliert. Die von Unternehmen S für die im Auftrag von Primair ausgeübten Marketingtätigkeiten erhaltene Vergütung wird auf Basis eines Vergleichs mit der Vergütung unabhängiger Werbe- und Absatzmittler, die im Rahmen der Vergleichbarkeitsanalyse identifiziert und für vergleichbar befunden wurden, als fremdüblich eingestuft.

25. In diesem Fall hat Primair Anspruch auf alle Einkünfte aus der Verwertung der Marke und des Firmennamens R auf dem Markt von Staat Y, die über die fremdübliche Vergütung

von Unternehmen S für seine Funktionen hinausgehen, und es ist unter diesen Umständen keine Verrechnungspreiskorrektur erforderlich.

Beispiel 9

26. Der Sachverhalt ist derselbe wie in Beispiel 8, mit folgenden Abweichungen:

- Der Vereinbarung zwischen Primair und Unternehmen S zufolge ist Unternehmen S nun verpflichtet, den Marketingplan für Staat Y ohne eine genaue Kontrolle spezifischer Elemente des Plans durch Primair zu erstellen und umzusetzen. Unternehmen S trägt die Kosten und übernimmt bestimmte Risiken im Zusammenhang mit den Marketingtätigkeiten. Die Vereinbarung zwischen Primair und Unternehmen S enthält keine Angaben zum erwarteten Umfang der Marketingausgaben von Unternehmen S, sondern besagt lediglich, dass Unternehmen S verpflichtet ist, sein Möglichstes zu tun, um die Uhren zu vermarkten. Unternehmen S werden die ihm entstandenen Ausgaben weder direkt von Primair erstattet noch erhält es eine andere indirekte oder implizite Vergütung von Primair, und die einzige Vergütung, die Unternehmen S für seine Anstrengungen erwartet, sind die Gewinne aus dem Verkauf von Uhren der Marke R an konzernfremde Kunden auf dem Markt von Staat Y. Eine gründliche Funktionsanalyse zeigt, dass Primair weniger Kontrolle über die Marketingtätigkeiten von Unternehmen S ausübt als in Beispiel 8, da es das Marketingbudget und die Einzelheiten der Ausgestaltung des Marketingplans nicht prüft und genehmigt. Unternehmen S trägt andere Risiken und wird anders vergütet als in Beispiel 8. Die vertraglichen Vereinbarungen zwischen Primair und Unternehmen S sind anders und die von Unternehmen S übernommenen Risiken sind in Beispiel 9 größer als in Beispiel 8. Unternehmen S erhält weder eine direkte Kostenerstattung noch eine gesonderte Vergütung für Marketingtätigkeiten. Der einzige konzerninterne Geschäftsvorfall zwischen Primair und Unternehmen S in Beispiel 9 ist die Übertragung der Markenuhren. Folglich kann Unternehmen S die Vergütung für seine Marketingtätigkeiten nur durch den Verkauf von Uhren der Marke R an konzernfremde Kunden erzielen.
- Aufgrund dieser anderen Ausgangslage vereinbaren Primair und Unternehmen S in Beispiel 9 einen niedrigeren Preis für die Uhren, als er für die Zwecke von Beispiel 8 bestimmt wurde. Angesichts der bei der Funktionsanalyse festgestellten Unterschiede werden andere Kriterien zur Identifizierung von Vergleichswerten und zur Durchführung von Anpassungsrechnungen zur Herstellung der Vergleichbarkeit herangezogen als in Beispiel 8. Infolgedessen ist der erwartete Gesamtgewinn von Unternehmen S in Beispiel 9 wegen seines höheren Risikos und seiner umfangreicheren Funktionen größer als in Beispiel 8.

27. Es sei angenommen, dass Unternehmen S in den Jahren 1-3 eine Strategie verfolgt, die im Einklang mit seiner Vereinbarung mit Primair steht, und dass Unternehmen S dabei Marketingfunktionen ausübt und Marketingausgaben tätigt. Dadurch hat Unternehmen S in den Jahren 1-3 hohe Betriebsausgaben und niedrige Gewinnmargen. Am Ende von Jahr 2 sind die Marke und der Firmenname R dank der Bemühungen von Unternehmen S in Staat Y etabliert. Wenn das Marketing-/Vertriebsunternehmen die Kosten und die damit verbundenen Risiken seiner Marketingtätigkeiten tatsächlich trägt, stellt sich die Frage, in welchem Umfang das Marketing-/Vertriebsunternehmen am potenziellen Ertrag aus diesen Tätigkeiten teilhaben kann. Es sei angenommen, dass die Untersuchungen der Steuerverwaltung von Staat Y auf Basis einer Analyse vergleichbarer Vertriebsunternehmen zu dem Schluss kommen, dass von Unternehmen S auch zu erwarten gewesen wäre, dass

es die von ihm ausgeübten Funktionen ausgeübt und Marketingausgaben in einer den tatsächlichen Marketingausgaben entsprechenden Höhe getätigt hätte, wenn es unabhängig von Primair gewesen wäre.

28. Da Unternehmen S im Rahmen einer langfristigen Vereinbarung über exklusive Vertriebsrechte für die R-Uhren die Marketingfunktionen ausübt und die Kosten sowie die damit verbundenen Risiken seiner Marketingaktivitäten trägt, besteht für Unternehmen S die Möglichkeit, aus den von ihm ausgeübten Marketing- und Vertriebstätigkeiten einen Nutzen zu ziehen (oder einen Verlust zu erleiden). Basierend auf einer Analyse hinreichend verlässlicher Vergleichsdaten wird festgestellt, dass für die Zwecke dieses Beispiels der von Unternehmen S erzielte Nutzen in einem ähnlich hohen Gewinn resultiert, wie ihn unabhängige Marketing- und Vertriebsunternehmen mit gleichartigen Risiken und Kosten wie Unternehmen S in den ersten Jahren der Laufzeit vergleichbarer langfristiger Marketing- und Vertriebsvereinbarungen für ähnlich unbekannte Produkte erzielt hätten.

29. Auf Basis der vorstehenden Annahmen ist der Ertrag von Unternehmen S fremdvergleichskonform, und seine Marketingaktivitäten, einschließlich seiner Marketingausgaben, unterscheiden sich nicht wesentlich von denen unabhängiger Marketing- und Vertriebsunternehmen in vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen. Die Informationen zu vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen bieten die beste Messgröße für den fremdüblichen Ertrag, der Unternehmen S für den Beitrag zur immateriellen Wertschöpfung zusteht, den es durch seine Funktionen, Risiken und Kosten leistet. Dieser Ertrag stellt demnach eine fremdübliche Vergütung für den von Unternehmen S geleisteten Beitrag dar und gibt den Anteil von Unternehmen S an den Einkünften aus der Verwertung der Marke und des Firmennamens in Staat Y korrekt wieder. Es muss keine gesonderte oder zusätzliche Vergütung an Unternehmen S entrichtet werden.

Beispiel 10

30. Der Sachverhalt ist derselbe wie in Beispiel 9, mit dem Unterschied, dass die von Unternehmen S ausgeübten Markterschließungsfunktionen in Beispiel 10 deutlich umfangreicher sind als in Beispiel 9.

31. Wenn das Marketing-/Vertriebsunternehmen die Kosten und Risiken seiner Marketingtätigkeiten tatsächlich trägt, stellt sich die Frage, in welchem Umfang das Marketing-/Vertriebsunternehmen am potenziellen Ertrag aus diesen Tätigkeiten teilhaben kann. In einer gründlichen Vergleichbarkeitsanalyse werden mehrere unabhängige Unternehmen identifiziert, die Marketing- und Vertriebsfunktionen im Rahmen ähnlicher langfristiger Marketing- und Vertriebsvereinbarungen ausüben. Es sei jedoch angenommen, dass die bei Unternehmen S in den Jahren 1-5 angefallenen Marketingausgaben das Niveau der Marketingausgaben, die bei den identifizierten vergleichbaren unabhängigen Marketing- und Vertriebsunternehmen angefallen sind, deutlich übersteigen. Ferner sei angenommen, dass die hohen Ausgaben, die Unternehmen S entstanden sind, auf die Ausübung zusätzlicher oder intensiverer Funktionen als bei den potenziellen Vergleichsunternehmen zurückzuführen sind und dass Primair und Unternehmen S erwarten, dass diese zusätzlichen Funktionen zu höheren Gewinnmargen oder höheren Absatzvolumen für die Produkte führen. In Anbetracht des Umfangs der von Unternehmen S ausgeübten Markterschließungsaktivitäten ist offensichtlich, dass Unternehmen S einen größeren funktionalen Beitrag zur Erschließung des Marktes und Entwicklung der immateriellen Marketingwerte geleistet und deutlich höhere Kosten getragen und höhere Risiken übernommen hat als die identifizierten potenziell vergleichbaren unabhängigen Unternehmen (und wesentlich höhere Kosten und Risiken als in Beispiel 9). Es gibt zudem Evidenz, die den Schluss zulässt, dass die von Unternehmen S

erzielten Gewinne deutlich niedriger sind als die Gewinnmargen der identifizierten potenziell vergleichbaren unabhängigen Marketing- und Vertriebsunternehmen in den entsprechenden Jahren der Laufzeit ähnlicher langfristiger Marketing- und Vertriebsvereinbarungen.

32. Wie in Beispiel 9 trägt Unternehmen S die Kosten und die damit verbundenen Risiken seiner Marketingaktivitäten im Rahmen einer langfristigen Vereinbarung über exklusive Marketing- und Vertriebsrechte für die R-Uhren und rechnet folglich damit, die Möglichkeit zu haben, aus den von ihm ausgeübten Marketing- und Vertriebstätigkeiten einen Nutzen zu ziehen (oder einen Verlust zu erleiden). Allerdings hat Unternehmen S in diesem Fall Funktionen ausgeübt und Marketingausgaben getragen, die über den Umfang dessen hinausgehen, was unabhängige Unternehmen in potenziell vergleichbaren Geschäftsvorfällen mit ähnlichen Rechten in ihrem eigenen Interesse unternommen hätten, so dass Unternehmen S deutlich niedrigere Gewinnmargen erzielt als diese Vergleichsunternehmen.

33. Angesichts dieser Gegebenheiten ist offensichtlich, dass die Gewinnmargen, die Unternehmen S mit dem Wiederverkauf von R-Uhren erzielt, keine angemessene Vergütung für die von ihm ausgeübten Funktionen und die ihm entstandenen Marketingausgaben darstellen, da diese die Funktionen und Ausgaben unabhängiger Marketing-/Vertriebsunternehmen in vergleichbaren Geschäftsvorfällen erheblich übersteigen. In diesem Fall wäre es für die Steuerverwaltung von Staat Y angemessen, eine Verrechnungspreiskorrektur vorzuschlagen, die auf einer Vergütung von Unternehmen S für die ausgeübten Marketingtätigkeiten (unter Berücksichtigung der übernommenen Risiken und entstandenen Ausgaben) beruht, die dem entspricht, was unabhängige Unternehmen in vergleichbaren Geschäftsvorfällen verdient hätten. Je nach den Gegebenheiten und Umständen, die in einer detaillierten Vergleichbarkeitsanalyse zutage treten, könnte diese Korrektur auf einem der folgenden Ansätze beruhen:

- Senkung der Preise, die Unternehmen S für die Uhren der Marke R an Primair bezahlt. Eine derartige Korrektur könnte über die Anwendung einer Wiederverkaufspreismethode oder einer geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode anhand verfügbarer Daten zu den Gewinnen erfolgen, die von vergleichbaren Marketing- und Vertriebsunternehmen mit ähnlich hohen Marketing- und Vertriebsausgaben erzielt werden, falls entsprechende Vergleichsunternehmen identifiziert werden können.
- Ein anderer Ansatz könnte in der Anwendung einer Restgewinnaufteilungsmethode bestehen, bei der die Gesamtgewinne aus dem Verkauf von Uhren der Marke R in Staat Y aufgeteilt würden, indem Unternehmen S und Primair zunächst einen bestimmten Grundertrag für die von ihnen ausgeübten Funktionen erhalten und danach der Restgewinn auf einer Basis aufgeteilt wird, die dem jeweiligen relativen Beitrag von Unternehmen S und Primair zur Erwirtschaftung von Einkünften und zum Wert der Marke und des Firmennamens R Rechnung trägt.
- Direkte Vergütung von Unternehmen S für ihm entstandene Marketingausgaben, die über die bei vergleichbaren unabhängigen Unternehmen anfallenden Marketingausgaben hinausgehen, einschließlich eines angemessenen Gewinnelements für die Funktionen und Risiken, die in diesen Ausgaben zum Ausdruck kommen.

34. In diesem Beispiel beruht die vorgeschlagene Korrektur darauf, dass Unternehmen S Funktionen ausgeübt, Risiken übernommen und Kosten getragen hat, die zur Entwicklung der immateriellen Marketingwerte beigetragen haben und für die es im Rahmen seiner Vereinbarung mit Primair keine angemessene Vergütung erhalten hat. Wenn die Vereinbarung zwischen Unternehmen S und Primair so ausgestaltet wäre, dass Unternehmen S damit rechnen könnte, während der restlichen Laufzeit der Vertriebsvereinbarung eine

fremdübliche Rendite auf seine zusätzlichen Investitionen zu erhalten, könnte ein anderes Ergebnis angemessen sein.

Beispiel 11

35. Der Sachverhalt ist derselbe wie in Beispiel 9, mit dem Unterschied, dass Unternehmen S nun eine dreijährige lizenzgebührenfreie Vereinbarung ohne Verlängerungsoption zur Vermarktung und zum Vertrieb der Uhren auf dem Markt von Staat Y eingeht. Am Ende des Dreijahreszeitraums schließt Unternehmen S keine neue Vereinbarung mit Primair.

36. Angenommen, es wird nachgewiesen, dass unabhängige Unternehmen kurzfristige Vertriebsvereinbarungen, in deren Rahmen ihnen Marketing- und Vertriebsausgaben entstehen, zwar eingehen, aber nur dann, wenn sie eine Vergütung erwarten können, die den während der Laufzeit der Vereinbarung ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerten und übernommenen Risiken gerecht wird. Daten zu vergleichbaren unabhängigen Unternehmen zeigen, dass diese keine hohen Beträge in die Entwicklung einer Marketing- und Vertriebsinfrastruktur investieren, wenn sie nur eine kurzfristige Marketing- und Vertriebsvereinbarung erhalten, bei der das Risiko einer Nichtverlängerung ohne Entschädigung besteht. Aus dem potenziell kurzfristigen Charakter der Marketing- und Vertriebsvereinbarung ergibt sich, dass Unternehmen S aus den Marketing- und Vertriebsausgaben, die es auf eigenes Risiko tätigt, keinen Nutzen zieht oder möglicherweise nicht in der Lage ist, Nutzen daraus zu ziehen. Aus den gleichen Gründen ist es sehr gut möglich, dass die Anstrengungen von Unternehmen S später Primair zugutekommen.

37. Die von Unternehmen S übernommenen Risiken sind erheblich höher als in Beispiel 9, und Unternehmen S hat keine fremdübliche Vergütung für die Übernahme dieser zusätzlichen Risiken erhalten. In diesem Fall hat Unternehmen S Markterschließungstätigkeiten ausgeübt und Marketingausgaben getragen, die über den Umfang dessen hinausgehen, was vergleichbare unabhängige Unternehmen mit ähnlichen Rechten in ihrem eigenen Interesse unternommen hätten, so dass Unternehmen S deutlich niedrigere Gewinnmargen erzielt als vergleichbare Unternehmen. Aufgrund des kurzfristigen Charakters der Vereinbarung ist es unrealistisch zu erwarten, dass Unternehmen S die Möglichkeit hat, während der begrenzten Laufzeit der Vereinbarung mit Primair ausreichenden Nutzen daraus zu ziehen. Unter diesen Umständen hat Unternehmen S ein Anrecht auf eine Vergütung für den Beitrag zum Wert der Marke und des Firmennamens R, den es auf eigenes Risiko während der Laufzeit seiner Vereinbarung mit Primair geleistet hat.

38. Diese Vergütung kann die Form einer direkten von Primair an Unternehmen S gezahlten Vergütung für den voraussichtlichen Mehrwert annehmen, der durch die von Unternehmen S getätigten Marketingausgaben und Marktentwicklungsfunktionen geschaffen wird. Alternativ könnte eine solche Korrektur in einer Senkung der Preise bestehen, die Unternehmen S in den Jahren 1-3 für R-Uhren an Primair zahlt.

Beispiel 12

39. Der Sachverhalt ist derselbe wie in Beispiel 9, mit folgenden Ergänzungen:

- Am Ende von Jahr 3 ist die Marke R erfolgreich am Markt von Staat Y etabliert; Primair und Unternehmen S handeln ihre vorherige Vereinbarung neu aus und gehen eine neue langfristige Lizenzvereinbarung ein. Die neue Vereinbarung, die zum Jahresbeginn von Jahr 4 in Kraft treten soll, hat eine Laufzeit von fünf Jahren, wobei Unternehmen S die Option einer Verlängerung um weitere fünf Jahre hat. In dieser Vereinbarung verpflichtet sich Unternehmen S zur Entrichtung einer Lizenzgebühr an Primair, die auf dem Bruttoumsatz aus allen Uhren der Marke R basiert. In allen

anderen Punkten entsprechen die Geschäftsbedingungen der neuen Vereinbarung der vorherigen Vereinbarung zwischen den Beteiligten. Die Einführung der Lizenzgebühr geht mit keiner Anpassung der Preise einher, die Unternehmen S für die Markenuhren zu entrichten hat.

- Der Umsatz von Unternehmen S mit Uhren der Marke R entwickelt sich in den Jahren 4 und 5 im Einklang mit früheren Prognosen. Aufgrund der Einführung der Lizenzgebühr zum Jahresbeginn von Jahr 4 gehen die Gewinnspannen von Unternehmen S aber deutlich zurück.

40. Es sei angenommen, dass nicht nachgewiesen werden kann, dass sich unabhängige Marketing-/Vertriebsunternehmen solcher Markenprodukte im Rahmen vergleichbarer Vereinbarungen zur Entrichtung von Lizenzgebühren verpflichtet haben. Der Umfang der Marketingausgaben und -aktivitäten von Unternehmen S ab Jahr 4 entspricht dem von unabhängigen Unternehmen.

41. Für Verrechnungspreiszwecke wird normalerweise nicht davon ausgegangen, dass bei fremdüblichen Geschäftsvorfällen eine Lizenzgebühr entrichtet wird, wenn ein Marketing- und Vertriebsunternehmen für Verrechnungspreiszwecke keine Rechte an Marken und ähnlichen immateriellen Werten erhält außer dem Recht, diese immateriellen Werte beim Vertrieb eines Markenprodukts zu nutzen, das von dem Unternehmen bereitgestellt wird, das Anspruch auf die durch die Verwertung dieser immateriellen Werte erzielten Einkünfte hat. Zudem sind aufgrund der Lizenzgebühr die Gewinnspannen von Unternehmen S durchgehend niedriger als jene von unabhängigen Unternehmen mit vergleichbaren ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerten und übernommenen Risiken in den entsprechenden Jahren ähnlicher langfristiger Marketing- und Vertriebsvereinbarungen. Dementsprechend wäre auf Basis des hier vorliegenden Sachverhalts eine Verrechnungspreiskorrektur durch Nichtanerkennung der gezahlten Lizenzgebühren angemessen.

Beispiel 13

42. Der Sachverhalt in diesem Beispiel ist derselbe wie in Beispiel 10, mit folgenden Ergänzungen:

- Am Ende von Jahr 3 stellt Primair die Uhrenproduktion ein und beauftragt ein konzernfremdes Unternehmen, die Uhren in seinem Auftrag zu fertigen. Dies führt dazu, dass Unternehmen S markenlose Uhren direkt vom Hersteller importieren und einer Weiterverarbeitung unterziehen wird, um vor dem Verkauf an die Endkunden den Namen und das Logo von R anzubringen und die Uhren zu verpacken. Anschließend wird Unternehmen S die Uhren in der in Beispiel 10 beschriebenen Art und Weise verkaufen und vertreiben.
- Als Folge davon handeln Primair und Unternehmen S zu Jahresbeginn von Jahr 4 ihre vorherige Vereinbarung neu aus und schließen eine neue langfristige Lizenzvereinbarung. Die neue Vereinbarung, die zum Jahresbeginn von Jahr 4 in Kraft treten soll, hat eine Laufzeit von fünf Jahren, wobei Unternehmen S die Option einer Verlängerung um weitere fünf Jahre hat.
- Der neuen Vereinbarung zufolge erhält Unternehmen S in Staat Y das Exklusivrecht für die Verarbeitung, die Vermarktung und den Vertrieb von Uhren der Marke R und verpflichtet sich im Gegenzug zur Entrichtung einer Lizenzgebühr an Primair, die auf dem Bruttoumsatz aus allen diesen Uhren basiert. Unternehmen S erhält keine Vergütung von Primair in Bezug auf die Neuaushandlung der ursprünglichen Marketing- und Vertriebsvereinbarung. Für die Zwecke dieses Beispiels wird

unterstellt, dass der Kaufpreis, den Unternehmen S ab Jahresbeginn von Jahr 4 für die Uhren zahlt, fremdüblich ist und dass in diesem Preis keine Vergütung für den Namen R inbegriffen ist.

43. Im Zusammenhang mit einer Steuerprüfung durch die Steuerverwaltung von Staat Y in Jahr 6 wird auf Basis einer sachgemäßen Funktionsanalyse festgestellt, dass die bei Unternehmen S in den Jahren 1-3 angefallenen Marketingausgaben wesentlich höher waren als jene unabhängiger Marketing- und Vertriebsunternehmen mit ähnlichen langfristigen Marketing- und Vertriebsvereinbarungen. Zudem wird festgestellt, dass die von Unternehmen S ausgeübten Marketingtätigkeiten in Ausmaß und Intensität über die entsprechenden Tätigkeiten unabhängiger Marketing- und Vertriebsunternehmen hinausgingen und dass diese verhältnismäßig stärkere Aktivität erfolgreich dazu beigetragen hat, die Absatzvolumen und/oder die Gesamtumsatzmarge des Primair-Konzerns in Staat Y zu steigern. In Anbetracht des Umfangs der von Unternehmen S ausgeübten Markterschließungstätigkeiten, einschließlich seiner strategischen Kontrolle über diese Aktivitäten, geht aus der Vergleichbarkeits- und Funktionsanalyse klar hervor, dass Unternehmen S deutlich höhere Kosten und Risiken übernommen hat als vergleichbare unabhängige Unternehmen. Es gibt auch Evidenz dafür, dass die von Unternehmen S auf Ebene der Konzerneinheit realisierten Gewinnmargen deutlich niedriger sind als die Gewinnmargen vergleichbarer unabhängiger Marketing- und Vertriebsunternehmen in den entsprechenden Jahren ähnlicher langfristiger Marketing- und Vertriebsvereinbarungen.

44. Bei der Steuerprüfung durch Staat Y wird außerdem festgestellt, dass Unternehmen S in den Jahren 4 und 5 im Rahmen der neuen langfristigen Lizenzvereinbarung mit Primair die Kosten und die damit verbundenen Risiken seiner Marketingtätigkeiten trägt und dass aufgrund des langfristigen Charakters der Vereinbarung für Unternehmen S die Möglichkeit bestehen könnte, aus seinen Aktivitäten einen Nutzen zu ziehen (oder einen Verlust zu erleiden). Allerdings hat Unternehmen S Markterschließungsaktivitäten und Marketingausgaben getätigt, die bei Weitem den Umfang dessen überschreiten, was vergleichbare unabhängige Lizenznehmer mit ähnlichen langfristigen Lizenzvereinbarungen in ihrem eigenen Interesse unternommen hätten, weshalb die voraussichtlichen Gewinnmargen von Unternehmen S deutlich niedriger sind als jene vergleichbarer Unternehmen.

45. Auf Basis dieser Gegebenheiten sollte Unternehmen S eine Vergütung für die von ihm ausgeübten Marktentwicklungsfunktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken in Form eines zusätzlichen Ertrags erhalten. Für die Jahre 1-3 würden die in Beispiel 10 beschriebenen Ansätze als Basis für eine solche Verrechnungspreiskorrektur in Frage kommen. Für die Jahre 4 und 5 wäre die Basis für die Korrektur ähnlich, mit dem Unterschied, dass anstatt des Kaufpreises der Uhren die von Unternehmen S an Primair gezahlten Lizenzgebühren verringert werden könnten. Je nach den Gegebenheiten und Umständen könnte auch geprüft werden, ob Unternehmen S gemäß den Leitlinien in Teil II von Kapitel IX eine Vergütung im Zusammenhang mit der Neuaushandlung der Vereinbarung am Ende von Jahr 3 hätte erhalten sollen.

Beispiel 14

46. Das Unternehmen Shuyona ist die Muttergesellschaft eines multinationalen Konzerns. Shuyona wurde in Staat X gegründet und übt dort seine Geschäftstätigkeit aus. Der Shuyona-Konzern ist in der Herstellung und im Verkauf von Konsumgütern tätig. Um seine Marktstellung zu sichern und, sofern möglich, zu verbessern, führt der Shuyona-Konzern laufend Forschungsarbeiten zur Verbesserung bestehender Produkte und zur Entwicklung neuer Produkte durch. Der Shuyona-Konzern unterhält zwei Forschungs-

und Entwicklungszentren, von denen eines von Shuyona in Staat X und das andere von Unternehmen S, einer in Staat Y tätigen Tochtergesellschaft von Shuyona, betrieben wird. Das Forschungs- und Entwicklungszentrum (FuE-Zentrum) von Shuyona trägt die Gesamtverantwortung für das Forschungsprogramm des Shuyona-Konzerns. Das FuE-Zentrum von Shuyona konzipiert Forschungsprogramme, stellt Budgets auf und überwacht ihre Einhaltung, trifft Entscheidungen darüber, wo FuE-Aktivitäten durchgeführt werden, überwacht die Fortschritte bei allen FuE-Projekten und kontrolliert generell die FuE-Funktion für den multinationalen Konzern unter der strategischen Leitung der Geschäftsführung des Shuyona-Konzerns.

47. Das FuE-Zentrum von Unternehmen S arbeitet auf Projektbasis an spezifischen Projekten, die ihm vom FuE-Zentrum von Shuyona übertragen werden. Vorschläge des FuE-Personals von Unternehmen S für Änderungen des Forschungsprogramms müssen vom FuE-Zentrum von Shuyona formell genehmigt werden. Das FuE-Zentrum von Unternehmen S erstattet dem am FuE-Zentrum von Shuyona tätigen Aufsichtspersonal mindestens einmal im Monat Bericht über seine Fortschritte. Wenn Unternehmen S die von Shuyona vorgegebenen Budgets für seine Arbeit überschreitet, muss für weitere Ausgaben die Genehmigung der FuE-Leitungsebene von Shuyona eingeholt werden. In den Verträgen zwischen dem FuE-Zentrum von Shuyona und dem FuE-Zentrum von Unternehmen S ist festgelegt, dass Shuyona alle Risiken und Kosten im Zusammenhang mit den von Unternehmen S durchgeführten FuE-Aktivitäten trägt. Alle von Forschungspersonal von Unternehmen S entwickelten Patente, Designs und sonstigen immateriellen Werte werden gemäß den vertraglichen Vereinbarungen zwischen den beiden Unternehmen von Shuyona angemeldet. Shuyona zahlt Unternehmen S ein Dienstleistungsentgelt für seine Forschungs- und Entwicklungstätigkeit.

48. Bei der Verrechnungspreisanalyse dieses Sachverhalts würde zunächst festgestellt, dass Shuyona der rechtliche Eigentümer der immateriellen Werte ist. Shuyona ist für die Kontrolle und Verwaltung sowohl seiner eigenen FuE-Tätigkeit als auch jener von Unternehmen S zuständig. Es übt die wichtigen Funktionen im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit aus, wie Budgetierung, Einrichtung von Forschungsprogrammen, Konzeption von Projekten sowie Finanzierung und Kontrolle der Ausgaben. In diesem Fall hat Shuyona Anspruch auf Erträge aus der Verwertung der durch die FuE-Aktivitäten von Unternehmen S entwickelten immateriellen Werte. Unternehmen S hat Anspruch auf eine Vergütung für die von ihm ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken. Bei der Bestimmung der Höhe der Vergütung, die Unternehmen S zusteht, sollten die relative Kompetenz und Leistung des FuE-Personals von Unternehmen S, die Art der durchgeführten Forschungsaktivitäten sowie andere Faktoren, die einen Wertbeitrag leisten, als Vergleichbarkeitsfaktoren berücksichtigt werden. Sofern Verrechnungspreiskorrekturen erforderlich sind, um die Höhe der Vergütung dem Betrag anzupassen, den ein vergleichbarer FuE-Dienstleister für seine Leistungen erhalten würde, beziehen sich solche Anpassungen im Allgemeinen auf das Jahr, in dem die Dienstleistung erbracht wird, und haben keine Auswirkungen auf den Anspruch von Shuyona auf zukünftige Erträge aus der Verwertung von immateriellen Werten, die aus der FuE-Tätigkeit von Unternehmen S hervorgehen.

Beispiel 15

49. Das Unternehmen Shuyona ist die Muttergesellschaft eines multinationalen Konzerns. Shuyona wurde in Staat X gegründet und übt ausschließlich dort seine Geschäftstätigkeit aus. Der Shuyona-Konzern ist in der Herstellung und im Verkauf von Konsumgütern tätig. Um seine Marktstellung zu sichern und, sofern möglich, zu verbessern, führt der Shuyona-Konzern laufend Forschungsarbeiten zur Verbesserung bestehender Produkte und zur

Entwicklung neuer Produkte durch. Der Shuyona-Konzern unterhält zwei Forschungs- und Entwicklungszentren, von denen eines von Shuyona in Staat X und das andere von Unternehmen S, einer in Staat Y tätigen Tochtergesellschaft von Shuyona, betrieben wird.

50. Der Shuyona-Konzern vertreibt zwei Produktlinien. Alle FuE-Aktivitäten im Zusammenhang mit Produktlinie A werden von Shuyona durchgeführt. Alle FuE-Aktivitäten im Zusammenhang mit Produktlinie B werden von dem FuE-Zentrum durchgeführt, das von Unternehmen S betrieben wird. Unternehmen S fungiert außerdem als regionaler Hauptsitz des Shuyona-Konzerns in Nordamerika und trägt die globale Verantwortung für die Geschäfte im Zusammenhang mit Produktlinie B. Allerdings werden alle durch die Forschungstätigkeit von Unternehmen S entwickelten Patente von Shuyona angemeldet. Shuyona entrichtet an Unternehmen S keine oder lediglich nominelle Zahlungen für die durch das FuE-Zentrum von Unternehmen S entwickelten patentierbaren Erfindungen.

51. Die FuE-Zentren von Shuyona und Unternehmen S agieren autonom. Sie tragen ihre Betriebskosten jeweils selbst. Unter der allgemeinen strategischen Leitung der Geschäftsführung von Shuyona entwickelt das FuE-Zentrum von Unternehmen S seine eigenen Forschungsprogramme, stellt seine eigenen Budgets auf, entscheidet über die Beendigung oder Änderung von FuE-Projekten und beschäftigt sein eigenes FuE-Personal. Das FuE-Zentrum von Unternehmen S berichtet an das für Produktlinie B zuständige Managementteam von Unternehmen S, nicht an das FuE-Zentrum von Shuyona. Gelegentlich finden gemeinsame Meetings der FuE-Teams von Shuyona und Unternehmen S statt, um über Forschungsmethoden und gemeinsame Probleme zu diskutieren.

52. Bei der Verrechnungspreisanalyse dieses Sachverhalts würde zunächst festgestellt, dass Shuyona der rechtliche Eigentümer/Anmelder der von Unternehmen S entwickelten immateriellen Werte ist. Im Gegensatz zu der Situation in Beispiel 14 werden aber die von Unternehmen S ausgeübten Forschungsfunktionen, einschließlich der wichtigen Funktionen im Zusammenhang mit Management, Konzeption, Budgetierung und Finanzierung dieser Forschung, von Shuyona weder ausgeübt noch kontrolliert. Dementsprechend verleiht das rechtliche Eigentum an den immateriellen Werten Shuyona keinen Anspruch darauf, Erträge im Zusammenhang mit den immateriellen Werten von Produktlinie B zu erhalten oder zugerechnet zu bekommen. Die Steuerverwaltungen könnten zu einem angemessenen Verrechnungspreisergebnis gelangen, indem sie Shuyonas rechtliches Eigentum an den immateriellen Werten anerkennen, aber feststellen, dass wegen der Beiträge von Unternehmen S in Form von Funktionen, Vermögenswerten und Risiken eine angemessene Vergütung von Unternehmen S für seine Beiträge sichergestellt werden könnte, indem bestätigt wird, dass Unternehmen S keine Lizenz- oder anderweitigen Zahlungen an Shuyona für das Recht zur Nutzung erfolgreich entwickelter immaterieller Werte von Unternehmen S leisten sollte, so dass die zukünftigen Erträge aus der Verwertung dieser immateriellen Werte durch Unternehmen S nicht Shuyona, sondern Unternehmen S zugerechnet würden.

53. Wenn Shuyona die immateriellen Werte von Produktlinie B selbst verwertet, sollte Shuyona eine angemessene Vergütung an Unternehmen S für die von ihm ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken im Zusammenhang mit der Entwicklung der immateriellen Werte leisten. Bei der Bestimmung des angemessenen Vergütungsniveaus für Unternehmen S wäre es aufgrund der Tatsache, dass Unternehmen S alle wichtigen Funktionen im Zusammenhang mit der Entwicklung der immateriellen Werte ausübt, wahrscheinlich unangemessen, Unternehmen S als untersuchtes Unternehmen in einer FuE-Dienstleistungsvereinbarung zu behandeln.

Beispiel 16

54. Das Unternehmen Shuyona ist die Muttergesellschaft eines multinationalen Konzerns. Shuyona wurde in Staat X gegründet und übt ausschließlich dort seine Geschäftstätigkeit aus. Der Shuyona-Konzern ist in der Herstellung und im Verkauf von Konsumgütern tätig. Um seine Marktstellung zu sichern und, sofern möglich, zu verbessern, führt der Shuyona-Konzern laufend Forschungsarbeiten zur Verbesserung bestehender Produkte und zur Entwicklung neuer Produkte durch. Der Shuyona-Konzern unterhält zwei Forschungs- und Entwicklungszentren, von denen eines von Shuyona in Staat X und das andere von Unternehmen S, einer in Staat Y tätigen Tochtergesellschaft von Shuyona, betrieben wird. Die Beziehungen zwischen dem FuE-Zentrum von Shuyona und dem FuE-Zentrum von Unternehmen S entsprechen der Beschreibung in Beispiel 14.

55. In Jahr 1 verkauft Shuyona alle Rechte an Patenten und sonstigen technologiebezogenen immateriellen Werten, einschließlich der Rechte zur Nutzung dieser immateriellen Werte in der laufenden Forschung, an eine neue in Staat Z gegründete Tochtergesellschaft, Unternehmen T. Unternehmen T richtet eine Produktionsstätte in Staat Z ein und beginnt, Mitglieder des Shuyona-Konzerns weltweit mit Produkten zu beliefern. Für die Zwecke dieses Beispiels wird unterstellt, dass die von Unternehmen T für die übertragenen Patente und ähnlichen immateriellen Werte gezahlte Vergütung auf einer Bewertung der voraussichtlichen zukünftigen Cashflows, die durch die übertragenen immateriellen Werte erwirtschaftet werden sollen, zum Zeitpunkt der Übertragung beruht.

56. Gleichzeitig mit der Übertragung der Patente und sonstigen technologiebezogenen immateriellen Werte schließt Unternehmen T eine Auftragsforschungsvereinbarung mit Shuyona sowie eine separate Auftragsforschungsvereinbarung mit Unternehmen S. In diesen Vereinbarungen verpflichtet sich Unternehmen T vertraglich dazu, das finanzielle Risiko im Zusammenhang mit potenziellen Misserfolgen bei zukünftigen FuE-Projekten zu tragen, die Kosten aller zukünftigen FuE-Aktivitäten zu übernehmen sowie Shuyona und Unternehmen S ein Dienstleistungsentgelt auf Basis der Kosten der durchgeführten FuE-Aktivitäten zuzüglich eines Aufschlags zu zahlen, der dem Gewinnaufschlag auf die Kosten entspricht, den bestimmte identifizierte unabhängige Unternehmen erhalten, die in der Erbringung von Forschungsleistungen tätig sind.

57. Unternehmen T verfügt über kein technisches Personal, das in der Lage wäre, die Forschungsaktivitäten durchzuführen oder zu überwachen. Für Shuyona gilt weiterhin, dass es das FuE-Programm in Zusammenhang mit der Weiterentwicklung der übertragenen immateriellen Werte entwickelt und konzipiert, seine eigenen FuE-Budgets aufstellt, seine eigene Ausstattung mit FuE-Personal festlegt und Entscheidungen über die Durchführung oder Beendigung bestimmter FuE-Projekte trifft. Außerdem übt Shuyona weiterhin die Überwachung und Kontrolle der FuE-Aktivitäten von Unternehmen S in der in Beispiel 14 beschriebenen Weise aus.

58. Die Verrechnungspreisanalyse beginnt mit der Identifizierung der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen den Beteiligten sowie der Bedingungen und wirtschaftlich relevanten Begleitumstände dieser Beziehungen, um eine sachgerechte Abgrenzung des konzerninternen Geschäftsvorfalles nach den Prinzipien von Abschnitt D.1 in Kapitel I sicherzustellen. Maßgebliche Annahmen in diesem Beispiel sind, dass Unternehmen T als Fertigungsunternehmen fungiert und keine Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem Erwerb, der Entwicklung oder der Verwertung der immateriellen Werte ausübt und keine Risiken im Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Weiterentwicklung der immateriellen Werte kontrolliert. Stattdessen werden alle Entwicklungstätigkeiten und Risiko-

managementfunktionen im Zusammenhang mit den immateriellen Werten von Shuyona und Unternehmen S ausgeübt, wobei die Risikokontrolle bei Shuyona liegt. Eine gründliche Untersuchung des Geschäftsvorfalles zeigt, dass dieser sachgerecht als Bereitstellung von Finanzmitteln durch Unternehmen T in Höhe eines Betrags abgegrenzt werden sollte, der den Kosten der erworbenen immateriellen Werte und der laufenden Entwicklung entspricht. Eine maßgebliche Annahme in diesem Beispiel ist, dass Unternehmen T zwar vertraglich das finanzielle Risiko übernimmt und die finanzielle Kapazität besitzt, dieses Risiko zu tragen, aber nicht die Kontrolle über dieses Risiko im Einklang mit den unter Ziffer 6.63 und 6.64 beschriebenen Prinzipien ausübt. Folglich hat Unternehmen T neben der Vergütung für seine Fertigungstätigkeiten lediglich Anspruch auf eine risikofreie Rendite für seine Finanzierungstätigkeit. (Weitere Hinweise dazu finden sich in Abschnitt D.1 von Kapitel I, insbesondere unter Ziffer 1.103.)

Beispiel 17

59. Unternehmen A ist ein voll integriertes Pharmaunternehmen, das in der Entdeckung, Entwicklung, Herstellung und im Vertrieb pharmazeutischer Präparate tätig ist. Unternehmen A übt seine Geschäftstätigkeit in Staat X aus. Im Rahmen seiner Forschungsaktivitäten beauftragt Unternehmen A regelmäßig unabhängige Auftragsforschungsinstitute (Contract Research Organisations – CRO) mit der Durchführung verschiedener FuE-Aktivitäten, einschließlich der Konzipierung und Durchführung klinischer Versuche für Produkte, die sich bei Unternehmen A in der Entwicklung befinden. Allerdings betreiben diese Auftragsforschungsinstitute nicht die zur Identifizierung neuer pharmazeutischer Zusammensetzungen erforderliche „Blue-Sky-“ bzw. Grundlagenforschung. Wenn Unternehmen A ein Auftragsforschungsinstitut einschaltet, um klinische Forschungsaktivitäten durchzuführen, ist das Forschungspersonal von Unternehmen A aktiv an der Konzipierung der in Auftrag gegebenen Forschungsarbeiten beteiligt, übermittelt dem Auftragsforschungsinstitut Ergebnisse und Informationen aus früheren Forschungsarbeiten, erstellt Budget- und Zeitrahmen für die Projekte des Auftragsforschungsinstituts und führt eine laufende Qualitätskontrolle der Aktivitäten des Auftragsforschungsinstituts durch. Im Rahmen solcher Vereinbarungen erhalten Auftragsforschungsinstitute eine ausgehandelte Dienstleistungsvergütung, aber keine laufende Beteiligung an den Gewinnen aus dem Verkauf der dank ihrer Forschungsarbeiten entwickelten Produkte.

60. Unternehmen A überträgt Patente und immaterielle Werte im Zusammenhang mit Produkt M – eines sich im Anfangsstadium der Entwicklung befindenden pharmazeutischen Präparats, von dem angenommen wird, dass es das Potenzial besitzt, zur Behandlung von Alzheimer eingesetzt werden zu können – an Unternehmen S, eine Tochtergesellschaft von Unternehmen A, die in Staat Y tätig ist (der Geschäftsvorfall bezieht sich ausschließlich auf die existierenden immateriellen Werte und umfasst keine Vergütung für zukünftige FuE-Leistungen von Unternehmen A). Für die Zwecke dieses Beispiels wird unterstellt, dass der von Unternehmen S für die Übertragung der immateriellen Werte im Zusammenhang mit Produkt M gezahlte Preis auf einer Bewertung der erwarteten zukünftigen Cashflows beruht. Unternehmen S verfügt über kein technisches Personal, das in der Lage wäre, die erforderlichen laufenden Forschungsaktivitäten im Zusammenhang mit Produkt M zu konzipieren, durchzuführen oder zu überwachen. Aus diesem Grund beauftragt es Unternehmen A, das Forschungsprogramm für Produkt M in gleicher Weise wie vor der Übertragung der immateriellen Werte an Unternehmen S fortzuführen. Unternehmen S erklärt sich einverstanden, die gesamten laufenden Forschungsarbeiten für Produkt M zu finanzieren, das mit einem potenziellen Scheitern dieser Forschungsvorhaben einhergehende finanzielle Risiko zu tragen und Unternehmen A eine Vergütung für die von ihm erbrachten

Dienstleistungen zu zahlen, die sich nach der Kostenaufschlagsmethode unter Zugrundelegung der Gewinnaufschläge bemisst, die vergleichbare Auftragsforschungsinstitute erhalten, die regelmäßig mit Unternehmen A zusammenarbeiten.

61. In einer Verrechnungspreisanalyse dieses Sachverhalts wird zunächst anerkannt, dass Unternehmen S nach der Übertragung den maßgeblichen Vereinbarungen und Patentanmeldungen zufolge der rechtliche Eigentümer der immateriellen Werte für Produkt M ist. Dennoch übernimmt Unternehmen A weiterhin die Ausübung und Kontrolle der Funktionen sowie das Risikomanagement im Zusammenhang mit den immateriellen Werten, die sich im Besitz von Unternehmen S befinden, einschließlich der in Ziffer 6.56 beschriebenen wichtigen Funktionen, und hat Anspruch auf eine Vergütung für diese Beiträge. Unter diesen Umständen sind die Geschäftsvorfälle zwischen Unternehmen A und den Auftragsforschungsinstituten nicht mit den Vereinbarungen zwischen Unternehmen S und Unternehmen A bezüglich Produkt M vergleichbar und können nicht als Vergleichsmaßstab für die fremdübliche Vergütung herangezogen werden, die Unternehmen A für die laufenden FuE-Aktivitäten im Zusammenhang mit den immateriellen Werten für Produkt M zusteht. Unternehmen S ist im Rahmen seiner Geschäftsvorfälle mit Unternehmen A weder für die Ausübung und Kontrolle der gleichen Funktionen zuständig noch kontrolliert es die gleichen Risiken wie Unternehmen A in seinen Geschäftsvorfällen mit den Auftragsforschungsinstituten.

62. Obwohl Unternehmen S der rechtliche Eigentümer der immateriellen Werte ist, sollte es nicht Anspruch auf die Gesamtheit der Erträge aus der Verwertung der immateriellen Werte haben. Da Unternehmen S nicht in der Lage ist, die mit den Forschungsarbeiten einhergehenden Risiken zu kontrollieren, sollte Unternehmen A so behandelt werden, als trage es einen erheblichen Teil der relevanten Risiken, und es sollte für die Ausübung dieser Funktionen, einschließlich der unter Ziffer 6.56 beschriebenen wichtigen Funktionen, eine Vergütung erhalten. Unter diesen Umständen sollte Unternehmen A Anspruch auf höhere Erträge haben als die Auftragsforschungsinstitute.

63. Eine gründliche Untersuchung des Geschäftsvorfalles in diesem Beispiel kann ergeben, dass dieser sachgerecht als Bereitstellung von Finanzmitteln durch Unternehmen S in Höhe eines Betrags abgegrenzt werden sollte, der den Kosten der erworbenen immateriellen Werte und der laufenden Entwicklung entspricht. Infolgedessen hat Unternehmen S nur Anspruch auf einen Finanzierungsertrag. Die Höhe des Finanzierungsertrags hängt nach den Leitlinien in Abschnitt D.1 von Kapitel I und den unter den Ziffern 6.63 und 6.64 skizzierten Grundsätzen von der Ausübung der Kontrolle über das Finanzierungsrisiko ab. Unternehmen A hätte Anspruch auf die verbleibenden Überschüsse oder Verluste.

Beispiel 18

64. Primarni wurde in Staat A gegründet und übt dort seine Geschäftstätigkeit aus. Unternehmen S ist ein verbundenes Unternehmen von Primarni. Unternehmen S wurde in Staat B gegründet und übt dort seine Geschäftstätigkeit aus. Primarni entwickelt eine patentierte Erfindung und Fertigungs-Know-how im Zusammenhang mit Produkt X. Es erwirbt in allen für dieses Beispiel relevanten Staaten gültige Patente. Primarni und Unternehmen S treffen eine schriftliche Lizenzvereinbarung, nach der Primarni Unternehmen S das Recht einräumt, die Patente und das Know-how für Produkt X zu nutzen, um Produkt X in Staat B herzustellen und zu verkaufen, während sich Primarni die Rechte an den Patenten und am Know-how für Produkt X in ganz Asien, Afrika und in Staat A vorbehält.

65. Es sei angenommen, dass Unternehmen S die Patente und das Know-how nutzt, um Produkt X in Staat B herzustellen. Es verkauft Produkt X an unabhängige wie auch verbundene Kunden in Staat B. Zudem verkauft es Produkt X an verbundene Vertriebsgesellschaften

in Asien und Afrika. Die Vertriebsgesellschaften verkaufen Einheiten von Produkt X an Kunden in ganz Asien und Afrika weiter. Primarni macht von den Patentrechten, die es sich für Asien und Afrika vorbehalten hat, keinen Gebrauch, um Unternehmen S am Verkauf von Produkt X an die in Asien und Afrika tätigen Vertriebsgesellschaften zu hindern.

66. Unter diesen Umständen legt das Verhalten der Beteiligten den Schluss nahe, dass es sich bei dem Geschäftsvorfall zwischen Primarni und Unternehmen S in Wirklichkeit um eine Lizenzvergabe für die Patente und das Know-how für Produkt X in Staat B sowie in Asien und Afrika handelt. In einer Verrechnungspreisanalyse der Geschäftsvorfälle zwischen Unternehmen S und Primarni sollte die Lizenz von Unternehmen S ausgehend vom Verhalten der Beteiligten so behandelt werden, als sei sie nicht auf Staat B beschränkt, sondern erstrecke sich auch auf Asien und Afrika. Die Lizenzgebühr sollte neu berechnet werden, um dem erwarteten Gesamtumsatz von Unternehmen S auf allen seinen Absatzmärkten Rechnung zu tragen, einschließlich der Verkäufe an die Vertriebsgesellschaften in Asien und Afrika.

Beispiel 19

67. Das in Staat A ansässige Unternehmen P übt eine Einzelhandelstätigkeit aus und betreibt mehrere Kaufhäuser in Staat A. Im Lauf der Zeit hat Unternehmen P für den Betrieb seiner Kaufhäuser spezifisches Know-how und ein einzigartiges Marketingkonzept entwickelt. Es wird unterstellt, dass das Know-how und das einzigartige Marketingkonzept immaterielle Werte im Sinne von Abschnitt A von Kapitel VI darstellen. Nach Jahren erfolgreicher Geschäftstätigkeit in Staat A errichtet Unternehmen P eine neue Tochtergesellschaft, Unternehmen S, in Staat B. Unternehmen S eröffnet und betreibt in Staat B neue Kaufhäuser und erzielt damit deutlich höhere Gewinnmargen als ansonsten vergleichbare Einzelhandelsunternehmen in Staat B.

68. Eine detaillierte Funktionsanalyse zeigt, dass Unternehmen S in seiner Geschäftstätigkeit in Staat B das gleiche Know-how und einzigartige Marketingkonzept nutzt wie Unternehmen P in seiner Geschäftstätigkeit in Staat A. Unter diesen Umständen geht aus dem Verhalten der Beteiligten hervor, dass ein Geschäftsvorfall stattgefunden hat, der in der Übertragung des Rechts zur Nutzung des Know-how und des einzigartigen Marketingkonzepts von Unternehmen P auf Unternehmen S bestand. Unter vergleichbaren Umständen hätten unabhängige Unternehmen eine Lizenzvereinbarung getroffen, die Unternehmen S das Recht gewährt hätte, das von Unternehmen P entwickelte Know-how und einzigartige Marketingkonzept in Staat B zu nutzen. Folglich würde eine mögliche Abhilfemaßnahme für die Steuerverwaltung in einer Verrechnungspreiskorrektur bestehen, die die Entrichtung einer Lizenzgebühr von Unternehmen S an Unternehmen P für die Nutzung dieser immateriellen Werte vorsieht.

Beispiel 20

69. Ilcha wurde in Staat A gegründet. Seit vielen Jahren fabriziert und vertreibt der Ilcha-Konzern Produkt Q in den Staaten B und C über eine in Staat B gegründete 100%ige Tochtergesellschaft, das Unternehmen S1. Ilcha besitzt Patente im Zusammenhang mit dem Design von Produkt Q und hat eine einzigartige Marke sowie andere immaterielle Marketingwerte entwickelt. Die Patente und Marken wurden von Ilcha in den Staaten B und C angemeldet.

70. Aus vernünftigen wirtschaftlichen Gründen kommt Ilcha zu dem Schluss, dass sich die Geschäftsaktivitäten des Konzerns in den Staaten B und C verbessern ließen, wenn sie in den beiden Staaten von getrennten Tochtergesellschaften betrieben würden. Ilcha

gründet daher in Staat C eine 100%ige Tochtergesellschaft, das Unternehmen S2. In Bezug auf die Geschäftstätigkeit in Staat C ist dabei festzustellen:

- Unternehmen S1 überträgt Unternehmen S2 die materiellen Vermögenswerte für Fertigung und Marketing, die bis dahin von Unternehmen S1 in Staat C genutzt wurden.
- Ilcha und Unternehmen S1 kommen überein, die Vereinbarung zu kündigen, die Unternehmen S1 im Zusammenhang mit Produkt Q folgende Rechte verlieh: das Recht, Produkt Q in Staat C herzustellen und zu vertreiben, das Recht, die Patente und Marken in seinen Herstellungs- und Vertriebsaktivitäten in Staat C zu nutzen, und das Recht, Kundenbeziehungen, Kundenlisten, Goodwill und andere Aktiva in Staat C zu nutzen (im Folgenden „die Rechte“).
- Ilcha schließt mit Unternehmen S2 neue langfristige Lizenzvereinbarungen ab, um ihm die Rechte in Staat C zu gewähren.

Die neu gegründete Tochtergesellschaft betreibt daraufhin die Geschäfte mit Produkt Q in Staat C, während Unternehmen S1 seine Geschäftstätigkeit mit Produkt Q in Staat B weiterführt.

71. Es sei angenommen, dass Unternehmen S1 im Lauf seiner Tätigkeit in Staat C einen beachtlichen Geschäftswert entwickelt hat und dass ein unabhängiges Unternehmen bereit wäre, für diesen Geschäftswert bei einer Übernahme zu zahlen. Ferner sei angenommen, dass bei einer Kaufpreisallokation im Hinblick auf einen Verkauf der Geschäftstätigkeit von Unternehmen S1 in Staat C an ein unabhängiges Unternehmen für Rechnungslegungs- und Unternehmensbewertungszwecke ein Teil dieses Geschäftswerts als Goodwill behandelt würde.

72. Unter den Gegebenheiten und Umständen dieses Falls wird Wert an Unternehmen S2 übertragen, und zwar durch die Kombination von a) der Übertragung eines Teils der materiellen Wirtschaftsgüter von Unternehmen S1 an Unternehmen S2 in Staat C und b) der Aufgabe der Rechte durch Unternehmen S1 und ihrer anschließenden Übertragung von Ilcha an Unternehmen S2. Drei Geschäftsvorfälle sind zu unterscheiden:

- die Übertragung eines Teils der materiellen Wirtschaftsgüter an Unternehmen S2 in Staat C,
- die Rückgabe der im Rahmen der Lizenzvereinbarung erworbenen Rechte von Unternehmen S1 an Ilcha sowie
- die anschließende Lizenzerteilung durch Ilcha an Unternehmen S2.

Für Verrechnungspreiszwecke sollten die von Ilcha und Unternehmen S2 im Rahmen dieser Geschäftsvorfälle gezahlten Preise den Wert der Geschäftstätigkeit widerspiegeln und dementsprechend Beträge umfassen, die für Rechnungslegungszwecke möglicherweise als der Wert des Goodwill behandelt werden.

Beispiel 21

73. Första ist ein in Staat A gegründetes und tätiges Konsumgüterunternehmen. Vor Jahr 1 stellte Första Produkt Y in Staat A her und vertrieb es über verbundene Vertriebs-tochtergesellschaften in vielen Ländern der Welt. Produkt Y ist am Markt anerkannt und wird im Vergleich zu Konkurrenzprodukten mit einem Aufpreis verkauft, auf den Första als rechtlicher Eigentümer und Entwickler der Marke und des damit verbundenen Goodwill, der diesen Aufpreis begründet, Anspruch hat.

74. In Jahr 1 gründet Första in Staat B Unternehmen S, eine 100%ige Tochtergesellschaft. Unternehmen S agiert als Hauptvertriebsunternehmen und Abrechnungszentrum. Första liefert Produkt Y weiter direkt an seine Vertriebstöchter, das Eigentum an den Produkten geht aber auf Unternehmen S über, das den Vertriebstöchtern die Produkte erneut in Rechnung stellt.

75. Zu Beginn von Jahr 2 verpflichtet sich Unternehmen S, den Vertriebstöchtern einen Teil ihrer Werbekosten zu erstatten. Die Preise, die Unternehmen S den Vertriebstöchtern für Produkt Y in Rechnung stellt, werden nach oben korrigiert, so dass die von den Vertriebstöchtern erzielten operativen Gewinnspannen trotz der Verlagerung der Werbekosten auf Unternehmen S konstant bleiben. Es sei angenommen, dass die von den Vertriebstöchtern erwirtschafteten operativen Gewinnspannen in Anbetracht der gleichzeitig erfolgenden Produktpreiserhöhungen und Werbekostenerstattungen sowohl vor als auch nach Jahr 2 fremdvergleichskonform sind. Unternehmen S übernimmt weder Werbefunktionen noch kontrolliert es Risiken im Zusammenhang mit dem Marketing der Produkte.

76. In Jahr 3 senkt Första die Unternehmen S in Rechnung gestellten Preise. Första und Unternehmen S machen geltend, dass ein derartiger Preisnachlass gerechtfertigt ist, da Unternehmen S nun Anspruch auf Einkünfte aus immateriellen Werten hat. Unternehmen S behauptet, dass diese Einkünfte immateriellen Werten im Zusammenhang mit Produkt Y zuzuschreiben sind, die durch die von ihm getragenen Werbekosten entstanden sind.

77. Grundsätzlich hat Unternehmen S keinen Anspruch auf Einkünfte aus der Verwertung immaterieller Werte im Zusammenhang mit Produkt Y. Es übt keine Funktionen aus, übernimmt keine Risiken und trägt im Wesentlichen keine Kosten im Zusammenhang mit der Entwicklung, der Verbesserung, der Erhaltung oder dem Schutz von immateriellen Werten. Verrechnungspreiskorrekturen zur Erhöhung der Einkünfte von Första in Jahr 3 und in der Folgezeit wären also gerechtfertigt.

Beispiel 22

78. Unternehmen A besitzt eine staatliche Lizenz für die Ausübung einer Bergbautätigkeit und eine staatliche Lizenz für den Betrieb einer Eisenbahnstrecke. Die Bergbaulizenz allein hat einen Marktwert von 20. Die Eisenbahnlizenz allein hat einen Marktwert von 10. Unternehmen A verfügt über kein weiteres Reinvermögen.

79. Birincil, ein von Unternehmen A unabhängiges Unternehmen, erwirbt 100% der Anteile am Kapital von Unternehmen A zu einem Preis von 100. Bei der von Birincil für Rechnungslegungszwecke durchgeführten Kaufpreisallokation wird dem Erwerb der Bergbaulizenz ein Wert von 20, dem Erwerb der Eisenbahnlizenz ein Wert von 10 und dem durch die Synergien zwischen den beiden Lizenzen entstehenden Goodwill ein Wert von 70 zugeordnet.

80. Unmittelbar nach dem Erwerb veranlasst Birincil Unternehmen A dazu, seine Bergbau- und Eisenbahnlizenz Unternehmen S zu übertragen, einer Tochtergesellschaft von Birincil.

81. Bei der Durchführung einer Verrechnungspreisanalyse zur Bestimmung des von Unternehmen S für den Geschäftsvorfall mit Unternehmen A zu zahlenden fremdvergleichskonformen Preises ist es wichtig, die übertragenen immateriellen Werte spezifisch zu identifizieren. Wie beim Erwerb von Unternehmen A durch Birincil zum fremdüblichen Preis müsste der mit der Lizenzübertragung an Unternehmen S assoziierte Goodwill berücksichtigt werden, da generell davon auszugehen ist, dass eine interne Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit weder zu einem Wertverlust noch zu einer Wertzerstörung führt.

82. So sollte der fremdübliche Preis für den Geschäftsvorfall zwischen Unternehmen A und Unternehmen S die Bergbaulizenz, die Eisenbahnlizenz und den für Rechnungslegungszwecke ermittelten Goodwill einbeziehen. Der Preis von 100, den Birincil für den Erwerb der Anteile an Unternehmen A gezahlt hat, entspricht einem fremdüblichen Preis für diese Anteile und liefert hilfreiche Informationen hinsichtlich des Gesamtwerts der immateriellen Werte.

Beispiel 23

83. Birincil erwirbt 100% der Anteile am Kapital von T, einem unabhängigen Unternehmen, zu einem Preis von 100. Unternehmen T ist in Forschung und Entwicklung tätig und hat mehrere vielversprechende Technologien teilentwickelt, weist aber nur einen minimalen Umsatz auf. Der Anschaffungspreis rechtfertigt sich in erster Linie durch den Wert der vielversprechenden, aber nur teilentwickelten Technologien und das Potenzial der Mitarbeiter von Unternehmen T, in Zukunft weitere neue Technologien zu entwickeln. Bei der von Birincil für Rechnungslegungszwecke durchgeführten Kaufpreisallokation in Bezug auf die Übernahme wurde den materiellen Wirtschaftsgütern und den identifizierten immateriellen Werten, einschließlich Patenten, ein Wert von 20 und dem Goodwill ein Wert von 80 zugeordnet.

84. Unmittelbar nach dem Erwerb von Unternehmen T veranlasst Birincil Unternehmen T dazu, alle seine Rechte an vollständig und teilweise entwickelten Technologien, einschließlich Patenten, Handelsgeheimnissen und technischem Know-how Unternehmen S zu übertragen, einer Tochtergesellschaft von Birincil. Unternehmen S schließt gleichzeitig eine Auftragsforschungsvereinbarung mit Unternehmen T, nach der sich das Personal von Unternehmen T weiterhin ausschließlich mit der Weiterentwicklung der übertragenen und der Entwicklung neuer Technologien im Auftrag von Unternehmen S befassen soll. Die Vereinbarung sieht vor, dass Unternehmen T für die Erbringung seiner Forschungsleistungen durch Zahlungen in Höhe der Kosten zuzüglich eines Gewinnaufschlags entschädigt wird, und dass alle Rechte an den immateriellen Werten, die im Rahmen der Auftragsforschungsvereinbarung entwickelt oder verbessert werden, an Unternehmen S gehen. Im Gegenzug finanziert Unternehmen S alle zukünftigen Forschungsarbeiten und übernimmt das finanzielle Risiko, dass ein Teil oder die Gesamtheit der zukünftigen Forschungsarbeiten nicht in der Entwicklung markttauglicher Produkte mündet. Unternehmen S verfügt über zahlreiche Forschungsmitarbeiter, darunter Managementkräfte, die für Technologien der Art zuständig sind, wie sie bei Unternehmen T erworben wurden. Im Anschluss an die fraglichen Geschäftsvorfälle übernimmt das Forschungs- und Managementpersonal von Unternehmen T die volle Verantwortung für die Leitung und Kontrolle der Arbeit des Forschungspersonals von Unternehmen T. Unternehmen S genehmigt neue Projekte, erstellt und plant die Budgets und kontrolliert ansonsten die laufenden Forschungsarbeiten, die bei Unternehmen T durchgeführt werden. Das gesamte Forschungspersonal von Unternehmen T bleibt bei Unternehmen T angestellt und wird ausschließlich für die Erbringung von Dienstleistungen im Rahmen der Auftragsforschungsvereinbarung mit Unternehmen S eingesetzt.

85. Bei der Durchführung einer Verrechnungspreisanalyse zur Bestimmung des von Unternehmen S für die von Unternehmen T übertragenen immateriellen Werte zu zahlenden Fremdvergleichspreises sowie des für die laufenden FuE-Leistungen von Unternehmen T zu entrichtenden Preises ist es wichtig, spezifisch zu identifizieren, welche immateriellen Werte an Unternehmen S übertragen werden und welche immateriellen Werte Unternehmen T behält. Die Definitionen und Bewertungen der immateriellen Werte in der Kaufpreisallokation sind für Verrechnungspreiszwecke nicht maßgebend. Der Preis von 100, den Birincil für den

Erwerb der Anteile an Unternehmen A gezahlt hat, entspricht einem fremdüblichen Preis für die Anteile an diesem Unternehmen und liefert hilfreiche Informationen hinsichtlich des Werts der Geschäftstätigkeit von Unternehmen T. Der Gesamtwert dieser Geschäftstätigkeit sollte sich im Wert der an Unternehmen S übertragenen materiellen und immateriellen Vermögenswerte oder im Wert der von Unternehmen T zurückbehaltenen materiellen und immateriellen Vermögenswerte und Mitarbeiter widerspiegeln. Je nach Sachlage kann ein erheblicher Teil des in der Kaufpreisallokation als Goodwill von Unternehmen T beschriebenen Werts zusammen mit den anderen immateriellen Werten von Unternehmen T an Unternehmen S übertragen worden sein. Je nach Sachlage kann ein Teil des in der Kaufpreisallokation als Goodwill beschriebenen Werts auch bei Unternehmen T verblieben sein. Nach fremdvergleichskonformen Verrechnungspreisprinzipien sollte Unternehmen T Anspruch auf eine Vergütung für diesen Wert haben, entweder als Teil des von Unternehmen S für die Übertragung der Rechte an technologiebezogenen immateriellen Werten gezahlten Preises oder durch die Vergütung, die Unternehmen T in den Jahren nach dem Geschäftsvorfall für die FuE-Dienste seiner Mitarbeiter erhält. Generell sollte davon ausgegangen werden, dass eine interne Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit weder zu einem Wertverlust noch zu einer Wertzerstörung führt. Wenn die Übertragung der immateriellen Werte an Unternehmen S eine gewisse Zeit nach der Übernahme stattgefunden hätte, wäre eine gesonderte Untersuchung notwendig gewesen, um zu überprüfen, ob die übertragenen immateriellen Werte seit der Übertragung einen Wertzuwachs oder einen Wertverlust erfahren haben.

Beispiel 24

86. Zhu ist ein Beratungsunternehmen im Bereich Softwareentwicklung. In der Vergangenheit hat Zhu für einen seiner Kunden, die Bank A, Software für die Verwaltung von Transaktionen an Geldautomaten entwickelt. Dabei hat Zhu einen urheberrechtlich geschützten proprietären Softwarecode geschaffen und sich die Rechte daran gesichert; dieser Softwarecode ist potenziell auch für den Einsatz durch andere Bankkunden geeignet, die sich in einer ähnlichen Situation befinden, allerdings mit gewissen Änderungen und Anpassungen.

87. Es sei angenommen, dass Unternehmen S, ein verbundenes Unternehmen von Zhu, mit einer anderen Bank, Bank B, eine separate Vereinbarung zur Entwicklung einer Software für Transaktionen an Bankautomaten trifft. Zhu erklärt sich bereit, sein verbundenes Unternehmen zu unterstützen, indem es diesem für seine Arbeiten für Bank B Mitarbeiter zur Verfügung stellt, die schon an den Arbeiten für Bank A mitgewirkt haben. Diese Mitarbeiter haben Zugang zu im Rahmen des Auftrags für Bank A entwickelten Softwaredesigns und Know-how, einschließlich des proprietären Softwarecodes. Dieser Code ebenso wie die Leistungen der Mitarbeiter von Zhu werden von Unternehmen S genutzt, um seinen Auftrag gegenüber Bank B zu erfüllen. Letztendlich liefert Unternehmen S Bank B ein Softwaresystem zur Verwaltung von Transaktionen an Geldautomaten, einschließlich der für die Nutzung der im Rahmen des Projekts entwickelten Software notwendigen Lizenz. Teile des von Zhu im Rahmen seines Auftrags für Bank A entwickelten proprietären Codes sind in die von Unternehmen S an Bank B gelieferte Software eingeflossen. Allein die Tatsache, dass Teile des im Rahmen des Auftrags für Bank A entwickelten Codes in der Software für Bank B integriert sind, würde im Fall einer nicht autorisierten Nachahmung durch fremde Dritte ausreichen, um eine Klage wegen Copyright-Verletzung zu rechtfertigen.

88. Im Rahmen einer Verrechnungspreisanalyse dieser Geschäftsvorfälle sollte der Tatsache Rechnung getragen werden, dass Unternehmen S von Zhu zwei vorteilhafte Elemente

bezogen hat, die vergütet werden müssen. Erstens hat Unternehmen S Dienstleistungen von Mitarbeitern von Zhu erhalten, die ihm für die Erfüllung seines Auftrags für Bank B zur Verfügung gestellt wurden. Zweitens hat Unternehmen S Rechte an der proprietären Software von Zhu erhalten, die als Grundlage für die Entwicklung des Softwaresystems für Bank B diente. Die von Unternehmen S an Zhu zu zahlende Vergütung müsste eine Vergütung für die erhaltenen Dienstleistungen wie auch für die erhaltenen Rechte an der Software umfassen.

Beispiel 25

89. Prathamika ist die Muttergesellschaft eines multinationalen Konzerns. Prathamika hat bereits mehrere große Rechtsstreitigkeiten ausgetragen, und die interne Rechtsabteilung des Unternehmens verfügt über eine solide Erfahrung in der Abwicklung großer Rechtsstreitigkeiten für Prathamika. Im Rahmen dieser Tätigkeit hat Prathamika proprietäre Dokumentenverwaltungssoftware entwickelt, die in der Branche einzigartig ist.

90. Unternehmen S ist ein verbundenes Unternehmen von Prathamika. Unternehmen S ist in einen komplexen Rechtsstreit verwickelt, der den Streitigkeiten ähnelt, mit denen die Rechtsabteilung von Prathamika große Erfahrung hat. Prathamika erklärt sich bereit, Unternehmen S zwei Mitarbeiter aus seiner Rechtsabteilung für die Abwicklung dieses Rechtsstreits zur Verfügung zu stellen. Diese Mitarbeiter von Prathamika sind für die Verwaltung von Unterlagen im Zusammenhang mit dem Rechtsstreit verantwortlich. Sie verwenden hierfür die Dokumentenverwaltungssoftware von Prathamika. Sie gestatten es Unternehmen S aber nicht, diese Software in anderen Rechtsstreitigkeiten zu nutzen oder sie den Kunden von Unternehmen S zugänglich zu machen.

91. In diesem Fall wäre es nicht angemessen, Prathamika so zu behandeln, als habe es Unternehmen S im Rahmen der Dienstleistungsvereinbarung Rechte an immateriellen Werten übertragen. Allerdings sollte die Tatsache, dass die Mitarbeiter von Prathamika einschlägige Erfahrung in diesem Bereich besaßen und über Software verfügten, die es ihnen ermöglichte, ihre Leistungen wirksamer und effizienter zu erbringen, in einer Vergleichbarkeitsanalyse im Hinblick auf die Höhe einer für die Leistungen der Mitarbeiter von Prathamika zu berechnenden Dienstleistungsvergütung berücksichtigt werden.

Beispiel 26

92. Osnovni ist die Muttergesellschaft eines multinationalen Konzerns, der in der Entwicklung und im Verkauf von Softwareprodukten tätig ist. Osnovni erwirbt 100% der Anteile am Kapital von Unternehmen S, einem börsennotierten Unternehmen, das im gleichen Land gegründet wurde wie Osnovni, zu einem Preis von 160. Zum Zeitpunkt der Übernahme hatten die Aktien von Unternehmen S einen Gesamthandelswert von 100. Andere Kaufinteressenten für die Geschäftstätigkeit von Unternehmen S boten für das Unternehmen Beträge zwischen 120 und 130.

93. Zum Zeitpunkt der Übernahme belief sich das Anlagevermögen von Unternehmen S nur auf einen unerheblichen Betrag. Der Wert des Unternehmens beruhte in erster Linie auf entwickelten und teilentwickelten immateriellen Werten im Zusammenhang mit Softwareprodukten sowie den Kompetenzen seiner Mitarbeiter. Bei der für Rechnungslegungszwecke durchgeführten Kaufpreisallokation ordnete Osnovni den materiellen Vermögenswerten einen Wert von 10, den immateriellen Werten einen Wert von 60 und dem Goodwill einen Wert von 90 zu. Osnovni rechtfertigte den Kaufpreis von 160 in Präsentationen vor dem Verwaltungsrat mit dem komplementären Charakter der

existierenden Produkte der Osnovni-Gruppe und der Produkte sowie potenziellen Produkte von Unternehmen S.

94. Unternehmen T ist eine 100%ige Tochtergesellschaft von Osnovni. Osnovni hat Unternehmen T in der Vergangenheit im Rahmen von Lizenzvereinbarungen Exklusivrechte für alle seine immateriellen Werte im Zusammenhang mit den europäischen und asiatischen Märkten erteilt. Für die Zwecke dieses Beispiels wird unterstellt, dass alle vor der Übernahme von Unternehmen S geschlossenen Lizenzvereinbarungen mit Unternehmen T bezüglich der europäischen und asiatischen Märkte fremdvergleichskonform waren.

95. Unmittelbar nach der Übernahme von Unternehmen S löst Osnovni Unternehmen S auf und erteilt Unternehmen T danach eine unbefristete Exklusivlizenz für die immateriellen Rechte im Zusammenhang mit den Produkten von Unternehmen S auf den europäischen und asiatischen Märkten.

96. Bei der Bestimmung des fremdüblichen Preises für die immateriellen Werte von Unternehmen S, die im Rahmen der obengenannten Lizenzvereinbarung an Unternehmen T übertragen wurden, sollte dem im Übernahmepreis enthaltenen Aufschlag auf den ursprünglichen Handelswert der Anteile am Kapital von Unternehmen S Rechnung getragen werden. Soweit dieser Aufpreis für den komplementären Charakter der Produkte des Osnovni-Konzerns und der Produkte von Unternehmen S auf den europäischen und asiatischen Märkten, für die Unternehmen T die Lizenzen erworben hat, gezahlt wurde, sollte Unternehmen T für die übertragenen immateriellen Werte und Rechte an immateriellen Werten von Unternehmen S einen Betrag zahlen, der einen angemessenen Anteil am Aufschlag auf den Kaufpreis widerspiegelt. Soweit dieser Aufschlag ausschließlich Produktkomplementaritäten außerhalb der Märkte von Unternehmen T zuzuschreiben ist, sollte der Aufschlag auf den Kaufpreis bei der Bestimmung des von Unternehmen T zu entrichtenden Fremdvergleichspreises für die immateriellen Werte von Unternehmen S im Zusammenhang mit dem geografischen Markt von Unternehmen T unberücksichtigt bleiben. Der Wert, der den immateriellen Werten im Rahmen der für Rechnungslegungszwecke durchgeführten Kaufpreisallokation zugeordnet wurde, ist für Verrechnungspreiszwecke nicht maßgebend.

Beispiel 27

97. Unternehmen A ist die Muttergesellschaft eines multinationalen Konzerns, der seine Geschäftstätigkeit in Staat X ausübt. Unternehmen A besitzt Patente, Marken und Know-how in Bezug auf mehrere der vom multinationalen Konzern hergestellten und verkauften Produkte. Unternehmen B ist eine 100%ige Tochtergesellschaft von Unternehmen A. Unternehmen B übt seine gesamte Geschäftstätigkeit in Staat Y aus. Es besitzt auch Patente, Marken und Know-how im Zusammenhang mit Produkt M.

98. Aus vernünftigen wirtschaftlichen Gründen im Zusammenhang mit der Koordinierung der Aktivitäten des Konzerns auf dem Gebiet des Patentschutzes und der Bekämpfung der Markenfälschung beschließt der multinationale Konzern, sein Patenteigentum in Unternehmen A zu zentralisieren. Folglich verkauft Unternehmen B die Patente für Produkt M an Unternehmen A zu einem Pauschalpreis. Nach dem Verkauf trägt Unternehmen A die Verantwortung für die Ausübung aller laufenden Funktionen und übernimmt alle Risiken im Zusammenhang mit den Patenten für Produkt M. Auf der Basis einer detaillierten Vergleichbarkeits- und Funktionsanalyse kommt der multinationale Konzern zu der Schlussfolgerung, dass er nicht in der Lage ist, vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle zu identifizieren, die zur Bestimmung des Fremdvergleichspreises herangezogen werden könnten. Unternehmen A und Unternehmen B ziehen vernünftigerweise den Schluss, dass

die Anwendung von Bewertungsmethoden die am besten geeignete Verrechnungspreismethode darstellt, um zu bestimmen, ob der vereinbarte Preis fremdvergleichskonform ist.

99. Die für die Bewertung zuständigen Mitarbeiter wenden eine Bewertungsmethode an, bei der die Wirtschaftsgüter und Patente direkt evaluiert werden, womit für die Patente für Produkt M einen Nettobarwert nach Steuern von 80 ermittelt wird. Die Analyse basiert auf Lizenzgebühren, Abzinsungssätzen und der in der Branche, aus der Produkt M stammt, üblichen Nutzungsdauer. Jedoch bestehen wesentliche Unterschiede zwischen Produkt M sowie den relevanten Patentrechten im Zusammenhang mit Produkt M und den in der Branche üblichen Produkten und Rechten. Daher würden die in der Analyse verwendeten Lizenzvereinbarungen den für eine Analyse nach der Preisvergleichsmethode definierten Vergleichbarkeitskriterien nicht genügen. Bei der Bewertung wird versucht, Anpassungen zur Berücksichtigung dieser Unterschiede vorzunehmen.

100. Unternehmen A führt im Rahmen seiner Bewertung auch eine Analyse der Gesamtheit der Geschäftstätigkeit im Zusammenhang mit Produkt M auf der Basis abgezinster Cashflows durch. Dieser Analyse zufolge, die sich auf von Unternehmen A bei der Evaluierung potenzieller Übernahmen üblicherweise zugrunde gelegte Bewertungsparameter stützt, beläuft sich der Nettobarwert der gesamten Geschäftstätigkeit im Zusammenhang mit Produkt M auf 100. Die Differenz von 20 zwischen dem für die Gesamtheit der Geschäftstätigkeit im Zusammenhang mit Produkt M ermittelten Wert von 100 und dem für die Patente allein ermittelten Wert von 80 scheint keine geeignete Größe zu sein, um den Nettobarwert des Ertrags aus den von Unternehmen B ausgeübten Routinefunktionen widerzuspiegeln und den Wert der Marken und des Know-how, die bei Unternehmen B verblieben sind, angemessen zu erfassen. In diesem Fall sind weitergehende Analysen der Zuverlässigkeit des für die Patente ermittelten Werts von 80 erforderlich.

Beispiel 28

101. Unternehmen A ist die Muttergesellschaft eines multinationalen Konzerns, der seine Geschäftstätigkeit in Staat S ausübt. Unternehmen B ist Mitglied des multinationalen Konzerns und in Staat T tätig, Unternehmen C ist ebenfalls Mitglied des Konzerns und in Staat U tätig. Aus berechtigten wirtschaftlichen Gründen beschließt der multinationale Konzern, alle seine mit Geschäftstätigkeiten außerhalb von Staat S verbundenen immateriellen Werte an einem einzigen Standort zu zentralisieren. Folglich werden immaterielle Werte von Unternehmen B, einschließlich Patenten, Marken, Know-how und Kundenbeziehungen, gegen Zahlung eines Pauschalbetrags an Unternehmen C verkauft. Gleichzeitig beauftragt Unternehmen C Unternehmen B, als Auftragsfertiger für die Produkte zu agieren, die zuvor von Unternehmen B hergestellt und verkauft wurden, und zwar unter voller Übernahme der Risiken. Unternehmen C verfügt über das notwendige Personal und die erforderlichen Ressourcen, um die neu erworbenen Geschäftsbereiche zu verwalten, einschließlich der Weiterentwicklung der immateriellen Werte, die für die Geschäftstätigkeit von Unternehmen B erforderlich sind.

102. Der multinationale Konzern ist nicht in der Lage, vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle zu identifizieren, die in einer Verrechnungspreisanalyse zur Bestimmung des von Unternehmen C an Unternehmen B zu entrichtenden Fremdvergleichspreises herangezogen werden könnten. Auf der Basis einer detaillierten Vergleichbarkeits- und Funktionsanalyse kommt der multinationale Konzern zu dem Schluss, dass die am besten geeignete Verrechnungspreismethode in der Anwendung von Bewertungsmethoden zur Bestimmung des Werts der übertragenen immateriellen Werte besteht. Bei der Durchführung seiner

Bewertung ist der multinationale Konzern nicht in der Lage, für sämtliche der immateriellen Werte die verschiedenen mit ihnen assoziierten Cashflows in verlässlicher Weise zu trennen.

103. In diesem Fall könnte es zur Bestimmung der fremdvergleichskonformen Vergütung, die von Unternehmen C für die von Unternehmen B verkauften immateriellen Werte zu zahlen wäre, angemessen sein, den Gesamtwert der übertragenen immateriellen Werte zu ermitteln, anstatt zu versuchen, die Vermögenswerte einzeln zu bewerten. Dies würde sich insbesondere in einer Situation anbieten, in der ein erheblicher Unterschied zwischen der Summe der besten verfügbaren Schätzungen des Werts einzeln identifizierter immaterieller Werte und anderer Vermögenswerte, wenn diese getrennt bewertet werden, und dem Gesamtwert des Unternehmens besteht.

Beispiel 29

104. Das Unternehmen Pervichnyi ist die Muttergesellschaft eines multinationalen Konzerns, der in Staat X gegründet wurde und tätig ist. Vor Jahr 1 hat Pervichnyi Patente und Marken im Zusammenhang mit Produkt F entwickelt. Es stellte Produkt F in Staat X her und lieferte das Produkt an Vertriebstochtergesellschaften in aller Welt. Für die Zwecke dieses Beispiels wird unterstellt, dass den Vertriebstöchtern durchgehend fremdvergleichskonforme Preise in Rechnung gestellt wurden.

105. Zu Beginn von Jahr 1 gründet Pervichnyi eine 100%ige Tochtergesellschaft, Unternehmen S, in Staat Y. Um Kosten zu sparen, überträgt Pervichnyi die gesamte Produktion von Produkt F an Unternehmen S. Im Zeitpunkt der Gründung von Unternehmen S verkauft Pervichnyi die Patente und Marken im Zusammenhang mit Produkt F gegen Zahlung eines Pauschalbetrags an Unternehmen S. Unter diesen Umständen versuchen Pervichnyi und Unternehmen S, einen fremdvergleichskonformen Preis für die übertragenen immateriellen Werte unter Verwendung einer Bewertungsmethode auf der Basis abgezinster Cashflows zu ermitteln.

106. Dieser Bewertungsanalyse zufolge hätte Pervichnyi (nach fremdvergleichskonformer Vergütung aller von anderen Mitgliedern des multinationalen Konzerns ausgeübten Funktionen) einen verbleibenden Cashflow nach Steuern mit einem Barwert von 600 erzielen können, wenn es Produkt F weiterhin in Staat X hergestellt hätte. Die Bewertung aus Sicht des Käufers zeigt, dass Unternehmen S einen Cashflow nach Steuern mit einem Barwert von 1 100 erwirtschaften könnte, wenn es Eigentümer der immateriellen Werte und Hersteller des Produkts in Staat Y wäre. Die Differenz zwischen dem Barwert des verbleibenden Cashflows nach Steuern von Pervichnyi und dem Barwert des verbleibenden Cashflows nach Steuern von Unternehmen S ist mehreren Faktoren zuzuschreiben.

107. Eine andere Option würde für Pervichnyi darin bestehen, das Eigentum an den immateriellen Werten zu behalten und Unternehmen S oder einen alternativen Anbieter mit der Herstellung des Produkts in Staat Y zu beauftragen. In diesem Szenario könnte Pervichnyi seinen Schätzungen zufolge einen Cashflow nach Steuern mit einem Barwert von 875 erwirtschaften.

108. Bei der Bestimmung der fremdvergleichskonformen Vergütung für die von Pervichnyi an Unternehmen S übertragenen immateriellen Werte ist es wichtig, die Sichtweise beider am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen, die ihnen realistischerweise zur Verfügung stehenden Optionen und die spezifischen Gegebenheiten und Umstände des Falls zu berücksichtigen. Pervichnyi würde die immateriellen Werte sicherlich nicht zu einem Preis veräußern, bei dem er einen verbleibenden Cashflow nach Steuern mit einem Barwert

von weniger als 600 erzielen würde, was dem verbleibenden Cashflow entsprechen würde, den Pervichnyi erwirtschaften könnte, wenn es die immateriellen Werte behält und seine Geschäftstätigkeit weiterhin so ausübt wie in der Vergangenheit. Es besteht auch kein Grund zur Annahme, dass Pervichnyi die immateriellen Werte zu einem Preis verkaufen würde, bei dem er nach Steuern einen verbleibenden Cashflow mit einem Barwert von weniger als 875 erzielen würde. Wenn Pervichnyi die Kosteneinsparungen realisieren könnte, indem es ein anderes Unternehmen in einem Niedrigkostenumfeld mit der Fertigung der Produkte beauftragt, würde eine ihm realistischerweise zur Verfügung stehende Option darin bestehen, eine derartige Auftragsfertigung einzurichten. Dieser realistischerweise zur Verfügung stehenden Option sollte bei der Bestimmung des Verkaufspreises für die immateriellen Werte Rechnung getragen werden.

109. Von Unternehmen S kann nicht erwartet werden, dass es einen Preis zahlt, der ihm unter Berücksichtigung aller relevanten Gegebenheiten und Umstände einen Gewinn nach Steuern bringt, der geringer ist als der Gewinn, den es ohne den Geschäftsvorfall erwirtschaften könnte. Nach der Bewertungsmethode auf der Basis abgezinster Cashflows würde der Nettobarwert des verbleibenden Cashflows nach Steuern, den das Unternehmen durch die Nutzung der immateriellen Werte in seiner Geschäftstätigkeit generieren könnte, 1 100 betragen. Es könnte ein Preis ausgehandelt werden, der es Pervichnyi ermöglichen würde, einen Ertrag zu erzielen, der ebenso hoch oder höher ist als der Ertrag, den es mit anderen verfügbaren Optionen erzielen würde, und der dafür sorgt, dass Unternehmen S unter Berücksichtigung aller relevanten Gegebenheiten, einschließlich der voraussichtlichen Besteuerung des Geschäftsvorfalles selbst, eine positive Rendite auf seine Investitionen erhält.

110. In einer Verrechnungspreisanalyse, bei der eine Methode auf der Basis abgezinster Cashflows angewendet wird, müsste untersucht werden, wie unabhängige Unternehmen, die ihre Geschäftsvorfälle unter fremdüblichen Bedingungen abwickeln, die Kosteneinsparungen und voraussichtlichen Steuereffekte bei der Bestimmung des Preises für die immateriellen Werte berücksichtigen würden. Dieser Preis sollte aber in der Bandbreite zwischen dem Preis angesiedelt sein, bei dem Pervichnyi einen verbleibenden Cashflow nach Steuern erzielen würde, der dem aus anderen realistischerweise zur Verfügung stehenden Optionen entspräche, und dem Preis, der Unternehmen S unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Besteuerung des Geschäftsvorfalles selbst eine positive Rendite auf seine Investition und seine Risiken bieten würde.

111. Der in diesem Beispiel dargelegte Sachverhalt und die vorstehende Analyse sind natürlich sehr stark vereinfacht im Vergleich zu der Analyse, die in einem tatsächlichen Geschäftsvorfall erforderlich wäre. Dennoch kommt in dieser Analyse die Bedeutung zum Ausdruck, die der Berücksichtigung aller relevanten Gegebenheiten und Umstände bei einer Untersuchung auf Basis abgezinster Cashflows, der Evaluierung der Sichtweise beider am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen in einer solchen Untersuchung sowie der Berücksichtigung der realistischerweise zur Verfügung stehenden Optionen beider Beteiligten bei der Durchführung der Verrechnungspreisanalyse zukommt.

KONZERNINTERNE DIENSTLEISTUNGEN MIT GERINGER WERTSCHÖPFUNG

Änderungen in Kapitel VII der Verrechnungspreisleitlinien

Zusammenfassung

In Aktionspunkt 10 des BEPS-Aktionsplans werden die G20- und OECD-Staaten angewiesen, Verrechnungspreisvorschriften zum Schutz vor üblichen Formen gewinnverkürzender Zahlungen, wie beispielsweise Verwaltungsvergütungen und Konzernumlagen, zu erarbeiten.

In diesem Kapitel des Berichts wird ein optionaler, vereinfachter Ansatz für Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung eingeführt. Darüber hinaus werden einige Änderungen und Klarstellungen im Hinblick auf andere Ziffern von Kapitel VII der Verrechnungspreisleitlinien vorgenommen. Die Abschnitte A bis C und die Änderungen an einigen Ziffern dieser Abschnitte werden in diesen Bericht aufgenommen, um den Kontext des neuen Abschnitts D zu konzerninternen Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung in Kapitel VII der Verrechnungspreisleitlinien aufzuzeigen²².

Abschnitt D über konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung enthält Leitlinien zur Erzielung des notwendigen Gleichgewichts zwischen einer angemessenen fremdvergleichskonformen Aufteilung der für konzerninterne Dienstleistungen berechneten Entgelte zwischen den Mitgliedern eines multinationalen Konzerns einerseits und dem erforderlichen Schutz des Steuersubstrats der Zahlungsleisterstaaten andererseits. In diesem Bericht wird insbesondere ein optionaler, vereinfachter Ansatz vorgeschlagen, der:

- eine breite Kategorie üblicher konzerninterner Dienstleistungen festlegt, die einen sehr begrenzten Gewinnaufschlag auf die Kosten rechtfertigen,
- einen einheitlichen Aufteilungsschlüssel für alle Empfänger dieser konzerninternen Dienstleistungen anwendet und
- die Transparenz durch konkrete Berichtspflichten erhöht, einschließlich einer Dokumentation, aus der die Bestimmung des betreffenden Kostenpools hervorgeht.

Der Ansatz zielt darauf ab, den Zahlungsleisterstaaten zu garantieren, dass das System, durch das die Kosten aufgeteilt werden, zu einer Gleichbehandlung aller verbundenen Unternehmen führt, die unter vergleichbaren Umständen tätig sind. Außerdem soll dieser Ansatz durch eine allgemeine Einigung auf die in der Kostenbemessungsgrundlage enthaltenen Kostenkategorien und eine allgemeine Einigung auf den zu erhebenden moderaten Kostenaufschlag von 5% sicherstellen, dass keine überhöhten Preise berechnet werden. Darüber hinaus können die Zahlungsleisterstaaten aufgrund der Transparenz des Ansatzes feststellen, ob Intermediäre, die möglicherweise keine oder nur geringe Funktionen ausüben und möglicherweise dazu dienen, die konzerninternen Dienstleistungsvergütungen künstlich zu erhöhen, zwischengeschaltet wurden.

Die Leitlinien sehen vor, dass der Vorteilstest des Staats des Zahlungsleisters aufgrund der Konzeption des optionalen, vereinfachten Ansatzes vereinfacht und gelockert wird. Wenn der optionale, vereinfachte Ansatz angewendet wird, tritt die Annahme, dass Unternehmen nur dann bereit sind, Kosten zu tragen, wenn es wirtschaftliche Gründe dafür gibt, sowie die Gewissheit, dass dieser Ansatz für die Mitglieder eines multinationalen Konzerns unter vergleichbaren Umständen zu einer Gleichbehandlung dieser Kosten führt, an die Stelle der für andere konzerninterne Dienstleistungsvergütungen üblichen detaillierten Prüfung der entstandenen Vorteile. Dieser Ansatz ermöglicht es den Steuerverwaltungen, Ressourcen für die Identifizierung und Prüfung von Verrechnungspreisfällen freizusetzen, bei denen das Risiko, auf Gewinnverkürzungs- und Gewinnverlagerungsprobleme zu stoßen, größer ist.

Allerdings haben einige Staaten darauf hingewiesen, dass überhöhte konzerninterne Verwaltungsvergütungen und Konzernumlagen eines ihrer zentralen Gewinnverkürzungs- und Gewinnverlagerungsprobleme darstellen. Um diesen Staaten die Gewissheit zu geben, dass der optionale, vereinfachte Ansatz nicht zu gewinnverkürzenden Zahlungen führt, wird darauf hingewiesen, dass die Staaten, die die Umsetzung des Ansatzes in Erwägung ziehen, dies in Kombination mit der Einführung einer Obergrenze tun können. Wenn die nach dem Ansatz erforderlichen Zahlungen für konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung diesen Grenzwert übersteigen, können die Steuerverwaltungen eine vollständige Verrechnungspreisanalyse durchführen, in deren Rahmen die entstandenen Vorteile durch Belege detailliert nachzuweisen sind. In Kombination mit dem Auftrag der G20-Arbeitsgruppe Entwicklung an die internationalen Organisationen, Instrumentarien zu entwickeln, die von Entwicklungsländern als Schutz vor gewinnverkürzenden Zahlungen eingesetzt werden können, zielt diese Maßnahme darauf ab, Entwicklungsländern zu helfen, ihr Steuersubstrat vor überhöhten konzerninternen Dienstleistungsvergütungen zu schützen.

Um effektiv zu sein, muss der in diesem Kapitel des Berichts erörterte vereinfachte Ansatz in einem möglichst großen geografischen Raum eingeführt und angewendet werden und sowohl im Staat des konzerninternen Leistungserbringers als auch im Staat des konzerninternen Leistungsempfängers anerkannt werden. Da es wichtig ist, den Ansatz sowohl rasch als auch umfassend einzuführen, haben die am BEPS-Projekt beteiligten Staaten eine zweistufige Umsetzung vereinbart. Der erste Schritt besteht darin, dass eine große Gruppe von Staaten diesen optionalen Mechanismus ermöglicht, indem sie ihn vor 2018 in ihren Staaten für anwendbar erklärt. Mit dem zweiten Schritt wird anerkannt, dass weitere Analysen über die Konzeption des Grenzwerts und andere für einige Staaten wichtige Umsetzungsfragen hilfreich wären, um eine noch umfassendere Einführung des vereinfachten Ansatzes zu erreichen. Deshalb werden Folgearbeiten zur Konzeption des Grenzwerts und zu anderen Umsetzungsfragen durchgeführt werden. Diese Arbeiten werden vor Ende 2016 abgeschlossen werden und weitere Staaten in die Lage versetzen, sich der Gruppe von Staaten anzuschließen, die den optionalen Mechanismus bereits zulassen. Im Rahmen der Folgearbeiten zur Umsetzung wird klargestellt werden, welche Staaten die Safe-Harbour-Regelung für konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung übernehmen. Bisher hat eine deutliche Mehrheit der assoziierten Staaten des BEPS-Projekts angegeben, dass sie den vereinfachten Ansatz zulassen werden, sobald die Einführung eines solchen Ansatzes in ihrem nationalen Kontext machbar ist. Die anderen assoziierten Staaten des BEPS-Projekts haben angegeben, dass sie die Einführung des Ansatzes in Erwägung ziehen, dass die endgültige Entscheidung für sie jedoch von den Ergebnissen der Folgearbeiten zur Umsetzung abhängt.

Die bisherigen Bestimmungen von Kapitel VII der Verrechnungspreisleitlinien werden vollständig gestrichen und durch den folgenden Text ersetzt.

A. Einleitung

7.1 Dieses Kapitel befasst sich mit verrechnungspreisrelevanten Fragen bei der Feststellung, ob ein Unternehmen eines multinationalen Konzerns für andere Konzernunternehmen Dienstleistungen erbracht hat und wie gegebenenfalls für solche konzerninternen Dienstleistungen fremdübliche Preise festzusetzen sind. Das Kapitel befasst sich nicht – beziehungsweise nur beiläufig – mit der Frage, ob Dienstleistungen im Rahmen einer Kostenumlagevereinbarung erbracht wurden und wie die angemessene fremdvergleichskonforme Preisgestaltung gegebenenfalls auszusehen hat. Kostenumlagevereinbarungen werden in Kapitel VIII behandelt.

7.2 Fast jeder multinationale Konzern muss dafür sorgen, dass seinen Mitgliedern eine breite Palette von Dienstleistungen zur Verfügung steht, insbesondere administrative und technische Dienstleistungen, Finanzdienstleistungen und kaufmännische Dienstleistungen. Zu diesen Dienstleistungen können auch Management-, Koordinierungs- und Kontrollfunktionen für den Gesamtkonzern gehören. Die Kosten für die Erbringung solcher Dienstleistungen können zunächst von der Muttergesellschaft, von einem oder mehreren eigens dafür bestimmten Konzernunternehmen („ein Dienstleistungszentrum des Konzerns“) oder von anderen Konzernunternehmen getragen werden. Ein unabhängiges Unternehmen, das eine Dienstleistung benötigt, kann diese Dienstleistung von einem spezialisierten Dienstleistungsunternehmen beziehen oder aber selbst (d.h. betriebsintern) erbringen. Ähnlich kann ein Mitglied eines multinationalen Konzerns, das eine Dienstleistung benötigt, diese Dienstleistung von einem unabhängigen Unternehmen oder von einem oder mehreren verbundenen Unternehmen im selben Konzern (d.h. konzernintern) beziehen oder aber selbst erbringen. Zu den konzerninternen Dienstleistungen zählen oft solche, die extern auch von unabhängigen Unternehmen angeboten werden (wie etwa juristische Dienstleistungen und Dienstleistungen im Bereich des Rechnungswesens), zusätzlich zu jenen Dienstleistungen, die in der Regel intern erbracht werden (beispielsweise von einem Unternehmen als Eigenleistung für sich selbst, wie etwa zentrales Rechnungswesen, Finanzierungsberatung oder Personalschulung). Es ist nicht im Interesse eines multinationalen Konzerns, unnötige Kosten zu tragen, es ist vielmehr in seinem Interesse, konzerninterne Dienstleistungen effizient zu erbringen. Die Anwendung der in diesem Kapitel aufgeführten Leitlinien sollte sicherstellen, dass die Dienstleistungen sachgerecht identifiziert werden und dass die damit verbundenen Kosten angemessen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz innerhalb des multinationalen Konzerns aufgeteilt werden.

7.3 Konzerninterne Vereinbarungen über die Erbringung von Dienstleistungen sind gelegentlich mit Vereinbarungen zur Übertragung von Waren oder immateriellen Werten (oder deren Lizenzierung) verbunden. In einigen Fällen, wie etwa bei Know-how-Verträgen, die ein Dienstleistungselement aufweisen, kann es sehr schwierig sein festzustellen, wo die Grenze zwischen der Übertragung von immateriellen Werten oder von Rechten an immateriellen Werten und der Erbringung von Dienstleistungen genau verläuft. Nebenleistungen treten häufig im Zusammenhang mit dem Technologietransfer auf. Es kann deshalb notwendig sein, die in Kapitel III enthaltenen Leitlinien hinsichtlich der Zusammenfassung und Trennung von Geschäftsvorfällen zu berücksichtigen, wenn bei einem Geschäftsvorfall sowohl Dienstleistungen erbracht als auch Vermögenswerte übertragen werden.

7.4 Konzerninterne Dienstleistungen können je nach multinationalem Konzern sehr unterschiedlich sein, und ebenso unterschiedlich ist der Nutzen oder der erwartete Nutzen, der einem oder mehreren Konzernunternehmen durch diese Dienstleistungen entsteht. Jeder Fall ist nach seinen individuellen Gegebenheiten und Umständen und nach den konzerninternen Vereinbarungen zu beurteilen. In einem dezentralisierten Konzern kann beispielsweise die Muttergesellschaft ihre konzerninterne Tätigkeit darauf beschränken, ihre Investitionen in die Tochtergesellschaften in ihrer Eigenschaft als Anteilseigner zu überwachen. Im Gegensatz dazu können in einem zentralisierten oder integrierten Konzern der Aufsichts- oder Verwaltungsrat und das gehobene Management der Muttergesellschaft wichtige Entscheidungen bezüglich der Angelegenheiten ihrer Tochtergesellschaften treffen, und die Muttergesellschaft kann die Umsetzung dieser Entscheidungen unterstützen, indem sie allgemeine und Verwaltungstätigkeiten für ihre Tochtergesellschaften sowie operative Tätigkeiten wie Treasury Management, Marketing und das Lieferkettenmanagement durchführt.

B. Wichtigste Fragen

7.5 Bei der Analyse von Verrechnungspreisen für konzerninterne Dienstleistungen stellen sich zwei Fragen. Die erste lautet, ob tatsächlich konzerninterne Dienstleistungen erbracht wurden. Bei der zweiten geht es darum, die konzerninterne Vergütung für solche Dienstleistungen in Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz für steuerliche Zwecke zu bestimmen. Beide Fragen werden nachstehend erörtert.

B.1. Ermittlung, ob konzerninterne Dienstleistungen erbracht wurden

B.1.1. Vorteilstest

7.6 Nach dem Fremdvergleichsgrundsatz sollte die Frage, ob eine konzerninterne Dienstleistung erbracht wird, wenn ein Konzernunternehmen für ein oder mehrere Konzernunternehmen eine Tätigkeit ausübt, davon abhängen, ob die Tätigkeit dem jeweiligen Konzernunternehmen einen wirtschaftlichen oder kommerziellen Nutzen verschafft, der seine Geschäftsposition stärkt oder sichert. Dies lässt sich feststellen, indem man prüft, ob ein unabhängiges Unternehmen unter vergleichbaren Umständen bereit gewesen wäre, diese Tätigkeit zu vergüten, wenn sie von einem unabhängigen Unternehmen ausgeübt worden wäre, oder ob es diese Tätigkeit im eigenen Unternehmen als Eigenleistung erbracht hätte. Wäre das unabhängige Unternehmen nicht bereit gewesen, diese Tätigkeit zu vergüten oder diese für sich selbst als Eigenleistung zu erbringen, dürfte diese Tätigkeit nach dem Fremdvergleichsgrundsatz üblicherweise nicht als konzerninterne Dienstleistung anzusehen sein.

7.7 Die oben beschriebene Analyse hängt relativ eindeutig von den tatsächlichen Gegebenheiten und Umständen ab; es ist allgemein nicht möglich, kategorisch darzulegen, welche Tätigkeiten die Erbringung konzerninterner Dienstleistungen begründen und welche nicht. Allerdings können erläuternde Hinweise gegeben werden, wie diese Analyse auf einige Arten von Dienstleistungen anzuwenden ist, die in multinationalen Konzernen häufig erbracht werden.

7.8 Manche konzerninterne Dienstleistungen werden von einem Mitglied eines multinationalen Konzerns erbracht, um einen festgestellten Bedarf eines oder mehrerer Konzernunternehmen zu decken. In einem solchen Fall wird es relativ einfach festzustellen sein, ob eine Dienstleistung erbracht wurde. Üblicherweise wird ein unabhängiges Unternehmen unter vergleichbaren Umständen den festgestellten Dienstleistungsbedarf durch Erbrin-

gung einer entsprechenden Eigenleistung oder durch Bezug einer Fremdleistung decken. In einem solchen Fall wird somit üblicherweise eine konzerninterne Dienstleistung zu bejahen sein. Beispielsweise wird eine konzerninterne Dienstleistung in der Regel dann vorliegen, wenn ein verbundenes Unternehmen Produktionsanlagen eines anderen Unternehmens desselben Konzerns repariert. Es ist jedoch von entscheidender Bedeutung, den Steuerverwaltungen eine verlässliche Dokumentation vorzulegen, damit sie überprüfen können, ob die Kosten vom Dienstleistungserbringer getragen wurden.

B.1.2. Anteilseignertätigkeiten

7.9 Eine komplexere Analyse ist erforderlich, wenn ein verbundenes Unternehmen Tätigkeiten ausübt, die mehrere Unternehmen des Konzerns oder den Konzern als Ganzes betreffen. In einem kleinen Bereich solcher Fälle kann eine konzerninterne Tätigkeit in Bezug auf Konzernunternehmen ausgeführt werden, obwohl seitens dieser Konzernunternehmen kein Bedarf danach besteht (und diese auch nicht bereit wären, hierfür ein Entgelt zu entrichten, wenn sie unabhängige Unternehmen wären). Dies könnte für eine Tätigkeit der Fall sein, die ein konzernzugehöriges Unternehmen (üblicherweise die Muttergesellschaft oder eine regionale Holdinggesellschaft) nur wegen seiner Beteiligung an einem oder mehreren Konzernunternehmen durchführt, d.h. in seiner Eigenschaft als Anteilseigner. Diese Art von Tätigkeit würde nicht als konzerninterne Dienstleistung betrachtet, und es besteht folglich kein Grund, anderen Konzernmitgliedern dafür ein Entgelt in Rechnung zu stellen. Die mit dieser Art von Tätigkeit verbundenen Kosten sollten stattdessen auf der Ebene der Anteilseigner getragen und zugeordnet werden. Diese Art von Tätigkeit kann als „shareholder activity“ („Anteilseignertätigkeit“) bezeichnet werden, die von dem im Bericht von 1979 verwendeten allgemeineren Ausdruck „stewardship activity“ („Kontrollfunktion der Muttergesellschaft als beherrschende Gesellschafterin“) zu unterscheiden ist. „Stewardship activities“ umfassen zahlreiche Aktivitäten eines Anteilseigners, zu denen auch die Erbringung von Dienstleistungen für andere Konzernunternehmen zählen kann, wie beispielsweise Dienstleistungen eines Koordinierungszentrums. Zu diesen letzteren Aktivitäten, die keine „shareholder activities“ darstellen, zählen etwa die Detailplanung für bestimmte Vorhaben, Leitungsaufgaben oder technische Beratung in Notfällen („trouble shooting“) und in einigen Fällen auch die Unterstützung bei der täglichen Geschäftsführung.

7.10 Im Folgenden werden Beispiele von Kosten aufgeführt, die nach Maßgabe des in Ziffer 7.6 dargelegten Kriteriums mit Anteilseignertätigkeiten verbunden sind:

- a) Kosten im Zusammenhang mit der juristischen Struktur der Muttergesellschaft selbst, z.B. mit Gesellschafterversammlungen der Muttergesellschaft, der Ausgabe von Anteilen an der Muttergesellschaft, der Börsennotierung der Muttergesellschaft und den Kosten des Aufsichtsrats;
- b) Kosten im Zusammenhang mit den Berichtspflichten (einschließlich der Rechnungslegung und -prüfung) der Muttergesellschaft, einschließlich der Konsolidierung der Rechnungslegung, Kosten im Zusammenhang mit einer ausschließlich im Interesse der Muttergesellschaft durchgeführten Prüfung der Rechnungslegung der Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft sowie Kosten im Zusammenhang mit der Erstellung des Konzernabschlusses des multinationalen Konzerns (in der Praxis müssen die den Tochterunternehmen vor Ort entstandenen Kosten jedoch möglicherweise nicht an die Muttergesellschaft oder die Holdinggesellschaft weitergegeben werden, wenn die Identifizierung und Isolierung dieser Kosten mit unverhältnismäßig großem Aufwand verbunden wäre);

- c) Kosten der Geldbeschaffung zum Erwerb der Beteiligungen und Kosten im Zusammenhang mit den Investor-Relations der Muttergesellschaft, beispielsweise mit der Kommunikationsstrategie gegenüber Anteilseignern der Muttergesellschaft, Finanzanalysten, Fonds und anderen Unternehmensbeteiligten der Muttergesellschaft;
- d) Kosten im Zusammenhang mit der Einhaltung der maßgeblichen Steuergesetze durch die Muttergesellschaft;
- e) Nebenkosten im Zusammenhang mit der Unternehmensführung (Corporate Governance) des multinationalen Konzerns als Ganzes.

Wenn eine Muttergesellschaft hingegen beispielsweise Geldmittel für ein anderes Unternehmen des Konzerns beschafft, welche dieses für den Erwerb einer neuen Gesellschaft verwendet, wird man üblicherweise davon ausgehen, dass die Muttergesellschaft dem Konzernunternehmen eine Dienstleistung erbringt. Der Bericht von 1984 erwähnt auch „Kosten für geschäftsführende und leitende (Controlling) Tätigkeiten, in Bezug auf die Unternehmensführung und Sicherung der über Beteiligungen getätigten Kapitalanlage als solche“. Ob diese Tätigkeiten unter den in diesen Leitlinien definierten Begriff „Anteilseignertätigkeiten“ fallen, bestimmt sich danach, ob es sich unter vergleichbaren Gegebenheiten und Umständen um eine Tätigkeit handelt, für die ein unabhängiges Unternehmen bereit wäre, eine Vergütung zu entrichten, oder die es als Eigenleistung für sich selbst erbringen würde. Wenn ein Konzernunternehmen Tätigkeiten wie die vorstehend beschriebenen nicht nur wegen seiner Beteiligungen am Kapital anderer Konzernunternehmen ausübt, handelt es sich nicht um Anteilseignertätigkeiten und es sollte davon ausgegangen werden, dass dieses Unternehmen eine Dienstleistung für die Muttergesellschaft oder die Holdinggesellschaft erbringt, für die die in diesem Kapitel aufgeführten Leitlinien gelten.

B.1.3. Doppelarbeit

7.11 Im Allgemeinen wird man von keiner konzerninternen Dienstleistung sprechen können, wenn ein Konzernunternehmen Tätigkeiten für ein anderes Konzernunternehmen durchführt, die lediglich eine Dienstleistung duplizieren, die ein anderes Konzernunternehmen bereits als Eigenleistung erbracht oder von einem Dritten bezogen hat. Eine Ausnahme mag es sein, wenn die Doppelarbeit nur vorübergehender Art ist, beispielsweise wenn ein Konzern eine Umstrukturierung zwecks Zentralisierung der Geschäftsführungsfunktionen vornimmt. Eine andere Ausnahme kann vorliegen, wenn die Doppelarbeit der Verringerung des Risikos falscher Unternehmensentscheidungen dient (beispielsweise bei Einholung einer zweiten Rechtsmeinung in derselben Angelegenheit). Bei jeder Prüfung einer möglichen Duplizierung von Dienstleistungen müssen die Art der Dienstleistungen sowie die Gründe, weshalb das Unternehmen ungeachtet der Effizienzprinzipien Kosten zu duplizieren scheint, im Einzelnen identifiziert werden. Die Tatsache, dass ein Unternehmen beispielsweise Marketingdienstleistungen in Eigenleistung erbringt und darüber hinaus von einem Konzernunternehmen Marketingdienstleistungen in Rechnung gestellt bekommt, reicht allein nicht aus, um eine Duplizierung von Dienstleistungen festzustellen, da Marketing ein breit gefasster Begriff ist, der viele Tätigkeitsebenen abdeckt. Bei der Prüfung der vom Steuerpflichtigen vorgelegten Informationen kann festgestellt werden, dass die konzerninternen Dienstleistungen sich von den in Eigenleistung ausgeübten Tätigkeiten unterscheiden oder dass sie zusätzliche oder ergänzende Aktivitäten darstellen. Das Vorteilskriterium wäre dann für die Elemente der konzerninternen Dienstleistungen erfüllt, die keine Doppelarbeit darstellen. In einigen regulierten Sektoren ist vorgeschrieben, dass die Kontrollfunktionen sowohl vor Ort als auch auf Konzernebene von der Muttergesellschaft wahrgenommen werden; solche Auflagen sollten nicht zu einer Versagung der Anerkennung wegen Doppelarbeit führen.

B.1.4. Zufällig entstehende Vorteile

7.12 Es gibt einige Fälle, wo ein Konzernunternehmen, etwa ein Anteilseigner oder ein Koordinierungszentrum, eine konzerninterne Dienstleistung nur für bestimmte Konzernunternehmen erbringt, dabei jedoch zufällig anderen Konzernunternehmen Vorteile verschafft. Beispiele hierfür wären die Analyse von Fragen betreffend die Umstrukturierung des Konzerns, den Erwerb neuer Konzernunternehmen und die Aufgabe eines Geschäftsbereichs. Diese Tätigkeiten können konzerninterne Dienstleistungen für die betroffenen Konzernunternehmen begründen, beispielsweise für jene Konzernunternehmen, die die Übernahme tätigen oder einen ihrer Geschäftsbereiche aufgeben; diese Tätigkeiten können aber auch für andere Konzernunternehmen einen wirtschaftlichen Vorteil darstellen, die nicht direkt an der zu treffenden Entscheidung beteiligt sind, weil die Analyse nützliche Informationen über ihre eigene Geschäftstätigkeit liefern kann. Solche zufällig entstehenden Vorteile bewirken gewöhnlich nicht, dass die anderen Konzernunternehmen so behandelt werden, als würde ihnen eine konzerninterne Dienstleistung erbracht, da die Tätigkeiten, die die Vorteile verursachen, nicht der Art sind, für die ein unabhängiges Unternehmen bereit wäre, eine Vergütung zu entrichten.

7.13 Gleichmaßen sollte ein verbundenes Unternehmen nicht so betrachtet werden, als hätte es eine konzerninterne Dienstleistung empfangen, wenn ihm zufällige Vorteile lediglich durch seine Zugehörigkeit zu einem größeren Konzern und nicht aufgrund der Ausübung einer bestimmten Tätigkeit entstehen. Beispielsweise wird keine Dienstleistung empfangen, wenn ein verbundenes Unternehmen einzig aufgrund seiner Zugehörigkeit zum Konzern ein höheres Kreditrating aufweist, als dies ohne die Konzernzugehörigkeit der Fall wäre; jedoch wird eine konzerninterne Dienstleistung üblicherweise dann vorliegen, wenn das höhere Kreditrating auf einer Garantie eines anderen Konzernunternehmens beruht oder wenn das Unternehmen von bewussten konzertierten Aktionen im Zusammenhang mit weltweiten Marketing- und Public-Relations-Kampagnen profitiert. In dieser Hinsicht sollte man zwischen einer passiven Verbindung und der aktiven Werbung für die Vorzüge des Konzerns unterscheiden, welche die Gewinnerzielungsmöglichkeiten bestimmter Unternehmen des Konzerns eindeutig erhöht. Jeder Fall ist nach seinen Gegebenheiten und Umständen zu entscheiden. Vgl. Abschnitt D.8 von Kapitel I über Synergien innerhalb eines multinationalen Konzerns.

B.1.5. Zentrale Dienstleistungen

7.14 Andere Tätigkeiten, welche den Konzern in seiner Gesamtheit betreffen können, sind solche, die bei der Muttergesellschaft oder in einem oder mehreren Dienstleistungszentren des Konzerns (etwa einer regionalen Verwaltungsgesellschaft) zentral ausgeübt und dem Konzern (oder mehreren Konzernunternehmen) zur Verfügung gestellt werden. Die zentral ausgeübten Tätigkeiten hängen von der Art der Geschäftstätigkeit und von der Organisationsstruktur des Konzerns ab; gewöhnlich können sie administrative Dienstleistungen wie Planung, Koordinierung, Budgetkontrolle, Finanzberatung, Rechnungswesen, Rechnungsprüfung, Rechtsberatung, Factoring und Computerdienstleistungen umfassen, ebenso Finanzdienstleistungen wie etwa die Überwachung von Zahlungsströmen und Zahlungsfähigkeit, Kapitalerhöhungen, Darlehensverträge, die Verwaltung der Zins- und Wechselkursrisiken und die Refinanzierung, Unterstützung im Produktions-, Einkaufs-, Vertriebs- und Marketingbereich sowie Dienstleistungen in Personalangelegenheiten wie Einstellung und Schulung. Dienstleistungszentren des Konzerns sind oft auch für Auftragsverwaltung, Kundendienst und Callcenter sowie Forschung und Entwicklung zuständig oder verwalten und sichern immaterielle Werte für den gesamten multinationalen Konzern oder für Teile

davon. Bei diesen Tätigkeiten wird man in der Regel von konzerninternen Dienstleistungen ausgehen, da es sich dabei um solche handelt, für die unabhängige Unternehmen bereit gewesen wären, eine Vergütung zu entrichten, oder die sie als Eigenleistung für sich erbracht hätten.

B.1.6. Form der Vergütung

7.15 Bei der Überlegung, ob für die Erbringung von Dienstleistungen zwischen unabhängigen Unternehmen ein Entgelt verlangt würde, ist auch wichtig zu berücksichtigen, wie eine fremdübliche Gegenleistung gestaltet würde, wenn der Geschäftsvorfall zwischen unabhängigen Unternehmen unter fremdüblichen Bedingungen getätigt worden wäre. Beispielsweise kann bei Finanzdienstleistungen wie Darlehensgewährungen, Devisen- und Sicherungsgeschäften die gesamte Vergütung bereits in der Marge enthalten sein, in welchem Fall ein zusätzliches Dienstleistungsentgelt nicht angebracht wäre. Gleichmaßen kann bei einigen Einkaufs- und Beschaffungsdienstleistungen ein Provisionselement im Preis der beschafften Produkte oder Dienstleistungen enthalten sein, so dass eine separate Dienstleistungsvergütung möglicherweise nicht angemessen ist.

7.16 Ein weiteres Problem ergibt sich in Bezug auf Dienstleistungen, die „auf Abruf“ erbracht werden. Es stellt sich die Frage, ob die Verfügbarhaltung solcher Dienstleistungen an sich eine gesonderte Dienstleistung darstellt, für die eine fremdübliche Vergütung (zusätzlich zu einer etwaigen Vergütung für tatsächlich erbrachte Dienstleistungen) bestimmt werden sollte. Eine Muttergesellschaft oder ein oder mehrere Dienstleistungszentren des Konzerns können bereitstehen, um jederzeit Dienstleistungen wie etwa finanzielle, administrative, technische, rechtliche oder steuerrechtliche Beratung und Unterstützung für Unternehmen des Konzerns zu erbringen. In diesem Fall kann für verbundene Unternehmen dadurch eine Dienstleistung erbracht werden, dass Personal, Ausrüstung usw. entsprechend zur Verfügung gehalten werden. Eine konzerninterne Dienstleistung liegt insoweit vor, als man vernünftigerweise erwarten kann, dass ein unabhängiges Unternehmen unter vergleichbaren Umständen ein Entgelt für diese „auf Abruf“ zur Verfügung stehenden Dienstleistungen zahlen würde, um deren Verfügbarkeit im Bedarfsfall zu gewährleisten. So kann es beispielsweise vorkommen, dass ein unabhängiges Unternehmen einem Anwaltsbüro ein jährliches Entgelt zahlt, um sich so den Anspruch auf Rechtsberatung und Prozessvertretung zu sichern, falls es zu einem Rechtsstreit kommt. Ein weiteres Beispiel wäre ein Vertrag mit einem IT-Dienstleistungsunternehmen, um im Fall eines Computernetz-ausfalls sofort Hilfe zu erhalten.

7.17 Diese Dienstleistungen können auf Abruf zur Verfügung stehen, und ihr Umfang und ihre Bedeutung können sich von Jahr zu Jahr ändern. Es ist aber unwahrscheinlich, dass ein unabhängiges Unternehmen eine Vergütung für auf Abruf zur Verfügung stehende Dienstleistungen entrichtet, wenn die Wahrscheinlichkeit, dass die Dienstleistung benötigt wird, gering ist, wenn der Vorteil von auf Abruf zur Verfügung stehenden Dienstleistungen unerheblich ist oder wenn die fraglichen Dienstleistungen prompt und problemlos aus anderen Quellen bezogen werden können, ohne dass diesbezügliche Vereinbarungen notwendig wären. Daher sollten die einem Konzernunternehmen durch die Abrufvereinbarung entstehenden Vorteile untersucht werden – etwa indem man prüft, in welchem Umfang die betreffenden Dienstleistungen im Zeitraum von mehreren Jahren in Anspruch genommen wurden, anstatt nur in dem Jahr, in dem eine Vergütung erfolgen soll –, bevor man bestimmt, ob eine konzerninterne Dienstleistung erbracht wurde.

7.18 Die Tatsache, dass eine Zahlung an ein verbundenes Unternehmen für angebliche Dienstleistungen geleistet wurde, kann dabei helfen zu bestimmen, ob tatsächlich

Dienstleistungen erbracht wurden; allerdings ist eine bloße Zahlungsbezeichnung, wie beispielsweise „Verwaltungsgebühren“, nicht als Anscheinsbeweis dafür anzusehen, dass solche Dienstleistungen tatsächlich erbracht wurden. Andererseits berechtigt aber das Fehlen von Zahlungen oder Vertragsvereinbarungen auch nicht automatisch zu dem Schluss, dass keine konzerninternen Dienstleistungen erbracht wurden.

B.2. Ermittlung einer fremdüblichen Vergütung

B.2.1. Allgemeines

7.19 Sobald bestimmt wurde, dass eine konzerninterne Dienstleistung erbracht wurde, ist es erforderlich – wie bei anderen konzerninternen Übertragungen – zu bestimmen, ob der Vergütungsbetrag, sofern ein solcher berechnet wurde, in Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz steht. Dies bedeutet, dass die Vergütung für konzerninterne Dienstleistungen der Vergütung entsprechen sollte, die zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen berechnet und akzeptiert worden wäre. Somit sollten solche Geschäftsvorfälle nicht lediglich deshalb, weil es sich um Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen handelt, steuerlich anders behandelt werden als vergleichbare Geschäftsvorfälle zwischen unabhängigen Unternehmen.

B.2.2. Identifizierung tatsächlicher Vereinbarungen für die Vergütung konzerninterner Dienstleistungen

7.20 Um den gegebenenfalls tatsächlich für Dienstleistungen berechneten Betrag zu ermitteln, wird die Steuerverwaltung festzustellen haben, ob bzw. welche Vereinbarungen tatsächlich zur Unterstützung von Zahlungen für die Erbringung von Dienstleistungen zwischen den verbundenen Unternehmen geschlossen wurden.

B.2.2.1. Methoden der direkten Preisverrechnung

7.21 In bestimmten Fällen wird man problemlos die den Vergütungen für konzerninterne Dienstleistungen zugrunde liegenden Vereinbarungen ermitteln können. Dabei handelt es sich um Fälle, bei denen der multinationale Konzern die Methode der direkten Preisverrechnung anwendet, d.h. wo den verbundenen Unternehmen bestimmte Dienstleistungen in Rechnung gestellt werden. Im Allgemeinen hat die Methode der direkten Preisverrechnung für die Steuerverwaltungen in der Praxis einen großen Vorteil, da sich mit ihrer Hilfe die erbrachte Dienstleistung und die Bemessungsgrundlage für die Zahlung eindeutig feststellen lassen. Die Methode der direkten Preisverrechnung erleichtert es somit zu bestimmen, ob die Vergütung in Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz steht.

7.22 Ein multinationaler Konzern kann in der Lage sein, Vereinbarungen mit einer direkten Preisverrechnung abzuschließen, insbesondere dann, wenn für unabhängige Unternehmen ähnliche Dienstleistungen erbracht werden wie für verbundene Unternehmen. Wenn bestimmte Dienstleistungen nicht nur für verbundene, sondern auch für unabhängige Unternehmen in vergleichbarer Art und Weise und als ein wesentlicher Bestandteil der Geschäftstätigkeit des multinationalen Unternehmens erbracht werden, so kann vermutet werden, dass das multinationale Unternehmen die Möglichkeit besitzt, eine gesonderte Bemessungsgrundlage für die Vergütung darzulegen (beispielsweise durch Aufzeichnungen über die Arbeitsleistungen, die Bemessungsgrundlage für die Vergütung oder die in Erfüllung seiner Verträge mit Dritten angefallenen Kosten). Folglich wird multinationalen Unternehmen in einem solchen Fall empfohlen, für ihre Geschäftsvorfälle mit verbundenen Unternehmen die Methode der direkten Preisverrechnung anzuwenden. Allerdings ist

einzuräumen, dass dieser Ansatz nicht immer zweckmäßig ist, beispielsweise dann nicht, wenn die Dienstleistungen für unabhängige Unternehmen nur gelegentlich erbracht werden oder unbedeutend sind.

B.2.2.2. Methoden der indirekten Preisverrechnung

7.23 Eine Methode der direkten Preisverrechnung für konzerninterne Dienstleistungen kann in der Praxis schwer anzuwenden sein. Deshalb haben einige multinationale Konzerne andere Methoden für die Abrechnung von Dienstleistungen entwickelt, die von Muttergesellschaften oder Konzerndienstleistungszentren erbracht werden. In solchen Fällen können multinationale Konzerne die Auffassung vertreten, dass ihnen kaum andere Möglichkeiten für eine den Leitlinien in Abschnitt B.2.3 folgende Bestimmung des Fremdvergleichspreises zur Verfügung stehen, als Kostenzuordnungs- und Kostenaufteilungsmethoden anzuwenden, die häufig ein gewisses Maß an Schätzung oder annähernder Berechnung notwendig machen. Solche Methoden werden allgemein als Methoden der indirekten Preisverrechnung bezeichnet und sollten zulässig sein, sofern der Wert der erbrachten Dienstleistungen für die Empfänger und der Umfang der zwischen unabhängigen Unternehmen erbrachten vergleichbaren Dienstleistungen ausreichend berücksichtigt werden. Diese Preisverrechnungsmethoden sind in der Regel jedoch nicht akzeptabel, wenn bestimmte Dienstleistungen, die zur Hauptgeschäftstätigkeit des Unternehmens gehören, nicht nur für verbundene Unternehmen, sondern auch für unabhängige Unternehmen erbracht werden. Obwohl nichts unversucht gelassen werden sollte, um eine angemessene Vergütung für die erbrachte Dienstleistung zu berechnen, muss jeder Preisverrechnung ein feststellbarer und vernünftigerweise vorhersehbarer Nutzen zugrunde liegen. Jede indirekte Preisverrechnungsmethode muss die kaufmännischen Aspekte des Einzelfalls berücksichtigen (ob beispielsweise der Aufteilungsschlüssel unter den gegebenen Umständen sinnvoll ist), Schutzmechanismen gegen Manipulationen enthalten und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung folgen sowie imstande sein, Vergütungen oder Kostenverrechnungen zu ergeben, die den tatsächlichen oder vernünftigerweise zu erwartenden Vorteilen für den Empfänger der Dienstleistung entsprechen.

7.24 In einigen Fällen kann aufgrund der Art der erbrachten Dienstleistung eine indirekte Preisverrechnungsmethode notwendig sein. Ein Beispiel dafür ist der Fall, bei dem der anteilige Wert der den verschiedenen betroffenen Unternehmen erbrachten Dienstleistungen nur auf der Grundlage eines Näherungs- oder Schätzwerts berechnet werden kann. Dieses Problem kann beispielsweise auftreten, wenn zentral ausgeübte verkaufsfördernde Tätigkeiten (z.B. bei internationalen Messen, in der internationalen Presse oder mittels anderer zentralisierter Werbekampagnen) Einfluss auf die Menge der von einigen Tochtergesellschaften erzeugten oder verkauften Waren haben können. Ein weiterer Fall liegt vor, wenn eine gesonderte Aufzeichnung und Analyse der betreffenden Dienstleistungen für jeden einzelnen Vorteilsempfänger zu einem im Verhältnis zu den eigentlichen Tätigkeiten unverhältnismäßig hohen Verwaltungsaufwand führen würde. In solchen Fällen könnte die Vergütung dadurch bestimmt werden, dass beispielsweise jene Kosten, die den tatsächlich Begünstigten der verschiedenen Dienstleistungen nicht genau zugeordnet werden können, auf alle potenziell Begünstigten umgelegt werden. Um dem Fremdvergleichsgrundsatz zu entsprechen, muss die gewählte Aufteilungsmethode zu einem Ergebnis führen, das mit dem vereinbar ist, was vergleichbare unabhängige Unternehmen zu akzeptieren bereit gewesen wären.

7.25 Die Aufteilung sollte auf einer angemessenen Messgröße der Inanspruchnahme der Dienstleistung basieren, die außerdem leicht zu überprüfen ist, wie beispielsweise der Umsatz, der Personalaufwand oder ein tätigkeitsbasierter Schlüssel wie die bearbeiteten

Aufträge. Ob die Aufteilungsmethode angemessen ist, hängt von der Art und der Inanspruchnahme der Dienstleistung ab. Beispielsweise wird die Inanspruchnahme und Erbringung von personalbezogenen Dienstleistungen eher mit der Anzahl der Beschäftigten als mit dem Umsatz zusammenhängen, während die Aufteilung der Kosten für die Bereithaltung von Backup-Kapazitäten im Verhältnis zu den Aufwendungen der Konzernunternehmen für die Ausstattung mit Computern erfolgen könnte.

7.26 Wird eine indirekte Preisverrechnungsmethode angewendet, kann der Zusammenhang zwischen der Vergütung und den erbrachten Dienstleistungen möglicherweise undurchsichtig sein, und es mag schwierig werden, den verschafften Nutzen zu beurteilen. Tatsächlich kann dies bedeuten, dass das Unternehmen, dem eine Dienstleistung berechnet wird, selbst keinen Zusammenhang zwischen der Vergütung und der Dienstleistung hergestellt hat. Damit erhöht sich die Gefahr einer Doppelbesteuerung, weil es möglicherweise schwieriger ist, die zugunsten von Konzerngesellschaften angefallenen abzugsfähigen Kosten zu bestimmen, wenn die Vergütung nicht ohne weiteres ermittelt werden kann, oder weil der Empfänger der Dienstleistungen die Abzugsfähigkeit einer Zahlung nicht begründen kann, wenn ihm der Nachweis über tatsächlich erbrachte Leistungen nicht gelingt.

B.2.2.3. Form der Vergütung

7.27 Die Vergütung für Dienstleistungen, die für ein verbundenes Unternehmen erbracht werden, kann im Preis für andere Übertragungen enthalten sein. Beispielsweise kann die Lizenzgebühr für ein Patent oder für Know-how eine Zahlung für technische Unterstützungsleistungen oder zentrale Dienstleistungen, die für den Lizenznehmer erbracht werden, oder für unternehmerische Beratung beim Marketing der in Lizenz hergestellten Waren enthalten. In solchen Fällen müssen die Steuerverwaltung und die Steuerpflichtigen prüfen, dass kein zusätzliches Dienstleistungsentgelt verrechnet wird und kein doppelter Betriebsausgabenabzug erfolgt.

7.28 Bei der Untersuchung von Vereinbarungen über die Berechnung einer Gebühr für die Verfügbarhaltung von Dienstleistungen „auf Abruf“ (wie in den Ziffern 7.16 und 7.17 erörtert) kann es erforderlich sein, die Bedingungen für die tatsächliche Inanspruchnahme der Dienstleistungen zu prüfen, da diese Bestimmungen enthalten können, wonach erst dann eine Vergütung für die tatsächliche Inanspruchnahme berechnet wird, wenn diese einen im Voraus festgelegten Umfang überschreitet.

B.2.3. Berechnung der fremdvergleichskonformen Vergütung

7.29 Für die Bestimmung des Fremdvergleichspreises für konzerninterne Dienstleistungen ist sowohl die Sichtweise des Erbringers als auch die Sichtweise des Empfängers der Dienstleistung zu beachten. Entsprechend zu berücksichtigen sind dabei der Wert der Dienstleistung für den Empfänger, die Frage, inwieweit ein vergleichbares unabhängiges Unternehmen bereit wäre, für diese Dienstleistung unter vergleichbaren Umständen zu zahlen, sowie die Kosten für den Erbringer der Dienstleistung.

7.30 Zum Beispiel können die Dienstleistungsanbieter aus der Sicht eines unabhängigen Unternehmens, das eine Dienstleistung in Anspruch nehmen will, auf dem jeweiligen Markt bereit oder in der Lage sein bzw. nicht bereit oder in der Lage sein, die Dienstleistung zu einem Preis zu erbringen, den das unabhängige Unternehmen zu zahlen bereit ist. Wenn die Dienstleistungsanbieter die gewünschte Dienstleistung innerhalb einer Bandbreite von Preisen erbringen können, die das unabhängige Unternehmen zu zahlen bereit ist, kommt es zum Geschäftsabschluss. Vom Standpunkt des Dienstleistungsanbieters sind der Preis, unter dem er die Dienstleistung nicht erbringen würde, und die entstehenden

Kosten entsprechend zu berücksichtigen, allerdings sind sie nicht unbedingt in jedem Fall entscheidend für das Ergebnis.

B.2.3.1. Methoden

7.31 Die für die Bestimmung von fremdvergleichskonformen Verrechnungspreisen für konzerninterne Leistungen anzuwendende Methode sollte nach den Leitlinien in den Kapiteln I, II und III bestimmt werden. Die Anwendung dieser Leitlinien wird oft dazu führen, dass zur Bestimmung der Preise konzerninterner Dienstleistungen die Preisvergleichsmethode oder eine kostenbasierte Methode (Kostenaufschlagsmethode oder geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode) verwendet wird. Die Preisvergleichsmethode wird wahrscheinlich dann die zweckmäßigste Methode sein, wenn eine vergleichbare Dienstleistung zwischen unabhängigen Unternehmen auf dem Markt des Empfängers erbracht wird oder vom verbundenen Unternehmen, das die Dienstleistungen unter vergleichbaren Verhältnissen für ein unabhängiges Unternehmen erbringt. Dies trifft beispielsweise dann zu, wenn Dienstleistungen im Bereich des Rechnungswesens und der Revision sowie juristische Dienstleistungen oder Computerdienstleistungen erbracht werden, vorausgesetzt die konzerninternen Geschäftsvorfälle und die Fremdgeschäftsvorfälle sind vergleichbar. Eine kostenbasierte Methode ist in Ermangelung einer Preisvergleichsmethode wahrscheinlich dann die zweckmäßigste Methode, wenn die Art der Tätigkeit, die genutzten Vermögenswerte und die übernommenen Risiken mit denjenigen von unabhängigen Unternehmen vergleichbar sind. Wie in Kapitel II, Teil II, angeführt, sollten bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode die berücksichtigten Kostenarten zwischen den konzerninternen Geschäftsvorfällen und den Fremdvergleichsgeschäftsvorfällen übereinstimmen. In Ausnahmefällen, etwa wenn die Anwendung der Preisvergleichsmethode oder der kostenbasierten Methoden schwierig ist, kann es nützlich sein, für die zufriedenstellende Bestimmung von Fremdvergleichspreisen mehrere Methoden zu berücksichtigen (vgl. Ziffer 2.11).

7.32 Es kann notwendig sein, für die verschiedenen Unternehmen des Konzerns eine Funktionsanalyse durchzuführen, um eine Beziehung zwischen den betreffenden Dienstleistungen und den Tätigkeiten und Leistungen der Konzernunternehmen herzustellen. Ferner kann es erforderlich sein, nicht nur die unmittelbare Auswirkung einer Dienstleistung zu berücksichtigen, sondern auch deren langfristige Wirkung; dabei ist zu berücksichtigen, dass einige Kosten nie wirklich jene Vorteile verschaffen, die man zum Zeitpunkt ihres Entstehens vernünftigerweise erwartet hatte. Beispielsweise können Aufwendungen für die Vorbereitung einer Vertriebstätigkeit auf den ersten Blick zu hoch erscheinen, als dass sie von einem Konzernunternehmen unter Berücksichtigung seiner gegenwärtigen wirtschaftlichen Möglichkeiten getragen werden könnten; bei der Bestimmung, ob der Preis in einem solchen Fall fremdvergleichskonform ist, sollten die aus der Tätigkeit erwarteten Vorteile und die Möglichkeit berücksichtigt werden, dass Höhe und Zeitpunkt der Zahlung in manchen fremdüblichen Vereinbarungen vom Ergebnis der Tätigkeit abhängen können. Der Steuerpflichtige sollte in solchen Fällen bereit sein, die Angemessenheit der Preise darzulegen, die er verbundenen Unternehmen in Rechnung stellt.

7.33 Stellt sich heraus, dass eine kostenbasierte Methode unter den gegebenen Umständen die zweckmäßigste Methode ist, erfordert die Analyse eine Untersuchung, ob die dem konzerninternen Dienstleistungserbringer entstandenen Kosten zum Teil berichtigt werden müssen, um einen verlässlichen Vergleich der konzerninternen Geschäftsvorfälle und der Fremdgeschäftsvorfälle zu ermöglichen.

7.34 Fungiert ein verbundenes Unternehmen bei der Erbringung von Dienstleistungen nur als Vermittler oder Zwischenhändler, ist es bei Anwendung einer kostenbasierten Methode

wichtig, dass die Rendite oder der Aufschlag für die Ausübung einer Vermittlerfunktion – und nicht für die Erbringung der eigentlichen Dienstleistungen – angemessen ist. In einem solchen Fall ist es möglicherweise nicht angemessen, den fremdüblichen Preis durch einen Gewinnaufschlag auf die Kosten der Dienstleistungen zu bestimmen, vielmehr sollte der Gewinnaufschlag auf die Kosten der Vermittlerfunktion als solche angewandt werden. Ein verbundenes Unternehmen kann beispielsweise die Kosten für die Anmietung von Werbeflächen für die Konzernunternehmen tragen, Kosten also, die den Konzernunternehmen unmittelbar entstanden wären, wenn sie unabhängige Unternehmen gewesen wären. In einem solchen Fall kann es durchaus angemessen sein, diese Kosten ohne Aufschlag an die Empfänger innerhalb des Konzerns weiterzuleiten und nur auf jene Kosten einen Aufschlag vorzunehmen, die dem Zwischenhändler bei der Ausübung seiner Vermittlerfunktion entstanden sind.

B.2.3.2. Überlegungen zur Aufnahme eines Gewinnelements

7.35 Je nachdem welche Methode zur Ermittlung eines Fremdvergleichspreises für konzerninterne Dienstleistungen angewendet wird, kann die Frage auftreten, ob es notwendig ist, den Preis so anzusetzen, dass er für den Dienstleistungsanbieter zu einem Gewinn führt. Bei einem fremdüblichen Geschäftsvorfall versucht ein unabhängiges Unternehmen üblicherweise, für Dienstleistungen einen Preis zu berechnen, mit dem er einen Gewinn erzielt, anstatt nur seine Kosten zu decken. Die dem Dienstleistungsempfänger zur Verfügung stehenden wirtschaftlichen Alternativen sind bei der Bestimmung des Fremdvergleichspreises ebenfalls zu berücksichtigen. Es gibt allerdings Umstände (wie beispielsweise in Kapitel I bei der Behandlung der Geschäftsstrategien umrissen), unter denen ein unabhängiges Unternehmen durch die Erbringung von Dienstleistungen allein möglicherweise keinen Gewinn erzielt – beispielsweise wenn die (erwarteten oder tatsächlichen) Kosten für die Erbringung der Dienstleistung höher sind als der Marktpreis –, der Leistungserbringer sich jedoch bereit erklärt, die Dienstleistung zu erbringen, um seine Rentabilität zu steigern, etwa durch eine Vervollständigung der Palette seiner Tätigkeiten. Deshalb muss es nicht immer der Fall sein, dass ein Fremdvergleichspreis für ein verbundenes Unternehmen, das eine konzerninterne Dienstleistung erbringt, zu einem Gewinn führt.

7.36 So ist beispielsweise der Marktwert von konzerninternen Dienstleistungen möglicherweise nicht höher als die dem Dienstleistungserbringer entstandenen Kosten. Dies könnte beispielsweise der Fall sein, wenn es sich bei der Dienstleistung nicht um eine gewöhnliche oder wiederkehrende Tätigkeit des Dienstleistungserbringers handelt, sondern wenn sie nebenbei als Annehmlichkeit für den Konzern angeboten wird. Um zu bestimmen, ob die konzerninternen Dienstleistungen denselben geldwerten Nutzen aufweisen, wie er im Fall der Beauftragung eines unabhängigen Unternehmens erzielt werden könnte, wäre es für die Bewertung der Vergleichbarkeit der Geschäftsvorfälle wesentlich, die Funktionen und die erwarteten Vorteile einander gegenüberzustellen. Ein multinationaler Konzern kann allerdings aus vielerlei Gründen entscheiden, die Dienstleistung konzernintern zu erbringen, anstatt einen Dritten zu beauftragen, vielleicht wegen anderer konzerninterner Vorteile (für die eine fremdvergleichskonforme Vergütung angebracht sein kann). In einem solchen Fall wäre es nicht angemessen, den Preis für die Dienstleistung höher anzusetzen als den Preis, der sich aufgrund der Preisvergleichsmethode ergeben würde, nur um sicherzustellen, dass das verbundene Unternehmen einen Gewinn erzielt. Ein solches Ergebnis stünde im Widerspruch zum Fremdvergleichsgrundsatz. Allerdings ist es wichtig sicherzustellen, dass alle dem Empfänger verschafften Vorteile zutreffend berücksichtigt werden.

7.37 Obwohl die Steuerverwaltungen und die Steuerpflichtigen grundsätzlich bemüht sein sollten, angemessene Fremdvergleichspreise zu bestimmen, darf doch nicht übersehen

werden, dass praktische Gründe bestehen können, warum eine Steuerverwaltung im Rahmen ihres Ermessens ausnahmsweise bereit sein könnte, auf die Ermittlung und Besteuerung des Fremdvergleichspreises für die Durchführung einer Dienstleistung in manchen Fällen zu verzichten, was etwas anderes ist, als dem Steuerpflichtigen unter geeigneten Umständen zu gestatten, lediglich die aus den Dienstleistungen resultierenden Kosten aufzuteilen. Beispielsweise kann eine Kosten-Nutzen-Analyse ergeben, dass die zusätzlichen Steuereinnahmen die Kosten und den Verwaltungsaufwand für die Bestimmung eines angemessenen Fremdvergleichspreises in einigen Fällen nicht rechtfertigen. In solchen Fällen kann die Berechnung aller relevanten Kosten anstelle eines Fremdvergleichspreises zu einem zufriedenstellenden Ergebnis für die multinationalen Unternehmen und die Steuerverwaltungen führen. Steuerverwaltungen werden dieses Zugeständnis nicht machen können, wenn die Erbringung einer Dienstleistung eine Haupttätigkeit des verbundenen Unternehmens darstellt, wenn das Gewinnelement relativ wichtig ist oder wenn eine direkte Verrechnung als Grundlage für die Bestimmung des Fremdvergleichspreises möglich ist.

G. Einige Beispiele für konzerninterne Dienstleistungen

7.38 Dieser Abschnitt enthält einige Beispiele für Verrechnungspreisfragen bei der Erbringung konzerninterner Dienstleistungen. Diese Beispiele dienen nur der Illustration. Bei der Behandlung einzelner Fälle ist es notwendig, die tatsächlichen Gegebenheiten und Umstände zu untersuchen, um die Anwendbarkeit der einen oder anderen Verrechnungspreismethode zu beurteilen.

7.39 Ein Beispiel betrifft die Factoring-Aktivitäten (Abtretung von Forderungen), wenn ein multinationaler Konzern beschließt, diese aus wirtschaftlichen Gründen zentral auszuüben. So kann es beispielsweise vernünftig sein, die Factoring-Aktivitäten zu zentralisieren, um das Management der Liquiditäts-, Währungs- und Kreditrisiken zu verbessern und die Verwaltungseffizienz zu steigern. Eine Factoring-Zentrale, die diese Aufgabe übernimmt, übt konzerninterne Dienstleistungen aus, für die ein Fremdvergleichspreis zu verrechnen ist. Eine Preisvergleichsmethode könnte in einem solchen Fall zweckmäßig sein.

7.40 Ein weiteres Beispiel für eine Tätigkeit, die konzerninterne Dienstleistungen umfassen kann, sind Fertigungs- oder Montagetätigkeiten. Solche Tätigkeiten können verschiedene Formen annehmen, darunter die sogenannte Auftragsfertigung. In einigen Fällen von Auftragsfertigung kann der Hersteller vom Auftraggeber ausführliche Anweisungen in Bezug darauf erhalten, was er produzieren soll, in welchen Mengen und in welcher Qualität. In einigen Fällen kann der Auftraggeber dem Hersteller Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe oder Bauteile zur Verfügung stellen. Das Fertigungsunternehmen kann die Zusicherung erhalten, dass seine gesamte Produktion abgenommen wird, vorausgesetzt die Qualitätsstandards werden eingehalten. In einem solchen Fall könnte das Fertigungsunternehmen so betrachtet werden, als übe es eine risikoarme Dienstleistung für den Auftraggeber aus, und die Kostenaufschlagsmethode, gemäß den Leitlinien in Kapitel II, könnte die am besten geeignete Verrechnungspreismethode sein.

7.41 Forschung ist ebenfalls ein Beispiel für eine Tätigkeit, die konzerninterne Dienstleistungen umfassen kann. Die Bedingungen der Tätigkeit können in einem detaillierten Vertrag mit dem Beteiligten festgelegt werden, der die Dienstleistung in Auftrag gibt, was allgemein als Auftragsforschung bezeichnet wird. Die Tätigkeit kann hochqualifiziertes Personal erfordern und sowohl in ihrer Art als auch in ihrer Bedeutung für den Erfolg des Konzerns erheblich variieren. Die tatsächlichen Vereinbarungen können äußerst unterschiedlich gestaltet sein, von der bloßen Durchführung detaillierter, vom Auftraggeber festgelegter Programme bis zu Vereinbarungen, bei denen das Forschungsunternehmen innerhalb grob

abgesteckter Vorgaben über seine Arbeit frei entscheiden kann. Im letzteren Fall können zusätzliche Aufgaben, wie die Identifizierung wirtschaftlich wertvoller Bereiche und die Beurteilung des Risikos erfolgloser Forschung, für die Leistung des Gesamtkonzerns einen entscheidenden Faktor darstellen. Es ist deshalb von entscheidender Bedeutung, vor der Prüfung der angemessenen Verrechnungspreismethode eine detaillierte Funktionsanalyse durchzuführen und ein klares Verständnis von der genauen Art der Forschung sowie von der Art und Weise, wie die Tätigkeiten vom Unternehmen wahrgenommen werden, zu gewinnen. Die Prüfung der dem Auftraggeber der Forschungsarbeit realistischerweise zur Verfügung stehenden Optionen kann bei der Auswahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode ebenfalls hilfreich sein. Vgl. Abschnitt B.2 von Kapitel VI.

7.42 Ein weiteres Beispiel für konzerninterne Dienstleistungen stellt die Verwaltung von Lizenzen dar. Die Verwaltung und Durchsetzung von Eigentumsrechten an immateriellen Werten sollte von der Verwertung solcher Rechte unterschieden werden. Der Schutz einer Lizenz könnte von einem Dienstleistungszentrum des Konzerns ausgeübt werden, das für die Überwachung von etwaigen Lizenzrechtsverletzungen und für die Durchsetzung von Lizenzrechten zuständig ist.

D. Konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung

7.43 Dieser Abschnitt enthält spezifische Leitlinien in Bezug auf eine bestimmte Kategorie von konzerninternen Dienstleistungen, die als konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung bezeichnet werden. Abschnitt D.1 enthält die Definition von konzerninternen Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung. In Abschnitt D.2 wird ein optionaler, vereinfachter Ansatz für die Bestimmung von fremdvergleichskonformen Vergütungen für konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung, einschließlich eines vereinfachten Vorteilstests, beschrieben. Abschnitt D.3 enthält Leitlinien zu den Dokumentations- und Berichtspflichten, die ein multinationaler Konzern, der beschließt, diesen vereinfachten Ansatz anzuwenden, einhalten sollte. Abschließend behandelt Abschnitt D.4 einige Fragestellungen in Bezug auf die Erhebung von Quellensteuern auf Vergütungen für konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung. Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass nach dem vereinfachten Ansatz anerkannt wird, dass der fremdvergleichskonforme Preis für konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung eng mit den Kosten zusammenhängt, die Kosten der Erbringung der verschiedenen Kategorien solcher Dienstleistungen denjenigen Konzernunternehmen zugerechnet werden, denen durch die Inanspruchnahme dieser Dienstleistungen ein Vorteil entsteht, und anschließend auf alle Dienstleistungskategorien der gleiche Aufschlag angewendet wird. Multinationale Konzerne, die beschließen, den in diesem Abschnitt dargelegten vereinfachten Ansatz nicht anzuwenden, sollten Verrechnungspreisfragen in Bezug auf Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung nach Maßgabe der vorstehenden Abschnitte A und B behandeln.

D.1. Definition konzerninterner Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung

7.44 Dieser Abschnitt befasst sich mit den Definitionsfragen im Hinblick auf konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung für die Anwendung des in Abschnitt D.2 erörterten optionalen, vereinfachten Ansatzes. Zunächst werden die Merkmale aufgeführt, die Dienstleistungen aufweisen müssen, um als konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung zu gelten, die für die Anwendung des optionalen, vereinfachten Ansatzes in Frage kommen. Dann wird eine Reihe von Tätigkeiten identifiziert, die nicht als konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung gelten, die für den optionalen,

vereinfachten Ansatz in Frage kommen. Abschließend werden Beispiele für Dienstleistungen aufgeführt, die die erforderlichen Merkmale aufweisen, um als konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung zu gelten, die für die Anwendung des vereinfachten Ansatzes in Frage kommen.

7.45 Konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung im Sinne des vereinfachten Ansatzes sind Dienstleistungen, die von einem oder mehreren Mitgliedern eines multinationalen Konzerns im Auftrag eines oder mehrerer anderer Konzernmitglieder ausgeübt werden, und die

- einen unterstützenden Charakter aufweisen;
- nicht Teil des Kerngeschäfts des multinationalen Konzerns sind (d.h. die keine gewinnerzielenden Tätigkeiten begründen und nicht zu den wirtschaftlich signifikanten Tätigkeiten des multinationalen Konzerns beitragen);
- nicht die Nutzung von einzigartigen und wertvollen immateriellen Werten erfordern und nicht zur Entstehung von einzigartigen und wertvollen immateriellen Werten führen; und die
- nicht mit der Übernahme oder Kontrolle wesentlicher oder signifikanter Risiken durch den Dienstleistungserbringer verbunden sind und nicht zur Entstehung signifikanter Risiken für den Dienstleistungserbringer führen.

7.46 Die Leitlinien in diesem Abschnitt sind nicht anwendbar auf normalerweise als konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung geltende Dienstleistungen, wenn solche Dienstleistungen für unabhängige Kunden der Mitglieder eines multinationalen Konzerns erbracht werden. In diesen Fällen kann davon ausgegangen werden, dass verlässliche interne Vergleichswerte vorliegen, die genutzt werden können, um den fremdvergleichskonformen Preis für die konzerninternen Dienstleistungen zu bestimmen.

7.47 Die folgenden Tätigkeiten kommen für den in diesem Abschnitt beschriebenen vereinfachten Ansatz nicht in Frage:

- Dienstleistungen, die das Kerngeschäft des multinationalen Konzerns darstellen;
- Forschungs- und Entwicklungsleistungen (einschließlich Softwareentwicklung, es sei denn, sie falle unter die Kategorie der in Ziffer 7.49 aufgeführten IT-Dienstleistungen);
- Fertigungs- und Produktionsdienstleistungen;
- Einkaufsaktivitäten in Bezug auf Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, die im Fertigungs- oder Produktionsprozess verwendet werden;
- Verkaufs-, Marketing- und Vertriebstätigkeiten;
- Finanztransaktionen;
- Förderung, Exploration oder Verarbeitung von Rohstoffen;
- Versicherung und Rückversicherung;
- Managementleistungen der Geschäftsführung (mit Ausnahme der Aufsicht über Dienstleistungen, die gemäß der Definition von Ziffer 7.45 als konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung gelten).

7.48 Die Tatsache, dass eine Tätigkeit nach Ziffer 7.45 nicht für den vereinfachten Ansatz in Frage kommt, sollte nicht dahingehend interpretiert werden, dass diese Tätigkeit hohe Erträge bringt. Die Tätigkeit könnte trotzdem einen geringen Wertschöpfungsbeitrag leisten, und die Bestimmung der fremdüblichen Vergütung für eine solche Tätigkeit sollte gegebenenfalls nach Maßgabe der unter den Ziffern 7.1-7.42 dargelegten Leitlinien erfolgen.

7.49 Unter den folgenden Aufzählungspunkten sind Beispiele für Dienstleistungen aufgelistet, die der in Ziffer 7.45 aufgeführten Definition von Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung entsprechen dürften:

- Rechnungswesen und Revision, beispielsweise Erfassung und Überprüfung von Informationen, die in Jahresabschlüssen verwendet werden, Buchhaltung, Erstellung von Jahresabschlüssen, Vorbereitung und Unterstützung von Betriebsaudits und Prüfungen der Rechnungslegung, Überprüfung der Echtheit und Zuverlässigkeit der Buchhaltungsunterlagen sowie Unterstützung bei der Budgeterstellung durch Sammlung von Daten und Informationen;
- Bearbeitung und Verwaltung von Außenständen und Verbindlichkeiten, beispielsweise Zusammenstellung von kundenbezogenen Rechnungsinformationen sowie Überprüfung und Bearbeitung von Kundenkrediten;
- Aufgaben des Personalwesens, wie beispielsweise
 - Personalbeschaffung und Mitarbeiteranwerbung, beispielsweise Einstellungsverfahren, Unterstützung bei der Beurteilung von Bewerbern sowie bei der Auswahl und Einstellung von Personal, Eingliederung neuer Mitarbeiter, Leistungsbewertung und Unterstützung bei der Laufbahnplanung, Unterstützung bei Entlassungsverfahren und Personalabbau;
 - Aus- und Weiterbildung von Mitarbeitern, beispielsweise Evaluierung des Weiterbildungsbedarfs, Schaffung interner Ausbildungs- und Personalentwicklungsprogramme, Einrichtung von Programmen zur Vermittlung von Managementkompetenzen und zur Förderung der Laufbahnentwicklung;
 - Dienstleistungen im Bereich der Personalentlohnung, beispielsweise Beratung im Hinblick auf die Vergütung der Mitarbeiter und Festlegung der Vergütungspolitik, einschließlich Lohnnebenleistungen wie Kranken- und Lebensversicherung, Aktienoptionspläne und Altersvorsorgepläne; Anwesenheitsprüfung und Zeiterfassung, Lohnbuchhaltungsdienste, einschließlich Gehaltsabrechnung, und Befolgung der Steuervorschriften;
 - Ausarbeitung und Überwachung der Verfahren für den betrieblichen Gesundheitsschutz sowie der Sicherheits- und Umweltstandards am Arbeitsplatz;
- Überwachung und Erhebung von Daten in Bezug auf Gesundheits-, Sicherheits- und Umweltstandards sowie sonstige für das Unternehmen geltende Standards;
- IT-Dienstleistungen, die nicht Teil der Haupttätigkeit des Konzerns sind, beispielsweise Installation, Wartung und Aktualisierung von im Unternehmen genutzten IT-Systemen; Unterstützung der Informationssysteme (was Informationssysteme, die in den Bereichen Buchhaltung, Fertigung, Kundenbeziehungen, Personalwesen und Lohnbuchhaltung eingesetzt werden, sowie E-Mail-Systeme umfassen kann); Schulungen in der Nutzung oder Anwendung von Informationssystemen sowie der entsprechenden Geräte, die eingesetzt werden, um Informationen zu sammeln, zu verarbeiten und zu präsentieren; Entwicklung von IT-Richtlinien, Bereitstellung von Telekommunikationsdiensten, Organisation eines IT-Helpdesks, Einführung und Wartung von IT-Sicherheitssystemen; Unterstützung, Wartung und Überwachung von IT-Netzwerken (lokales Netz (LAN), Weitverkehrsnetz (WAN), Internet);
- Unterstützung bei interner und externer Kommunikation und Öffentlichkeitsarbeit (jedoch ohne spezifische Werbe- oder Marketingaktivitäten sowie die Entwicklung der entsprechenden Strategien);

- juristische Dienstleistungen, beispielsweise allgemeine juristische Dienstleistungen interner Rechtsberater wie beispielsweise Entwurf und Überprüfung von Verträgen, Vereinbarungen und sonstigen Rechtsdokumenten, Rechtsberatung und Rechtsgutachten, Vertretung des Unternehmens (Rechtsstreitigkeiten, Schiedsgremien, Verwaltungsverfahren), juristische Recherche sowie juristische und administrative Arbeiten im Hinblick auf die Anmeldung und den Schutz immaterieller Wirtschaftsgüter;
- Tätigkeiten im Hinblick auf Steuerverpflichtungen, beispielsweise Sammlung von Informationen und Erstellung von Steuererklärungen (Ertragsteuer, Umsatz- bzw. Mehrwertsteuer, Grundsteuer, Zölle und Verbrauchsteuer), Leistung von Steuerzahlungen, Unterstützung der Steuerverwaltung bei Steuerprüfungen sowie Beratung in Steuerfragen;
- Allgemeine Verwaltungs- oder Bürodienstleistungen.

7.50 Die folgenden Beispiele veranschaulichen ein wichtiges Element der Definition konzerninterner Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung, nämlich dass sie keine Dienstleistungen umfassen sollten, die Teil des Kerngeschäfts des multinationalen Unternehmens sind. Dienstleistungen, die oberflächlich betrachtet ähnlicher Art zu sein scheinen (in den vorliegenden Beispielen Kreditrisikoanalysen), können je nach dem konkreten Kontext und den spezifischen Umständen konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung sein oder auch nicht. Die Beispiele veranschaulichen auch, dass Dienstleistungen möglicherweise nicht als konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung gelten, weil sie im jeweiligen Kontext erhebliche Risiken oder einzigartige und wertvolle immaterielle Werte entstehen lassen.

- a) Unternehmen A mit Sitz in Staat A ist ein Schuhhersteller und -großhändler in der Nordwestregion. Seine 100%ige Tochtergesellschaft B mit Sitz in Staat B vertreibt die von A hergestellten Schuhe als Großhändler in der Südostregion. Im Rahmen seiner Geschäftstätigkeit analysiert A regelmäßig das Kreditrisiko seiner Kunden auf der Basis von Berichten, die bei einer Kreditauskunftei eingekauft werden. Unternehmen A führt im Auftrag von Unternehmen B nach den gleichen Methoden und Ansätzen die gleiche Kreditrisikoanalyse in Bezug auf die Kunden von Unternehmen B durch. Unter diesen Gegebenheiten und Umständen kann vernünftigerweise die Schlussfolgerung gezogen werden, dass die von Unternehmen A für Unternehmen B erbrachte Dienstleistung eine konzerninterne Dienstleistung mit geringer Wertschöpfung ist.
- b) Unternehmen X ist eine Tochtergesellschaft einer weltweit agierenden Investment-Banking-Gruppe. Unternehmen X führt Kreditrisikoanalysen im Hinblick auf potenzielle Kontrahenten für Geschäftsvorfälle mit Finanzderivateverträgen durch und erstellt Bonitätsberichte für die weltweite Investment-Banking-Gruppe. Die von Unternehmen X durchgeführten Kreditanalysen werden von dem Konzern verwendet, um die Preise von Finanzderivaten für die Kunden des Konzerns festzulegen. Die Mitarbeiter von Unternehmen X haben spezielle Fachkenntnisse erworben und nutzen intern entwickelte vertrauliche Kreditrisikoanalysemodelle, Algorithmen und Software. Unter den Gegebenheiten und Umständen dieses Falls kann nicht die Schlussfolgerung gezogen werden, dass die von Unternehmen X für die weltweite Investment-Banking-Gruppe erbrachte Dienstleistung eine konzerninterne Dienstleistung mit geringer Wertschöpfung ist.

7.51 Die Definition konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung bezieht sich auf den unterstützenden Charakter dieser Dienstleistungen, die nicht Teil des Kerngeschäfts des multinationalen Konzerns sind. Die Bereitstellung von konzerninternen Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung kann in der Tat die Hauptgeschäftstätigkeit der juristischen Person sein, die die Dienstleistung erbringt, z.B. ein gemeinsames Dienstleistungs-

zentrum, sofern diese Dienstleistungen sich nicht auf das Kerngeschäft des Konzerns beziehen. Nehmen wir z.B. an, dass ein multinationales Unternehmen weltweit in der Entwicklung, der Produktion, dem Verkauf und dem Marketing von Milcherzeugnissen tätig ist. Der Konzern hat ein gemeinsames Dienstleistungszentrum gegründet, dessen einzige Tätigkeit darin besteht, als globales Zentrum für IT-Unterstützungsleistungen zu agieren. Aus der Perspektive des Erbringers der IT-Unterstützungsleistungen ist die Erbringung der IT-Dienstleistungen die Hauptgeschäftstätigkeit des Unternehmens. Aus der Perspektive der Dienstleistungsempfänger und aus der Perspektive des multinationalen Konzerns insgesamt ist die Dienstleistung jedoch keine Kerngeschäftstätigkeit und kann deshalb als konzerninterne Dienstleistung mit geringer Wertschöpfung gelten.

D.2. Vereinfachte Bestimmung fremdüblicher Vergütungen für konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung

7.52 Dieser Unterabschnitt beschreibt die Elemente eines vereinfachten Vergütungsverfahrens für konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung. Diese vereinfachte Methode beruht auf dem Gedanken, dass alle bei der Erbringung von Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung zur Unterstützung der Geschäftstätigkeit von Mitgliedern eines multinationalen Konzerns angefallenen Kosten diesen Mitgliedern zugerechnet werden sollten. Die wesentlichen Vorteile des vereinfachten Ansatzes umfassen: 1. Verringerung des mit der Einhaltung des Vorteilskriteriums und dem Nachweis der Fremdvergleichskonformität der Vergütungen verbundenen Erfüllungsaufwands; 2. Erhöhung der Gewissheit für die Mitglieder von multinationalen Konzernen, dass der für die qualifizierten Tätigkeiten berechnete Preis von den Steuerverwaltungen, die den vereinfachten Ansatz eingeführt haben, akzeptiert wird, sofern die unter Ziffer 7.45 genannten Voraussetzungen für den vereinfachten Ansatz erfüllt sind, und 3. Bereitstellung einer gezielten Dokumentation für die Steuerverwaltungen, die eine effiziente Überprüfung der Befolungsrisiken ermöglicht. Ein multinationaler Konzern, der sich für die Anwendung dieser vereinfachten Methode entscheidet, wird sie nach Möglichkeit auf einer konsistenten konzernweiten Basis in allen Staaten anwenden, in denen er tätig ist.

7.53 Wenn eine Steuerverwaltung den vereinfachten Ansatz nicht eingeführt hat und der multinationale Konzern in diesem Staat folglich die inländischen Anforderungen zu erfüllen hat, hindert dies den multinationalen Konzern nicht daran, den vereinfachten Ansatz in anderen Staaten anzuwenden. Zudem sind nicht alle multinationalen Konzerne vertikal integriert, sondern können stattdessen nach Regionen oder Geschäftsbereichen mit eigenen Management- und Unterstützungsstrukturen aufgeteilt sein. Deshalb können multinationale Konzerne beschließen, die vereinfachte Methode auf der Ebene einer Zwischenholdinggesellschaft einzuführen und sie auf konsistenter Basis in allen Tochtergesellschaften dieser Zwischenholding anzuwenden. Wenn der multinationale Konzern den vereinfachten Ansatz wählt und anwendet, gelten Vergütungen für konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung, die gemäß den Leitlinien in diesem Unterabschnitt ermittelt werden oder wurden, als fremdvergleichskonform. Ein möglicher alternativer Ansatz für die Behandlung der in diesem Unterabschnitt erörterten Fragen wäre die Verwendung von Kostenumlagevereinbarungen, was in Kapitel VIII behandelt wird.

D.2.1. Anwendung des Vorteilstests auf konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung

7.54 Wie unter Ziffer 7.6 erörtert, besteht gemäß dem Fremdvergleichsgrundsatz nur dann eine Verpflichtung, eine konzerninterne Dienstleistung zu vergüten, wenn das Vorteils-

kriterium erfüllt ist, d.h. die Tätigkeit muss dem Konzernmitglied, von dem erwartet wird, dass es eine Vergütung für die Dienstleistung zahlt, einen wirtschaftlichen oder kommerziellen Nutzen verschaffen, der seine Geschäftsposition stärkt oder sichert, was wiederum danach bestimmt wird, ob ein unabhängiges Unternehmen unter vergleichbaren Umständen bereit gewesen wäre, für diese Tätigkeit zu zahlen, wenn sie ihm von einem unabhängigen Unternehmen erbracht worden wäre, oder ob es sie in Eigenleistung erbracht hätte. Aufgrund der Art der in diesem Abschnitt erörterten konzerninternen Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung kann eine solche Bestimmung jedoch schwierig sein oder größere Anstrengungen erfordern als der Betrag der Vergütung rechtfertigt. Die Steuerverwaltungen sollten deshalb generell davon absehen, den Vorteilstest zu überprüfen oder anzufechten, wenn der vereinfachte Ansatz unter den in diesem Abschnitt erörterten Bedingungen und Umständen und insbesondere in Übereinstimmung mit der im nachfolgenden Abschnitt D.3 erörterten Dokumentation und Berichterstattung angewendet wurde.

7.55 Konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung können zwar allen Empfängern dieser Dienstleistungen Vorteile verschaffen, dabei können sich jedoch Fragen in Bezug auf das Ausmaß der Vorteile sowie darauf stellen, ob unabhängige Unternehmen bereit gewesen wären, die betreffende Dienstleistung zu vergüten oder in Eigenleistung zu erbringen. Wenn der multinationale Konzern die Leitlinien des vereinfachten Ansatzes befolgt hat und die im nachfolgenden Abschnitt D.3 erörterten Dokumente und Berichte vorgelegt hat, dürfte diese Evidenz angesichts der Beschaffenheit der konzerninternen Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung ausreichen, um nachzuweisen, dass das Vorteilskriterium erfüllt ist. Bei der Bewertung des Vorteilstests sollten die Steuerverwaltungen die Vorteile nur nach Dienstleistungskategorien und nicht auf einer bestimmten Vergütungsbasis prüfen. Die Steuerpflichtigen müssen folglich nur nachweisen, dass beispielsweise bei der Lohn- und Gehaltsabrechnung Unterstützung geleistet wurde, und sind nicht verpflichtet, die einzelnen Vorgänge, die zu den angerechneten Kosten führen, anzugeben. Falls der Steuerverwaltung die unter Ziffer 7.64 aufgeführten Informationen zur Verfügung gestellt werden, dürfte eine einzige Jahresabrechnung, in der eine Dienstleistungskategorie beschrieben wird, als Nachweis für die Vergütung ausreichen, und es sollte nicht die Vorlage von Korrespondenz oder anderen Nachweisen einzelner Vorgänge verlangt werden. Im Hinblick auf konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung, von denen nur ein Unternehmen des multinationalen Konzerns profitiert, wird erwartet, dass die dem Dienstleistungsempfänger entstehenden Vorteile separat nachweisbar sind.

D.2.2. Bestimmung von Kostenpools

7.56 Der erste Schritt bei der Anwendung des vereinfachten Ansatzes auf konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung besteht darin, dass der multinationale Konzern auf Jahresbasis einen Kostenpool für alle Kosten berechnet, die bei allen Konzernmitgliedern durch die Erbringung der einzelnen Kategorien von konzerninternen Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung angefallen sind. In den Kostenpool einzubeziehen sind die direkten und indirekten Kosten der Dienstleistungserbringung sowie gegebenenfalls der angemessene Anteil der Betriebsaufwendungen (z.B. Aufsichtskosten, allgemeine Aufwendungen und Verwaltungskosten). Die Kosten sollten unter Angabe der bei der Schaffung des Kostenpools verwendeten Kostenstellen nach Dienstleistungskategorien zusammengefasst werden. Die Durchlaufkosten im Kostenpool sollten für die Zwecke der Anwendung von Ziffer 7.61 ermittelt werden. Der Kostenpool sollte Kosten ausschließen, die einer Eigenleistung zuzuordnen sind, von der nur das Unternehmen profitiert, das die Leistung erbringt (einschließlich Anteilseignertätigkeiten der Holdinggesellschaft).

7.57 Im zweiten Schritt sollte der multinationale Konzern die Kosten ermitteln und aus dem Pool entfernen, die Dienstleistungen zuzuordnen sind, die von einem Konzernmitglied im Auftrag nur eines anderen Konzernmitglieds erbracht werden. Wenn beispielsweise Konzernunternehmen A nur für Konzernunternehmen B Lohnbuchhaltungsdienste erbringt, sollten die entsprechenden Kosten separat ermittelt und aus dem Pool herausgenommen werden. Wenn dagegen Konzernunternehmen A Lohnbuchhaltungsdienste sowohl für sich selbst als auch für Unternehmen B erbringt, sollten die entsprechenden Kosten im Pool verbleiben.

7.58 In diesem Stadium der Berechnung hat der multinationale Konzern einen Kostenpool in Bezug auf Kategorien von Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung ermittelt, die für mehrere Mitglieder des multinationalen Konzerns erbracht werden.

D.2.3. Aufteilung der bei Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung anfallenden Kosten

7.59 Der dritte Schritt dieser vereinfachten Preisverrechnungsmethode für konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung besteht darin, die in den Kostenpool einbezogenen Kosten, von denen mehrere Mitglieder des Konzerns profitieren, zwischen den Konzernmitgliedern aufzuteilen. Der Steuerpflichtige wählt für diesen Zweck einen oder mehrere Aufteilungsschlüssel auf der Basis der folgenden Grundsätze. Die Bestimmung des bzw. der geeigneten Aufteilungsschlüssel hängt von der Art der Dienstleistungen ab: Für alle Kostenaufteilungen, die sich auf dieselbe Dienstleistungskategorie beziehen, müssen einheitlich der- bzw. dieselben Aufteilungsschlüssel verwendet werden. Im Einklang mit den Leitlinien unter Ziffer 7.24 sollten der bzw. die in Bezug auf die Kosten für die betreffenden Dienstleistungskategorien gewählten Aufteilungsschlüssel die Höhe der Vorteile, die die einzelnen Empfänger der jeweiligen Dienstleistung erwarten können, hinreichend widerspiegeln. Generell gilt, dass der oder die Aufteilungsschlüssel den zugrunde liegenden Bedarf an den jeweiligen Dienstleistungen widerspiegeln sollten. So könnte sich der Aufteilungsschlüssel für personalbezogene Dienstleistungen beispielsweise am Anteil der einzelnen Unternehmen an der Gesamtzahl der Mitarbeiter des Gesamtkonzerns orientieren, bei IT-Dienstleistungen könnte der Anteil an der Gesamtzahl der Nutzer verwendet werden, bei Dienstleistungen im Bereich des Fuhrparkmanagements könnte der Anteil an der Gesamtzahl der Fahrzeuge zugrunde gelegt werden, und bei Unterstützungsleistungen für das Rechnungswesen könnte der Anteil an allen relevanten Geschäftsvorfällen oder der Anteil an der Bilanzsumme verwendet werden. In vielen Fällen kann der Anteil am Gesamtumsatz ein passender Aufteilungsschlüssel sein.

7.60 Die im vorstehenden Absatz aufgeführten Beispiele für Aufteilungsschlüssel sollen keine erschöpfende Liste darstellen. Je nach den Gegebenheiten und Umständen könnten ausgefeiltere Aufteilungsschlüssel verwendet werden. Es sollte jedoch ein Gleichgewicht zwischen der theoretischen Komplexität und der praktischen Umsetzung gefunden werden, wobei nicht vergessen werden darf, dass die fraglichen Kosten für den Konzern nicht zur Entstehung von hohem Wert führen. In diesem Kontext ist es möglicherweise nicht notwendig, mehrere Aufteilungsschlüssel zu verwenden, wenn der Steuerpflichtige begründen kann, warum ein einziger Schlüssel die jeweiligen Vorteile seiner Ansicht nach angemessen widerspiegelt. Aus Gründen der Einheitlichkeit sollte bei der Bestimmung der Aufteilung gleichartiger konzerninterner Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung auf alle Empfänger innerhalb des Konzerns derselbe bzw. dieselben Aufteilungsschlüssel angewendet werden, und es wird erwartet, dass jedes Jahr derselbe angemessene Schlüssel angewendet wird, sofern es keinen berechtigten Grund für dessen Änderung gibt. Die Steuerverwaltungen und Steuerpflichtigen sollten außerdem berücksichtigen, dass eine

Änderung des angemessenen Aufteilungsschlüssels erhebliche Komplikationen mit sich bringen kann. Es wird erwartet, dass der Steuerpflichtige in seiner Dokumentation (vgl. Ziffer 7.64 weiter unten) die Gründe für die Schlussfolgerung darlegt, dass der Aufteilungsschlüssel Ergebnisse liefert, die die von den einzelnen Dienstleistungsempfängern voraussichtlich zu erzielenden Vorteile hinreichend widerspiegeln.

D.2.4. Gewinnaufschlag

7.61 Bei der Bestimmung der fremdüblichen Vergütung für konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung wendet das Dienstleistungen erbringende multinationale Unternehmen einen Gewinnaufschlag auf alle im Pool enthaltenen Kosten an, mit Ausnahme der gemäß den Ziffern 2.93 und 7.34 ermittelten Durchlaufkosten. Für alle Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung wird unabhängig von den Dienstleistungskategorien derselbe Gewinnaufschlag angewendet. Der Aufschlag entspricht 5% der betreffenden gemäß Abschnitt D.2.2 ermittelten Kosten. Der nach dem vereinfachten Ansatz angewendete Aufschlag muss nicht durch eine Vergleichsstudie begründet werden. Derselbe Aufschlag kann auf konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung angewendet werden, die von einem Konzernmitglied im Auftrag nur eines anderen Konzernmitglieds erbracht werden, wobei die Kosten gemäß den Leitlinien unter Ziffer 7.57 separat ermittelt werden. Es ist zu beachten, dass der Aufschlag für konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung nicht ohne weitere Begründung und Analyse als Vergleichsmaßstab für die Bestimmung des fremdvergleichskonformen Preises von nicht unter die Definition konzerninterner Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung fallenden Dienstleistungen oder ähnlicher nicht unter in den Anwendungsbereich des optionalen, vereinfachten Verfahrens fallender Dienstleistungen herangezogen werden sollte.

D.2.5. Vergütung für Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung

7.62 Vorbehaltlich von Ziffer 7.55 entspricht die Vergütung für Dienstleistungen an ein Mitglied des multinationalen Konzerns, der den optionalen Ansatz gewählt hat, der Summe aus i) den Kosten, die einem anderen Konzernmitglied durch speziell für das betreffende Mitglied erbrachte Dienstleistungen nach dem in Ziffer 7.57 dargelegten zweiten Schritt entstanden sind, zuzüglich des gewählten Gewinnaufschlags, und ii) dem Anteil der in den Pool einbezogenen Kosten, der dem Mitglied nach dem in Ziffer 7.59 dargelegten dritten Schritt unter Verwendung des gewählten Aufteilungsschlüssels zugerechnet wird, zuzüglich des gewählten Gewinnaufschlags. Die Vergütung ist an das Konzernmitglied zu zahlen, bei dem die in den Pool einbezogenen Kosten anfallen, und wenn diese Kosten bei mehr als einem Konzernmitglied anfallen, erfolgt die Zahlung proportional zum Anteil jedes Mitglieds an den in den Pool einbezogenen Kosten.

D.2.6. Grenzwert für die Anwendung des vereinfachten Ansatzes

7.63 Steuerverwaltungen, die den in diesem Abschnitt dargelegten vereinfachten Ansatz für konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung einführen, können einen angemessenen Grenzwert vorsehen, der es ihnen ermöglicht, den vereinfachten Ansatz in Fällen, in denen der Grenzwert überschritten wird, zu überprüfen. Ein derartiger Grenzwert könnte beispielsweise auf festen Finanzkennzahlen des Dienstleistungsempfängers basieren (z.B. dem Anteil der Kosten der konzerninternen Dienstleistungen an den Gesamtkosten oder am Umsatz oder am Gewinn vor Abzug der Vergütungen für konzerninterne Dienstleistungen), oder könnte unter Bezugnahme auf eine konzernweite Relation zwischen den gesamten Dienstleistungskosten und dem Umsatz des multinationalen Konzerns oder einer anderen angemessenen Messgröße bestimmt werden. Wenn ein solcher Grenzwert

eingeführt wird, ist die Steuerverwaltung nicht verpflichtet, den vereinfachten Ansatz zu akzeptieren, falls die Höhe der Vergütungen für konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung den Grenzwert übersteigt, und kann dann eine vollständige Funktionsanalyse und Vergleichbarkeitsanalyse einschließlich der Anwendung des Vorteilstests bei bestimmten Dienstleistungsvergütungen verlangen.

D.3. Dokumentation und Berichterstattung

7.64 Ein multinationaler Konzern, der beschließt, die vereinfachte Methode anzuwenden, stellt die folgenden Informationen und Unterlagen zusammen und unterbreitet sie auf Ersuchen der Steuerverwaltung jedes Konzernunternehmens, das eine Zahlung für konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung leistet oder erhält.

- Eine Beschreibung der Kategorien der erbrachten konzerninternen Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung; Informationen zur Identität der Begünstigten; die Begründungen dafür, dass die einzelnen Dienstleistungskategorien konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung nach der in Abschnitt D.1 dargelegten Definition sind; die Argumente für die Erbringung von Dienstleistungen innerhalb des Kontexts der Geschäftstätigkeit des multinationalen Unternehmens; eine Beschreibung der Vorteile oder erwarteten Vorteile der einzelnen Dienstleistungskategorien; eine Beschreibung der gewählten Aufteilungsschlüssel und die Begründungen dafür, dass diese Aufteilungsschlüssel Ergebnisse liefern, die die erhaltenen Vorteile hinreichend widerspiegeln, sowie die Bestätigung des angewendeten Aufschlags;
- schriftliche Verträge oder Vereinbarungen über die Erbringung von Dienstleistungen und etwaige Änderungen dieser Verträge und Vereinbarungen, aus denen die Zustimmung der verschiedenen Mitglieder des Konzerns hervorgeht, durch die Aufteilungsregeln dieses Abschnitts gebunden zu sein. Diese schriftlichen Verträge oder Vereinbarungen könnten die Form eines zeitnahen Dokuments annehmen, in dem die betroffenen Unternehmen, die Art der Dienstleistungen und die Bedingungen, unter denen die Dienstleistungen erbracht werden, angegeben werden;
- Unterlagen und Berechnungen, aus denen die Bestimmung des in Abschnitt D.2.2 beschriebenen Kostenpools und des darauf angewendeten Aufschlags hervorgeht, insbesondere eine detaillierte Auflistung aller Kategorien und Beträge der betreffenden Kosten, einschließlich der Kosten von Dienstleistungen, die nur für ein Konzernmitglied erbracht wurden;
- Berechnungen, aus denen die Anwendung der angegebenen Aufteilungsschlüssel hervorgeht.

D.4. Erhebung von Quellensteuern auf Vergütungen für konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung

7.65 Die Erhebung von Quellensteuern auf die Erbringung von konzerninternen Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung kann dazu führen, dass der Dienstleistungserbringer die bei der Erbringung der Dienstleistungen angefallenen Kosten nicht vollständig decken kann. Wenn ein Gewinnelement oder Gewinnaufschlag in der Vergütung für die Dienstleistungen enthalten ist, sind Steuerverwaltungen, die eine Quellensteuer erheben, dazu angehalten, diese nur auf den Betrag dieses Gewinnelements oder Aufschlags anzuwenden.

KOSTENUMLAGEVEREINBARUNGEN

Änderungen in Kapitel VIII der Verrechnungspreisleitlinien

Zusammenfassung

Bei Kostenumlagevereinbarungen (KUV) handelt es sich um besondere vertragliche Vereinbarungen zwischen Wirtschaftsunternehmen zur Teilung der Beiträge und Risiken im Zusammenhang mit der gemeinsamen Entwicklung, Produktion oder Beschaffung von immateriellen Werten, materiellen Wirtschaftsgütern oder Dienstleistungen, wobei erwartet wird, dass den einzelnen Unternehmen der Teilnehmer der Vereinbarung durch diese immateriellen Werte, materiellen Wirtschaftsgüter oder Dienstleistungen ein Nutzen entsteht. Wenn die Beiträge zur KUV und der durch sie entstehende Nutzen nicht angemessen bewertet werden, führt dies zu einer Verlagerung der Gewinne von dem Ort, an dem die Wertschöpfung durch die ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit stattfindet, an andere Orte.

Aktionspunkt 8 des BEPS-Aktionsplans bezieht sich auf die Bestimmung der Verrechnungspreise für immaterielle Werte und verlangt die Erarbeitung von Vorschriften zur Verhinderung von Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen, die durch die Verschiebung immaterieller Werte zwischen Konzerngesellschaften ohne fremdvergleichskonforme Vergütung herbeigeführt werden, sowie eine Aktualisierung der Leitlinien zu KUV. Die in diesem Kapitel enthaltenen Leitlinien tragen diesem letzten Teil des Aktionspunkts 8 Rechnung und ersetzen die bisherigen Hinweise in Kapitel VIII der Verrechnungspreisleitlinien.

Dieses Kapitel des Berichts liefert allgemeine Leitlinien, um zu bestimmen, ob die zwischen verbundenen Unternehmen für durch eine KUV erfasste Geschäftsvorfälle festgelegten Bedingungen mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar sind. Damit begegnen die in diesem Kapitel enthaltenen Leitlinien einigen Möglichkeiten der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, die sich aus der Nutzung von KUV ergeben.

Beteiligte, die Tätigkeiten im Rahmen von Vereinbarungen mit ähnlichen wirtschaftlichen Merkmalen ausüben, sollten ähnliche voraussichtliche Erträge erhalten, unabhängig davon, ob die vertragliche Vereinbarung im konkreten Fall als KUV bezeichnet wird. Die Leitlinien gewährleisten, dass KUV nicht eingesetzt werden können, um die neuen Leitlinien zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes in Bezug auf Geschäftsvorfälle, die die Übernahme von Risiken beinhalten, oder zu immateriellen Werten zu umgehen. Die Analyse der KUV folgt dem in diesen Leitlinien dargelegten Rahmen, um Folgendes sicherzustellen:

- Für KUV gilt derselbe Analyserahmen zur Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalles, einschließlich der Aufteilung der Risiken, wie für andere Arten vertraglicher Vereinbarungen.

- Für KUV gelten dieselben Leitlinien für die Bewertung und Preisbestimmung immaterieller Werte, einschließlich schwer zu bewertender immaterieller Werte, wie für andere Arten vertraglicher Vereinbarungen.
- Die Analyse der KUV beruht auf den tatsächlich von den verbundenen Unternehmen getroffenen Vereinbarungen und nicht auf Vertragsbedingungen, die der wirtschaftlichen Realität nicht entsprechen.
- Ein verbundenes Unternehmen kann nur dann Teilnehmer einer KUV sein, wenn es vernünftigerweise einen Nutzen aus den Zielen der KUV-Tätigkeit erwarten kann und es die Kontrolle über die spezifischen Risiken ausübt, die es im Rahmen der KUV übernimmt, sowie über die finanzielle Kapazität verfügt, diese Risiken zu tragen.
- Im Rahmen einer KUV geleistete Beiträge, vor allem in Bezug auf immaterielle Werte, sollten nicht an den Kosten gemessen werden, wenn es unwahrscheinlich ist, dass diese eine verlässliche Basis für die Ermittlung des Werts der relativen Beiträge der Teilnehmer bieten, da dies zu Ergebnissen führen kann, die nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass die Leitlinien sicherstellen, dass KUV angemessen analysiert werden und zu Ergebnissen führen, die damit im Einklang stehen, wie und wo die Wertschöpfung stattfindet.

Die bisherigen Ausführungen von Kapitel VIII der Verrechnungspreisleitlinien werden vollständig gestrichen und durch den folgenden Text ersetzt.

A. Einleitung

8.1 Dieses Kapitel befasst sich mit Kostenumlagevereinbarungen (KUV), die zwischen zwei oder mehreren verbundenen Unternehmen geschlossen werden. Zweck dieses Kapitels ist es, einige allgemeine Hinweise für die Beurteilung der Frage zu liefern, ob die zwischen verbundenen Unternehmen für Geschäftsvorfälle im Rahmen einer KUV festgelegten Bedingungen mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar sind. Die Analyse der Struktur solcher Vereinbarungen sollte sich an den Ausführungen dieses Kapitels sowie anderen Ausführungen dieser Leitlinien orientieren und auf einer angemessenen Dokumentation der betreffenden Vereinbarung beruhen.

8.2 Abschnitt B enthält eine allgemeine Definition und einen Überblick über das Konzept der KUV, und Abschnitt C gibt Hinweise bezüglich der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf KUV. Abschnitt C enthält Leitlinien dazu, wie im Rahmen von KUV geleistete Beiträge zu messen sind, ob Ausgleichszahlungen erforderlich sind (d.h. Zahlungen zwischen den Vereinbarungsteilnehmern, um ihre anteilmäßigen Beiträge aneinander anzupassen) und wie Beiträge und Ausgleichszahlungen steuerlich zu behandeln sind. Zudem befasst er sich mit der Bestimmung der Teilnehmer einer KUV sowie Fragen im Zusammenhang mit dem Ein- oder Austritt von Teilnehmern und der Beendigung von KUV. Abschnitt D erörtert schließlich Vorschläge für die Gestaltung und Dokumentation von KUV.

B. Begriff der Kostenumlagevereinbarung

B.1. Allgemeines

8.3 Eine KUV ist eine vertragliche Vereinbarung zwischen Wirtschaftsunternehmen zur Teilung der Beiträge und Risiken im Zusammenhang mit der gemeinsamen Entwicklung, Produktion oder Beschaffung von immateriellen Werten, materiellen Wirtschaftsgütern oder Dienstleistungen, wobei erwartet wird, dass den einzelnen Unternehmen der Teilnehmer durch diese immateriellen Werte, materiellen Wirtschaftsgüter oder Dienstleistungen ein Nutzen entsteht. Eine KUV ist eine vertragliche Vereinbarung und nicht zwangsläufig eine selbstständige juristische Person oder eine feste Geschäftseinrichtung ihrer Teilnehmer. Eine KUV verlangt von den Teilnehmern nicht, dass sie ihre Geschäftstätigkeiten bündeln, um beispielsweise die geschaffenen immateriellen Werte gemeinsam zu verwerten oder die Einkünfte oder Gewinne aufzuteilen. Vielmehr können die Teilnehmer einer KUV ihre Beteiligung an den Ergebnissen der KUV durch ihre jeweiligen Unternehmen verwerten. Bei den Verrechnungspreisfragen liegt das Augenmerk auf den kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen den Teilnehmern und den von den Teilnehmern geleisteten Beiträgen, die die Möglichkeiten zur Erzielung dieser Ergebnisse schaffen.

8.4 Wie in Abschnitt D.1 von Kapitel I festgestellt, bildet die Abgrenzung des tatsächlich getätigten Geschäftsvorfalles die erste Phase jeder Verrechnungspreisanalyse. Die vertragliche Vereinbarung bietet den Ausgangspunkt für die Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalles. Diesbezüglich besteht im Hinblick auf die Verrechnungspreisanalyse kein Unterschied zwischen einer KUV und einer anderen Art vertraglicher Vereinbarung,

bei der die Aufteilung der Zuständigkeiten, Risiken und erwarteten Ergebnisse laut der Funktionsanalyse des Geschäftsvorfalles dieselbe ist. Die Leitlinien zur Identifizierung der anderen wirtschaftlich relevanten Merkmale gelten für KUV ebenso wie für alle anderen Arten vertraglicher Vereinbarungen, einschließlich einer Beurteilung, ob die Beteiligten, die Risiken vertraglich übernommen haben, diese Risiken auf der Grundlage des unter Ziffer 1.60 dieser Leitlinien dargelegten Rahmens für die Analyse der Risiken auch tatsächlich tragen. Beteiligte, die Tätigkeiten im Rahmen von Vereinbarungen mit ähnlichen wirtschaftlichen Merkmalen ausüben, sollten somit ähnliche voraussichtliche Erträge erhalten, unabhängig davon, ob die vertragliche Vereinbarung in einem bestimmten Fall als KUV bezeichnet wird. KUV weisen jedoch spezifische Eigenschaften auf, die besondere Aufmerksamkeit verdienen.

8.5 Ein wesentliches Merkmal einer KUV ist das Teilen der Beiträge. Nach dem Fremdvergleichsgrundsatz muss zum Zeitpunkt des Abschlusses der KUV der Anteil jedes einzelnen Teilnehmers an der Summe der zur KUV geleisteten Beiträge mit seinem Anteil an der Summe der aus der Vereinbarung erwarteten Vorteile übereinstimmen. Im Fall von KUV, die die Entwicklung, Produktion oder Beschaffung immaterieller Werte oder materieller Wirtschaftsgüter betreffen, erhält darüber hinaus jeder Teilnehmer vertraglich eine Beteiligung an den durch die Tätigkeit der KUV entstehenden immateriellen Werten bzw. materiellen Wirtschaftsgütern oder Rechte zur Nutzung bzw. Verwertung dieser immateriellen Werte oder materiellen Wirtschaftsgüter zugesichert. Im Fall von KUV zu Dienstleistungszwecken ist jeder Teilnehmer vertraglich berechtigt, Dienstleistungen in Anspruch zu nehmen, die aus der Tätigkeit der KUV resultieren. In jedem Fall können die Teilnehmer ihre Anteile, Rechte oder Ansprüche nutzen, ohne einem anderen Beteiligten für solche Anteile, Rechte oder Ansprüche eine zusätzliche Vergütung (außer den in Abschnitt C.4 und C.5 beschriebenen Beiträgen und Ausgleichszahlungen) zu zahlen.

8.6 Einige Vorteile der KUV-Tätigkeit können schon von vornherein bestimmt werden, während andere ungewiss sind. Manche KUV-Tätigkeiten bringen einen aktuellen Nutzen, während andere einen längeren Zeiträumen haben oder möglicherweise nicht von Erfolg gekrönt sind. Dennoch liegt einer KUV immer ein erwarteter Nutzen zugrunde, den jeder Teilnehmer mit seinem Beitrag zu erzielen sucht, wozu auch das Anrecht auf eine sachgerechte Durchführung der KUV zählt. Der Anteil jedes Teilnehmers am Ergebnis der KUV-Tätigkeit sollte bereits zu Beginn festgelegt werden, selbst dann, wenn sein Anteil mit dem anderer Teilnehmer verknüpft ist, z.B. weil nur einem der Teilnehmer das rechtliche Eigentum an den entwickelten immateriellen Werten oder materiellen Wirtschaftsgütern übertragen wurde, aber alle Teilnehmer laut den vertraglichen Vereinbarungen bestimmte Nutzungs- oder Verwertungsrechte an den immateriellen Werten oder den materiellen Wirtschaftsgütern haben (z.B. dauerhafte gebührenfreie Lizenzen für das Gebiet, in dem der jeweilige Teilnehmer tätig ist).

8.7 In manchen Fällen können KUV eine hilfreiche Vereinfachung mehrfacher Geschäftsvorfälle bieten (wobei zu beachten ist, dass die steuerlichen Folgen von Geschäftsvorfällen nach den geltenden inländischen Rechtsvorschriften bestimmt werden). In einer Situation, in der verbundene Unternehmen sowohl Tätigkeiten für andere Konzerngesellschaften ausüben als auch zugleich Nutzen aus Tätigkeiten ziehen, die von anderen Konzerngesellschaften ausgeübt werden, kann eine KUV einen Mechanismus bieten, um ein Netz von separaten fremdvergleichskonformen Zahlungen innerhalb eines Konzerns durch ein schlankeres System saldierter Zahlungen zu ersetzen, das auf den Gesamtvorteilen und den Gesamtbeiträgen im Zusammenhang mit allen erfassten Tätigkeiten beruht (vgl. auch die Ziffern 3.9-3.17 dieser Leitlinien). Eine KUV, die der gemeinsamen Entwicklung immaterieller

Werte dient, kann die Notwendigkeit komplexer Überkreuz-Lizenzvereinbarungen und der damit verbundenen Risikoaufteilung beseitigen und diese durch eine übersichtlichere Teilung der Beiträge und Risiken ersetzen, bei der die Eigentumsrechte an dem oder den geschaffenen immateriellen Werten gemäß den Bedingungen der KUV geteilt werden. Die Verschlingung der Ströme, die sich aus dem Abschluss einer KUV ergeben kann, hat jedoch keine Auswirkungen auf die angemessene Bewertung der Beiträge der einzelnen Beteiligten.

8.8 Zur Veranschaulichung einer KUV nehmen wir das Beispiel eines multinationalen Konzerns, der Produkte über drei Unternehmen fertigen lässt, von denen jedes eine Produktionsstätte betreibt und die über eigene FuE-Teams verfügen, die an verschiedenen Projekten zur Verbesserung der Produktionsverfahren arbeiten. Diese drei Unternehmen schließen eine KUV, die auf die Erzielung von Verbesserungen der Produktionsverfahren abzielt, was zur Folge hat, dass sie ihr Fachwissen bündeln und die Risiken teilen. Da die KUV jedem Teilnehmer Rechte an den Ergebnissen des Vorhabens gewährt, ersetzt die KUV die Überkreuz-Lizenzvereinbarungen, die möglicherweise geschlossen worden wären, wenn es keine KUV gegeben hätte und wenn die Unternehmen bestimmte immaterielle Werte einzeln entwickelt und sich gegenseitig Rechte an diesen gewährt hätten.

B.2. Verhältnis zu anderen Kapiteln

8.9 Wie in Ziffer 8.4 erwähnt, unterscheidet sich der Analyserahmen für die Verrechnungspreisanalyse im Zusammenhang mit KUV nicht von demjenigen für die Analyse anderer Formen von Vertragsbeziehungen. Die Leitlinien in Abschnitt D von Kapitel I sind maßgeblich für die Analyse aller Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen und gelten für die Identifizierung der wirtschaftlich relevanten Merkmale der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen den Beteiligten, wie sie in einer KUV geregelt sind. Die Vertragsbedingungen der KUV bieten einen Ausgangspunkt für die Abgrenzung des zwischen den Beteiligten getätigten Geschäftsvorfalles sowie die Bestimmung der zum Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung beabsichtigten Verteilung der Zuständigkeiten, Risiken und erwarteten Ergebnisse. Wie in diesen Leitlinien dargelegt, kann Evidenz zum Verhalten der Beteiligten allerdings Aspekte der Vereinbarung klären oder ergänzen. Der Rahmen für die Analyse der Risiken nach Abschnitt D.1.2.1 von Kapitel I ist maßgeblich, um zu bestimmen, ob die Beteiligten im Rahmen der KUV Risiken übernehmen, wie in Abschnitt C.2 dieses Kapitels erörtert, sowie für die Konsequenzen der Bereitstellung von Finanzierungsmitteln ohne Übernahme von Risiken oder Ausübung anderer Funktionen. Kapitel VI liefert Leitlinien zur Bestimmung der fremdüblichen Bedingungen für Geschäftsvorfälle, in denen immaterielle Werte genutzt oder übertragen werden. Die Ziffern 6.60-6.64 liefern einschlägige Leitlinien zur Ausübung der Kontrolle über das finanzielle Risiko, wenn die Mittel für Investitionen in FuE-Projekte genutzt werden. Die Leitlinien in den Abschnitten D.3 und D.4 von Kapitel VI zu schwer zu bewertenden immateriellen Werten gelten gleichermaßen für KUV. Kapitel VII liefert Leitlinien zu Fragen, die sich stellen, wenn für Verrechnungspreiszwecke bestimmt wird, ob ein Unternehmen eines multinationalen Konzerns anderen Konzernunternehmen Dienstleistungen erbracht hat und wie gegebenenfalls die fremdüblichen Preise für solche konzerninternen Dienstleistungen zu ermitteln sind. Ziel des vorliegenden Kapitels ist es, ergänzende Leitlinien für Situationen zu liefern, in denen Ressourcen und Fertigkeiten zusammengelegt werden und die erhaltene Gegenleistung ganz oder teilweise in der berechtigten Erwartung eines gegenseitigen Nutzens besteht. Daher sind die Ausführungen der Kapitel VI und VII, wie überhaupt aller anderen Kapitel der vorliegenden Leitlinien, soweit relevant, weiterhin anzuwenden, z.B. für die Bewertung eines

zu einer KUV geleisteten Beitrags im Rahmen der Ermittlung der anteilmäßigen Beiträge. Multinationale Unternehmen werden ermutigt, die Leitlinien dieses Kapitels zu befolgen, um sicherzustellen, dass ihre KUV mit dem Fremdvergleichsgrundsatz übereinstimmen.

B.3. Arten von KUV

8.10 Es gibt im Wesentlichen zwei Arten von KUV: Solche, die getroffen werden, um immaterielle Werte oder materielle Vermögenswerte gemeinsam zu entwickeln und zu produzieren oder zu erwerben („KUV zu Entwicklungszwecken“), und solche, die für die Inanspruchnahme von Dienstleistungen getroffen werden („KUV zu Dienstleistungszwecken“). Auch wenn jede KUV unter Berücksichtigung der jeweiligen Gegebenheiten und Umstände betrachtet werden sollte, bestehen die wichtigsten Unterschiede zwischen diesen beiden Arten von KUV in der Regel darin, dass KUV zu Entwicklungszwecken einen dauerhaften, künftigen Nutzen für die Teilnehmer bringen sollen, wohingegen KUV zu Dienstleistungszwecken lediglich einen aktuellen Nutzen bringen. KUV zu Entwicklungszwecken, insbesondere solche im Zusammenhang mit immateriellen Werten, sind oftmals mit erheblichen Risiken hinsichtlich möglicherweise ungewisser und ferner Vorteile verbunden, wohingegen KUV zu Dienstleistungszwecken oftmals einen sichereren und weniger riskanten Nutzen bieten. Diese Unterscheidung ist nützlich, da die größere Komplexität von zu Entwicklungszwecken getroffenen KUV spezifischere Leitlinien erforderlich machen kann, insbesondere zur Bewertung der Beträge, als sie für KUV zu Dienstleistungszwecken erforderlich sind, wie weiter unten erörtert wird. Die Analyse einer KUV sollte jedoch nicht auf oberflächlichen Unterscheidungen beruhen: In manchen Fällen kann eine KUV zur Inanspruchnahme laufender Dienstleistungen ebenfalls einen immateriellen Wert schaffen oder verbessern, der einen dauerhaften, ungewissen Vorteil bietet, und manche im Rahmen einer KUV entwickelte immaterielle Werte können einen kurzfristigen und relativ sicheren Nutzen bringen.

8.11 Im Rahmen einer KUV zu Entwicklungszwecken haben alle Teilnehmer Anspruch auf Rechte an dem bzw. den entwickelten immateriellen Werten oder materiellen Wirtschaftsgütern. In Bezug auf immaterielle Werte nehmen solche Rechte oftmals die Form separater Rechte zur Verwertung des immateriellen Werts in einer bestimmten geografischen Region oder für eine bestimmte Anwendung an. Die erworbenen separaten Rechte können tatsächliches rechtliches Eigentum begründen; es kann aber auch sein, dass nur einer der Teilnehmer der rechtliche Eigentümer des Wirtschaftsguts ist, die anderen Teilnehmer jedoch über bestimmte Nutzungs- oder Verwertungsrechte an dem Wirtschaftsgut verfügen. Hält ein Teilnehmer solche Rechte an einem durch die KUV geschaffenen Wirtschaftsgut, dann besteht keine Notwendigkeit für die Zahlung einer Lizenzgebühr oder anderen Vergütung für eine Nutzung des geschaffenen Wirtschaftsguts entsprechend den dem Teilnehmer im Rahmen der KUV zuerkannten Ansprüchen (die Beiträge eines Teilnehmers sind möglicherweise jedoch anzupassen, wenn sie nicht im richtigen Verhältnis zum erwarteten Nutzen stehen; vgl. Abschnitt C.5).

C. Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes

C.1. Allgemeines

8.12 Damit die Bedingungen einer KUV dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, muss der Wert der Beiträge der Teilnehmer dem entsprechen, was unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen aufgrund ihres Anteils an den voraussichtlichen Gesamtvorteilen, die sie vernünftigerweise aus der Vereinbarung erwarten, beizutragen bereit gewesen wären. Der Unterschied zwischen Beiträgen aufgrund einer KUV und

anderen konzerninternen Geschäftsvorfällen mit Vermögenswerten oder Dienstleistungen liegt darin, dass die von den Teilnehmern angestrebte Vergütung ganz oder teilweise in dem gegenseitigen und anteilmäßigen Nutzen besteht, den sie aus der Zusammenlegung der Ressourcen und Fertigkeiten erwarten. Darüber hinaus vereinbaren die Teilnehmer, insbesondere bei KUV zu Entwicklungszwecken, die positiven und negativen Konsequenzen der Risiken, die an die Erzielung der erwarteten KUV-Ergebnisse geknüpft sind, gemeinsam zu tragen. Folglich besteht beispielsweise ein Unterschied zwischen der konzerninternen Lizenzierung eines immateriellen Werts, bei der der Lizenzgeber das Entwicklungsrisiko allein trägt und dafür eine Vergütung in Form der Lizenzgebühren erwartet, die er erhält, wenn die Entwicklung des immateriellen Werts abgeschlossen ist, und einer KUV zu Entwicklungszwecken, bei der alle Beteiligten Beiträge leisten und die Konsequenzen der Risiken, die im Zusammenhang mit der Entwicklung des immateriellen Werts eintreten können, gemeinsam tragen und beschließen, dass jeder von ihnen aufgrund dieser Beiträge ein Recht an dem immateriellen Wert erwirbt.

8.13 Die Erwartung eines gegenseitigen und anteilmäßigen Nutzens bildet die Grundlage dafür, dass unabhängige Unternehmen einer Vereinbarung zustimmen, nach der sie die Folgen eintretender Risiken gemeinsam tragen und Ressourcen und Fertigkeiten zusammenlegen. Unabhängige Unternehmen würden verlangen, dass sich der Wert des Anteils jeden Teilnehmers an der tatsächlichen Gesamtsumme aller Beiträge mit seinem Anteil an den aus der Vereinbarung insgesamt erwarteten Vorteilen deckt. Bei Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf eine KUV ist es deshalb eine notwendige Voraussetzung, dass alle Beteiligten vernünftigerweise Vorteile aus der Vereinbarung erwarten können. Der nächste Schritt besteht darin, für jeden Teilnehmer den Wert des jeweils von ihm zu der gemeinsamen Tätigkeit geleisteten Beitrags zu berechnen und schließlich zu untersuchen, ob die Aufteilung der KUV-Beiträge (unter Berücksichtigung etwaiger Ausgleichszahlungen zwischen den Teilnehmern) mit dem jeweiligen Anteil der Teilnehmer am erwarteten Nutzen übereinstimmt. Es ist aber einzuräumen, dass diese Feststellungen wahrscheinlich ein gewisses Maß an Unsicherheit aufweisen, insbesondere im Hinblick auf KUV, die Entwicklungszwecken dienen. Es besteht die Möglichkeit, dass die Beiträge so zwischen den Teilnehmern der KUV aufgeteilt werden, dass die steuerpflichtigen Gewinne infolge dieser Aufteilung, gemessen am Fremdvergleichsgrundsatz, in einigen Staaten zu hoch und in anderen zu niedrig ausgewiesen werden. Aus diesem Grund sollten die Steuerpflichtigen in der Lage sein, die Grundlagen ihres Anspruchs hinsichtlich der KUV nachzuweisen (vgl. Abschnitt E).

C.2. Bestimmung der Teilnehmer

8.14 Weil die Idee gegenseitigen Nutzens für eine KUV wesentlich ist, folgt daraus, dass ein Unternehmen nicht als an einer KUV teilnehmend anzusehen ist, wenn es nicht vernünftigerweise erwarten kann, aus den Zielen der KUV-Tätigkeit selbst (und nicht bloß daraus, dass es diese Tätigkeit ganz oder teilweise erbringt) Vorteile zu ziehen, beispielsweise aus der Verwertung seiner Beteiligung oder seiner Rechte an den durch die KUV geschaffenen immateriellen Werten oder materiellen Vermögenswerten oder der Inanspruchnahme der durch die KUV erbrachten Dienstleistungen. Daher muss einem Teilnehmer eine Beteiligung oder ein Recht an den immateriellen Werten, materiellen Vermögenswerten oder Dienstleistungen zugeteilt werden, die Gegenstand der KUV sind, und muss er vernünftigerweise erwarten können, Nutzen aus dieser Beteiligung oder diesen Rechten ziehen zu können. Ein Unternehmen, das die Tätigkeit, die Gegenstand der KUV ist, beispielsweise Forschungsfunktionen, lediglich ausübt, aber keine Beteiligung am Ergebnis

der KUV erhält, wird nicht als Teilnehmer dieser KUV betrachtet, sondern vielmehr als Dienstleistungserbringer für die KUV. Deshalb sollte es außerhalb der KUV eine fremdübliche Vergütung für die von ihm erbrachten Dienstleistungen erhalten. Vgl. Ziffer 8.18. Ebenso ist ein Unternehmen nicht Teilnehmer einer KUV, wenn es nicht in der Lage ist, die Ergebnisse der KUV auf irgendeine Art und Weise in seiner eigenen Geschäftstätigkeit zu verwerten.

8.15 Ein Unternehmen ist auch dann nicht Teilnehmer einer KUV, wenn es keine Kontrolle über die spezifischen Risiken ausübt, die es im Rahmen der KUV übernimmt, und nicht über die finanzielle Kapazität verfügt, diese Risiken zu tragen, da ein solches Unternehmen auf der Grundlage der Funktionen, die es tatsächlich ausübt, keinen Anspruch auf einen Anteil an dem Ergebnis hat, das Ziel der KUV ist. Die in Kapitel I dieser Leitlinien dargelegten allgemeinen Grundsätze zur Übernahme von Risiken gelten auch für Situationen, in denen von KUV Gebrauch gemacht wird. Jeder Teilnehmer leistet bestimmte Beiträge zu den Zielen der KUV und übernimmt vertraglich bestimmte Risiken. Die Leitlinien von Abschnitt D.1 in Kapitel I zur Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalles gelten für die Verrechnungspreisanalyse im Hinblick auf diese Risiken. Dies bedeutet auch, dass ein Beteiligter, der laut einer Analyse nach Schritt 4i des in Ziffer 1.60 dargelegten Rahmens für die Analyse der Risiken die Risiken im Rahmen einer KUV übernimmt („übernimmt das Risiko im Rahmen der KUV“), die Kontrolle über die spezifischen Risiken ausüben muss, die er im Rahmen der KUV übernimmt, und über die finanzielle Kapazität verfügen muss, diese Risiken zu tragen. Im Einzelnen bedeutet dies, dass ein Teilnehmer einer KUV folgende Fähigkeiten besitzen muss: i) die Fähigkeit, Entscheidungen bezüglich der Annahme, Abgabe oder Ablehnung einer risikoträchtigen Geschäftschance zu treffen, die sich aus der Teilnahme an einer KUV ergibt, wobei er diese Entscheidungsfunktion tatsächlich ausüben muss, und ii) die Fähigkeit, Entscheidungen darüber zu treffen, ob und wie auf die mit der Geschäftschance verbundenen Risiken zu reagieren ist, wobei er diese Entscheidungsfunktion tatsächlich ausüben muss. Der Teilnehmer muss im Zusammenhang mit den Tätigkeiten im Rahmen der KUV zwar nicht die laufenden Tätigkeiten der Risikominderung wahrnehmen, er muss in solchen Fällen jedoch über die Fähigkeit verfügen, die Ziele dieser Tätigkeiten, die von einer anderen Person ausgeübt werden, festzulegen, über die Beauftragung dieser anderen Person mit der Ausübung der Risikominderungsfunktionen zu entscheiden, zu beurteilen, ob die Ziele in angemessener Weise erfüllt werden, und nötigenfalls zu entscheiden, ob die Vereinbarung geändert oder gekündigt werden sollte, und er muss diese Beurteilungs- und Entscheidungsfunktionen tatsächlich ausüben. Nach den Grundsätzen einer ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleitung entscheidet der Umfang der Risiken, die die Vereinbarung beinhaltet, über den Umfang der erforderlichen Kapazität und Kontrolle. Die in den Ziffern 6.60-6.64 enthaltenen Leitlinien sind für die Beurteilung relevant, ob ein Beteiligter, der Finanzierungsmittel bereitstellt, über die funktionale Fähigkeit zur Ausübung der Kontrolle über das an seine Beiträge zur KUV geknüpfte finanzielle Risiko verfügt und ob er diese Funktionen tatsächlich ausübt. Vgl. die Beispiele 4 und 5 im Anhang zu diesem Kapitel wegen einer Veranschaulichung dieses Grundsatzes.

8.16 Sofern die spezifischen Beiträge, die die Teilnehmer einer KUV leisten, sich in ihrer Art unterscheiden, zum Beispiel wenn die Teilnehmer sehr unterschiedliche FuE-Tätigkeiten durchführen oder wenn einer der Beteiligten Vermögenswerte einbringt und ein anderer FuE-Tätigkeiten durchführt, gelten die Leitlinien von Ziffer 6.64 gleichermaßen. Dies bedeutet: Je höher das Entwicklungsrisiko ist, das an die von dem anderen Beteiligten durchgeführten Entwicklungstätigkeiten geknüpft ist, und je enger das von dem ersten Beteiligten übernommene Risiko mit diesem Entwicklungsrisiko verknüpft ist, desto

mehr muss der erste Beteiligte in der Lage sein, die Fortschritte bei der Entwicklung des immateriellen Werts sowie die Konsequenzen dieser Fortschritte im Hinblick auf den von ihm erwarteten Nutzen zu beurteilen, und umso stärker muss dieser Beteiligte die tatsächlichen Entscheidungen, die er im Hinblick auf die weitere Leistung von Beiträgen zur KUV treffen muss, möglicherweise von wichtigen operationellen Entwicklungen abhängig machen, die sich auf die spezifischen Risiken auswirken können, die er im Rahmen der KUV übernimmt. Eine Entwicklungszwecken dienende KUV, bei der die Vorteile ungewiss sind und in der Ferne liegen, ist wahrscheinlich mit größeren Risiken verbunden als eine KUV zu Dienstleistungszwecken, die einen aktuellen Nutzen bringt.

8.17 Wie unter den vorstehenden Ziffern beschrieben, ist es nicht erforderlich, dass die Teilnehmer einer KUV alle KUV-Tätigkeiten mit ihrem eigenen Personal durchführen. In einigen Fällen können die Teilnehmer einer KUV beschließen, bestimmte Funktionen im Zusammenhang mit der KUV-Tätigkeit in ein anderes Unternehmen auszulagern, das nach dem Kriterium der obigen Ziffer 8.14 kein Teilnehmer der Vereinbarung ist. In solchen Fällen sollte jeder Teilnehmer einer KUV die Voraussetzungen bezüglich der Ausübung der Kontrolle über die spezifischen Risiken erfüllen, die er im Rahmen der KUV übernimmt. Zu diesen Voraussetzungen zählt die Ausübung der Kontrolle über die ausgelagerten Funktionen durch mindestens einen der Teilnehmer der KUV. In Fällen, in denen das Ziel der KUV in der Entwicklung eines immateriellen Werts besteht, sollte mindestens einer der Teilnehmer der KUV auch die Kontrolle über die wichtigen ausgelagerten Entwicklungs-, Verbesserungs-, Erhaltungs-, Schutz- und Verwertungsfunktionen ausüben. Wenn der Beitrag eines Teilnehmers der KUV in anderen Tätigkeiten als der Ausübung der Kontrolle über die ausgelagerten Funktionen besteht, sind die Leitlinien unter Ziffer 8.15 maßgeblich, um zu beurteilen, ob dieser Beteiligte über die funktionale Fähigkeit verfügt, die Kontrolle über die spezifischen Risiken auszuüben, die er im Rahmen der KUV übernimmt, insbesondere wenn diese Risiken eng mit den ausgelagerten Funktionen verbunden sind.

8.18 Werden KUV-Tätigkeiten ausgelagert, dann wäre eine fremdübliche Vergütung angemessen, um das betreffende Unternehmen für die Dienstleistungen oder anderen Beiträge zu entschädigen, die es gegenüber den Teilnehmern der KUV erbringt. Wenn es sich bei dem Unternehmen um ein verbundenes Unternehmen eines oder mehrerer KUV-Teilnehmer handelt, ist die fremdübliche Vergütung nach den allgemeinen Grundsätzen der Kapitel I-III zu bestimmen, wobei u.a. die ausgeübten Funktionen, die genutzten Vermögenswerte und die übernommenen Risiken sowie die besonderen Überlegungen bezüglich einer fremdüblichen Vergütung für Dienstleistungen und/oder im Zusammenhang mit immateriellen Werten, wie in Kapitel VII und Kapitel VI (einschließlich der Leitlinien zu schwer zu bewertenden immateriellen Werten) beschrieben, zu berücksichtigen sind.

C.3. Aus der KUV-Tätigkeit erwarteter Nutzen

8.19 Die relativen Anteile der einzelnen Teilnehmer am erwarteten Nutzen könnten ausgehend von den voraussichtlichen Einnahmezuwächsen oder Kosteneinsparungen oder sonstigen Vorteilen geschätzt werden, in deren Genuss sie infolge der Vereinbarungen kommen. Ein in der Praxis – insbesondere bei KUV zu Dienstleistungszwecken – häufig angewendeter Lösungsansatz besteht darin, die den Teilnehmern jeweils zustehenden Anteile am erwarteten Nutzen mit Hilfe eines geeigneten Umlageschlüssels zu ermitteln. Möglich sind beispielsweise Umlageschlüssel, die sich am Umsatz, am Gewinn, an der Zahl der eingesetzten, hergestellten oder verkauften Einheiten, der Beschäftigtenzahl usw. orientieren.

8.20 Soweit davon ausgegangen wird, dass ein wesentlicher Teil oder alle Vorteile einer im Rahmen einer KUV ausgeübten Tätigkeit in der Zukunft und nicht nur in dem Jahr, in dem die Kosten entstehen, realisiert werden, wird man bei der Aufteilung der Beiträge, insbesondere im Fall von KUV zu Dienstleistungszwecken, Prognoserechnungen bezüglich der Anteile der Teilnehmer an diesen Vorteilen einbeziehen müssen. Die Heranziehung von Prognoserechnungen kann für die Steuerverwaltungen bei der Überprüfung der Annahmen, auf denen solche Prognosen beruhen, und bei der Behandlung von Fällen, in denen die Prognosen deutlich von den tatsächlichen Ergebnissen abweichen, Probleme aufwerfen. Diese Probleme können sich noch verschärfen, wenn die KUV-Tätigkeit mehrere Jahre, bevor der erwartete Nutzen tatsächlich zum Tragen kommt, endet. Es kann angebracht sein, in einer KUV zur Berücksichtigung etwaiger Änderungen der Verhältnisse Berichtigungen der anteilmäßigen Beiträge für die Laufzeit der KUV auf der Grundlage voraussichtlicher Entwicklungen vorzusehen, insbesondere dann, wenn die Vorteile erst in der Zukunft erzielt werden sollen. In Fällen, in denen die tatsächlichen Anteile am Nutzen deutlich von den Prognosen abweichen, können sich die Steuerverwaltungen veranlasst sehen zu prüfen, ob die erstellten Prognosen von unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen als akzeptabel angesehen worden wären, wobei alle Entwicklungen zu berücksichtigen sind, die für die Beteiligten vernünftigerweise vorhersehbar waren, ohne jedoch den Sachverhalt rückwirkend aufgrund nachträglich gewonnener Erkenntnisse zu beurteilen. Wenn der aus einer KUV erwartete Nutzen in einem Recht an einem immateriellen Wert besteht, der zu Beginn eines Entwicklungsvorhabens schwer zu bewerten ist, oder wenn bereits existierende immaterielle Werte, die schwer zu bewerten sind, Teil der Beiträge zu dem KUV-Vorhaben sind, gelten die Leitlinien in den Abschnitten D.3 und D.4 von Kapitel VI zu schwer zu bewertenden immateriellen Werten für die Bewertung der Beiträge der verschiedenen Teilnehmer der KUV.

8.21 Bezieht sich eine Vereinbarung gleichzeitig auf mehrere Tätigkeiten, dann ist es wichtig, dies bei der Wahl der Aufteilungsmethode zu berücksichtigen, um sicherzustellen, dass der Wert der von den einzelnen Teilnehmern geleisteten Beiträge im richtigen Verhältnis zu den jeweils von ihnen erwarteten Vorteilen steht. Eine Lösungsmöglichkeit hierfür (wenngleich nicht die einzige) wäre die Heranziehung mehrerer Umlageschlüssel. Zählt eine KUV beispielsweise fünf Teilnehmer, von denen einer aus bestimmten im Rahmen der KUV durchgeführten Dienstleistungsaktivitäten keinen Vorteil ziehen kann, dann könnten, sofern keine Form des Vorteilsausgleichs oder der Beitragsermäßigung vorgesehen ist, die mit diesen Tätigkeiten verbundenen Beiträge nur auf die anderen vier Teilnehmer verteilt werden. In diesem Fall könnten zur Aufteilung der Beiträge zwei Umlageschlüssel herangezogen werden. Ob sich ein bestimmter Umlageschlüssel bzw. mehrere Schlüssel eignen, hängt von der genauen Art der im Rahmen der KUV ausgeübten Tätigkeit und vom Verhältnis zwischen dem oder den Umlageschlüsseln und den erwarteten Vorteilen ab. Die Leitlinien in Kapitel VII zur Anwendung indirekter Methoden zur Ermittlung der fremdüblichen Vergütung für Dienstleistungen (Ziffern 7.23-7.26) können diesbezüglich hilfreich sein. Im Gegensatz dazu wird für alle drei Unternehmen, die in dem in Ziffer 8.8 genannten Beispiel einer KUV Produktionsstätten betreiben, ein Nutzen aus den verschiedenen Vorhaben zur Verbesserung der Produktionsverfahren erwartet, so dass diese einen Umlageschlüssel wählen können, der sich beispielsweise nach dem relativen Umfang der Produktionskapazitäten richtet. Wenn sich eines der Unternehmen dafür entscheidet, die Ergebnisse eines bestimmten Vorhabens nicht umzusetzen, sollte dies keine Auswirkungen auf den relativen Anteil an den Vorteilen oder den verwendeten Umlageschlüssel haben. In solchen Fällen sollte jedoch sorgfältig untersucht werden, aus welchem Grund das Unternehmen sich dazu entschlossen hat, das Ergebnis nicht umzusetzen, ob es je eine begründete Absicht hatte, dies zu tun,

ob die erwarteten Vorteile mit der Fortentwicklung der KUV-Struktur hätten angepasst werden müssen und wann das Unternehmen seine Absicht änderte.

8.22 Ungeachtet der für die Bewertung der relativen Anteile am erwarteten Nutzen angewendeten Methode können Berichtigungen des herangezogenen Aufteilungsmaßstabs erforderlich sein, um Unterschieden zwischen den von den Beteiligten erwarteten Vorteilen und den tatsächlich von ihnen bezogenen Vorteilen Rechnung zu tragen. Eine KUV sollte eine regelmäßige Überprüfung der Beiträge im Verhältnis zu den aktualisierten Anteilen an den Vorteilen vorsehen, damit entschieden werden kann, ob die zukünftigen Beiträge der Teilnehmer entsprechend angepasst werden sollten. Daher ist es möglich, dass sich der oder die passendsten Umlageschlüssel für eine bestimmte KUV im Zeitverlauf ändern, was zu zukünftigen Anpassungen führen kann. Solche Anpassungen können entweder auf die Tatsache, dass die Teilnehmer mit der Zeit über zuverlässigere Informationen über vorhersehbare (aber ungewisse) Ereignisse verfügen, oder auf das Eintreten unvorhersehbarer Ereignisse zurückzuführen sein.

C.4. Wert des Beitrags der einzelnen Teilnehmer

8.23 Um festzustellen, ob eine KUV dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, d.h. ob sich der Anteil jedes einzelnen Teilnehmers an der Gesamtsumme aller Beiträge zur KUV mit seinem Anteil am insgesamt erwarteten Nutzen deckt, ist es notwendig, den Wert der aufgrund der Vereinbarung geleisteten Beiträge jedes einzelnen Teilnehmers zu bewerten.

8.24 Beiträge zu KUV können zahlreiche Formen annehmen. Im Fall von Dienstleistungszwecken dienenden KUV bestehen die Beiträge in erster Linie in der Erbringung von Dienstleistungen. Bei KUV, die Entwicklungszwecken dienen, umfassen die Beiträge in der Regel die Durchführung von Entwicklungstätigkeiten (z.B. FuE, Marketing) und beinhalten oftmals zusätzliche Beiträge, die für die Entwicklungs-KUV relevant sind, beispielsweise bereits existierende materielle Vermögenswerte oder immaterielle Werte. Unabhängig von der Art der KUV sind alle Beiträge laufenden oder bereits existierenden Werts dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechend zu ermitteln und angemessen zu berücksichtigen. Da der Wert des relativen Anteils jedes Teilnehmers an den Beiträgen seinem Anteil am erwarteten Nutzen entsprechen sollte, können Ausgleichszahlungen erforderlich sein, um diese Konsistenz zu erreichen. Der in diesem Kapitel verwendete Begriff „Beiträge“ umfasst die von den Teilnehmern einer KUV geleisteten Beiträge bereits existierenden und laufenden Werts.

8.25 Nach dem Fremdvergleichsgrundsatz sollte der Wert der Beiträge der einzelnen Teilnehmer mit dem Wert übereinstimmen, den unabhängige Unternehmen diesen Beiträgen unter vergleichbaren Umständen beigemessen hätten. Demnach müssen die Beiträge im Allgemeinen aufgrund ihres Werts zum Zeitpunkt der Beitragsstellung bewertet werden, wobei die gegenseitige Risikoteilung sowie Art und Umfang der damit verbundenen voraussichtlichen Vorteile für die Teilnehmer der KUV zu berücksichtigen sind, um dem Fremdvergleichsgrundsatz zu entsprechen. Bei der Ermittlung des Werts der aufgrund einer KUV geleisteten Beiträge sollten die Hinweise an anderen Stellen der vorliegenden Leitlinien befolgt werden.

8.26 Bei der Bewertung der Beiträge sollte zwischen Beiträgen bereits existierenden Werts und laufenden Beiträgen unterschieden werden. So stellt beispielsweise bei einer KUV zur Entwicklung eines immateriellen Werts die Einbringung einer patentgeschützten Technologie durch einen der Teilnehmer einen Beitrag bereits existierenden Werts dar, der für die Entwicklung des immateriellen Werts nützlich ist, die Ziel der KUV ist. Der Wert dieser Technologie sollte nach dem Fremdvergleichsgrundsatz anhand der Leitlinien in den Kapiteln I-III und in Kapitel VI, gegebenenfalls unter der Anwendung von

Bewertungsmethoden wie in besagtem Kapitel dargelegt, ermittelt werden. Die laufende FuE-Tätigkeit, die von einem oder mehreren verbundenen Unternehmen im Rahmen der Entwicklungszwecken dienenden KUV ausgeübt wird, stellt einen fortlaufenden Beitrag dar. Der Wert der fortlaufenden funktionalen Beiträge beruht nicht auf dem potenziellen Wert der daraus resultierenden weiteren Anwendung der Technologie, sondern auf dem Wert der ausgeübten Funktionen. Der potenzielle Wert der weiteren Anwendung der Technologie wird über den Wert der bereits existierenden Beiträge und durch die Aufteilung des Entwicklungsrisikos entsprechend den auf die verschiedenen Teilnehmer der KUV entfallenden Anteilen am erwarteten Nutzen berücksichtigt. Der Wert der fortlaufenden Beiträge sollte anhand der Leitlinien in den Kapiteln I-III, VI und VII ermittelt werden. Wie unter Ziffer 6.79 erwähnt, wird eine Vergütung auf der Basis einer Erstattung der Kosten zuzüglich einer kleinen Gewinnmarge dem erwarteten Wert des Beitrags des Forschungsteams oder dem fremdüblichen Preis dafür in allen Fällen nicht gerecht werden.

8.27 Auch wenn alle Beiträge dem Wert nach gemessen werden sollten (vgl. jedoch Ziffer 8.28 unten), kann die Zahlung der fortlaufenden Beiträge auf Kostenbasis für die Steuerpflichtigen leichter zu handhaben sein. Dies könnte insbesondere für KUV relevant sein, die Entwicklungszwecken dienen. Wenn dieser Ansatz gewählt wird, sollten die bereits existierenden Beiträge die mit der im Voraus geleisteten Zusage über die Bereitstellung von Ressourcen im Rahmen der KUV verbundenen Opportunitätskosten decken. Eine vertragliche Vereinbarung (d.h. die KUV), in deren Rahmen zugesagt wird, dass ein bereits existierendes FuE-Team Arbeiten zugunsten der KUV durchführen wird, sollte beispielsweise den Opportunitätskosten alternativer FuE-Anstrengungen (z.B. dem Gegenwarts- wert des fremdvergleichskonformen Gewinnaufschlags auf die FuE-Kosten) in den bereits existierenden Beiträgen Rechnung tragen, während die Beiträge laufender Tätigkeiten auf Kostenbasis erfasst werden (vgl. Beispiel 1A im Anhang zu diesem Kapitel).

8.28 Zwar kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Wert bereits existierender Beiträge den Kosten entspricht, doch kann es manchmal möglich sein, die Kosten als praktisches Mittel zur Messung des relativen Werts der fortlaufenden Beiträge heranzuziehen. Ist die Differenz zwischen dem Wert und den Kosten vergleichsweise unerheblich, können ähnlich geartete fortlaufende Beiträge bei KUV zu Dienstleistungszwecken in solchen Fällen aus praktischen Gründen auf Kostenbasis bewertet werden. In anderen Situationen (beispielsweise wenn die von den Teilnehmern geleisteten Beiträge unterschiedlicher Natur sind und eine Kombination verschiedener Dienstleistungsarten und/oder immaterieller Werte oder anderer Vermögenswerte umfassen) dürfte die Messung der fortlaufenden Beiträge auf Kostenbasis indessen kaum eine verlässliche Grundlage für die Ermittlung des Werts der relativen Beiträge der Teilnehmer bieten und könnte zu Ergebnissen führen, die nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Bei KUV zu Entwicklungszwecken bietet die Messung der fortlaufenden Beiträge auf Kostenbasis (abgesehen von den Handhabungshinweisen in Ziffer 8.27) im Allgemeinen keine verlässliche Grundlage für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes. Vgl. die Beispiele 1-3 im Anhang zu diesem Kapitel wegen einer Veranschaulichung dieser Leitlinien. Wird geltend gemacht, dass Vereinbarungen, die zwischen unabhängigen Unternehmen getroffen wurden, mit den Vereinbarungen vergleichbar sind, die zwischen den an einer KUV teilnehmenden verbundenen Unternehmen getroffen wurden, und sehen diese Vereinbarungen zwischen unabhängigen Unternehmen vor, dass die Beiträge auf Kostenbasis erbracht werden, ist es wichtig, die Vergleichbarkeit aller wirtschaftlich relevanten Merkmale der Geschäftsvorfälle im allgemeineren Kontext der Vereinbarung zu prüfen, einschließlich der Auswirkungen etwaiger allgemeinerer Vereinbarungen über wirtschaftlich zusammenhängende Geschäftsvorfälle, die zwischen den an den Fremdgeschäftsvorfällen Beteiligten

existieren können, sowie der Risikoteilung. Besondere Aufmerksamkeit sollte der Frage gewidmet werden, ob im Rahmen der Vereinbarungen zwischen unabhängigen Unternehmen andere Zahlungen geleistet werden, z.B. könnten zusätzlich zur Kostenerstattung Ratenzahlungen oder Ausgleichsbeiträge geleistet werden.

8.29 Da sich die Beiträge nach den zu erwartenden Vorteilen richten, bedeutet dies im Allgemeinen, dass in Fällen, in denen eine Kostenerstattungsbasis für die Bewertung der fortlaufenden Beiträge gestattet ist, die Analyse zunächst auf den budgetierten Kosten beruhen sollte. Dies bedeutet nicht unbedingt, dass die Kosten festgelegt werden müssen, da der Budgetrahmen Schwankungen aufgrund von Faktoren wie Nachfrageschwankungen berücksichtigen kann (beispielsweise können die budgetierten Kosten als fester Prozentsatz des tatsächlichen Umsatzes ausgedrückt werden). Zudem dürfte es während der Laufzeit der KUV zu Abweichungen zwischen den budgetierten Kosten und den tatsächlichen Kosten kommen. Unter fremdüblichen Bedingungen werden die zwischen den Beteiligten vereinbarten Vertragsbedingungen wahrscheinlich Bestimmungen hinsichtlich der Behandlung solcher Abweichungen enthalten, da unabhängige Unternehmen, wie unter Ziffer 2.96 dargelegt, wohl kaum budgetierte Kosten zugrunde legen werden, ohne sich darauf zu einigen, welche Faktoren bei der Festlegung des Budgets berücksichtigt werden und wie mit unvorhergesehenen Situationen umzugehen ist. Bei größeren Abweichungen zwischen den budgetierten Kosten und den tatsächlichen Kosten sollte dem Grund hierfür Aufmerksamkeit geschenkt werden, da die Abweichungen auf Änderungen des Umfangs der Tätigkeiten hindeuten könnten, die nicht allen Beteiligten in gleicher Weise zugutekommen wie die ursprünglich geplanten Tätigkeiten. Wenn festgestellt wird, dass die Kosten eine angemessene Grundlage für die Bewertung der laufenden Beiträge bieten, dürfte es jedoch im Allgemeinen ausreichend sein, die tatsächlichen Kosten als Basis hierfür zu verwenden.

8.30 Es ist wichtig, dass das Bewertungsverfahren allen Beiträgen der Teilnehmer der Vereinbarung Rechnung trägt. Dies umfasst Beiträge, die von einem oder mehreren Beteiligten bei Abschluss der KUV geleistet werden (z.B. Beiträge in Form bereits existierender immaterieller Werte), sowie Beiträge, die kontinuierlich während der Laufzeit der KUV geleistet werden. Zu den zu berücksichtigenden Beiträgen zählen Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen, die nur für die KUV-Tätigkeit genutzt werden, aber auch Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen, die teilweise für die KUV-Tätigkeit und teilweise für die eigene Geschäftstätigkeit eines der Teilnehmer eingesetzt werden (d.h. gemeinsam genutzte Wirtschaftsgüter oder Dienstleistungen). Die Bewertung der Beiträge kann sich als schwierig erweisen, wenn diese gemeinsam genutzte Wirtschaftsgüter oder Dienstleistungen betreffen, z.B. wenn der Beitrag eines Teilnehmers in der teilweisen Überlassung von Vermögenswerten wie Bürogebäuden oder IT-Systemen besteht oder wenn er Überwachungs-, Büro- und administrative Funktionen sowohl für die KUV als auch für sein eigenes Unternehmen erbringt. Es wird erforderlich sein, das Verhältnis der im Zusammenhang mit der KUV-Tätigkeit genutzten Vermögenswerte oder Dienstleistungen in wirtschaftlich begründeter Weise zu ermitteln, wobei die anerkannten Rechnungslegungsgrundsätze und die tatsächlichen Gegebenheiten zu berücksichtigen sind, zudem können in wesentlichen Fällen Berichtigungen erforderlich sein, um Übereinstimmung zu erzielen, wenn mehrere Staaten betroffen sind. Steht das Verhältnis fest, kann der jeweilige Beitrag unter Beachtung der übrigen Grundsätze dieses Kapitels bewertet werden.

8.31 Bei KUV, die Entwicklungszwecken dienen, dürften Beiträge in Form der Kontrolle und Verwaltung der KUV, ihrer Tätigkeiten und Risiken, wie in Ziffer 6.56 beschrieben, wichtige Funktionen im Zusammenhang mit der Entwicklung, Produktion oder Beschaffung immaterieller Werte oder materieller Vermögenswerte darstellen, und sie sollten gemäß den in Kapitel VI dargelegten Grundsätzen bewertet werden.

8.32 Im folgenden Szenario werden die Leitlinien zur Ermittlung der Teilnehmer, der Aufteilung des Nutzens und des Werts der Beiträge veranschaulicht.

8.33 Unternehmen A mit Sitz in Staat A und Unternehmen B mit Sitz in Staat B gehören einem multinationalen Konzern an und haben eine KUV geschlossen, um immaterielle Werte zu entwickeln. Unternehmen B ist im Rahmen der KUV berechtigt, die immateriellen Werte in Staat B zu verwerten, und Unternehmen A ist im Rahmen der KUV berechtigt, die immateriellen Werte in den übrigen Teilen der Welt zu verwerten. Die Beteiligten gehen davon aus, dass auf Unternehmen A 75% und auf Unternehmen B 25% des Gesamtumsatzes entfallen werden und dass der voraussichtliche Nutzen aus der KUV zwischen ihnen im Verhältnis von 75:25 aufgeteilt wird. Sowohl A als auch B haben Erfahrung in der Entwicklung immaterieller Werte und verfügen über eigenes Personal für Forschung und Entwicklung. Beide kontrollieren ihr Entwicklungsrisiko im Rahmen der KUV entsprechend den unter den Ziffern 8.14-8.16 dargelegten Bedingungen. Unternehmen A leistet zu der KUV einen Beitrag in Form bereits existierender immaterieller Werte, die es kürzlich bei einem fremden Dritten erworben hat. Unternehmen B trägt unternehmenseigene Analysemethoden bei, die es entwickelt hat, um die Effizienz zu verbessern und die Zeit bis zur Marktreife zu verkürzen. Diese beiden bereits existierenden Beiträge sollten gemäß den Leitlinien in den Kapiteln I-III und VI bewertet werden. Die fortlaufenden Beiträge in Form laufender Forschungsarbeiten werden zu 80% von Unternehmen B und zu 20% von Unternehmen A unter der Leitung eines Führungsteams erbracht, das sich aus Mitarbeitern beider Unternehmen im Verhältnis von 90:10 zugunsten von Unternehmen A zusammensetzt. Diese beiden Arten fortlaufender Beiträge sollten gemäß den Leitlinien in den Kapiteln I-III und VI gesondert analysiert und bewertet werden. Wenn der aus einer KUV erwartete Nutzen in einem Recht an einem immateriellen Wert besteht, der zu Beginn des Entwicklungsvorhabens schwer zu bewerten ist, oder wenn bereits existierende immaterielle Werte, die schwer zu bewerten sind, Teil der Beiträge zu dem KUV-Vorhaben sind, gelten die Leitlinien in den Abschnitten D.3 und D.4 von Kapitel VI zu schwer zu bewertenden immateriellen Werten für die Bewertung der Beiträge der verschiedenen Teilnehmer der KUV.

C.5. Ausgleichszahlungen

8.34 Eine KUV gilt dann als mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar, wenn der Wert des Anteils jedes Teilnehmers an der Summe der vertraglich geleisteten Beiträge (nach Berücksichtigung etwaiger bereits geleisteter Ausgleichszahlungen) mit dem Anteil des jeweiligen Teilnehmers an der Summe der erwarteten Vorteile aus der KUV übereinstimmt. Deckt sich der Wert des Anteils eines Teilnehmers an der Gesamtheit der Beiträge zu einer KUV in dem Zeitpunkt, in dem die Beiträge geleistet werden, nicht mit dem Anteil des Teilnehmers an dem aus der KUV erwarteten Nutzen, so sind die von mindestens einem der Teilnehmer geleisteten Beiträge zu niedrig und die von mindestens einem anderen Teilnehmer geleisteten Beiträge zu hoch. In einem solchen Fall ist nach dem Fremdvergleichsgrundsatz im Allgemeinen zu erwarten, dass eine Berichtigung vorgenommen wird. Dies wird im Allgemeinen in Form einer Berichtigung des Beitrags durch Leistung oder Anrechnung einer (weiteren) Ausgleichszahlung erfolgen. Solche Ausgleichszahlungen erhöhen den Wert der vom Zahlungsleister geleisteten Beiträge und vermindern denjenigen der vom Zahlungsempfänger geleisteten Beiträge.

8.35 Ausgleichszahlungen können von den Teilnehmern geleistet werden, um den Wert ihrer Beiträge zu erhöhen, wenn ihre anteilmäßigen Beiträge niedriger sind als ihr voraussichtlicher anteilmäßiger Nutzen. Solche Berichtigungen können von den Teilnehmern bei Abschluss einer KUV vorweggenommen werden oder das Ergebnis einer

regelmäßigen Neubewertung ihres Anteils am erwarteten Nutzen und/oder des Werts ihrer Beiträge sein (vgl. Ziffer 8.22).

8.36 Ausgleichszahlungen können auch von den Steuerverwaltungen vorgeschrieben werden, wenn der Wert der anteilmäßigen Beiträge eines Teilnehmers in Form von Wirtschaftsgütern oder Dienstleistungen zum Zeitpunkt der Beitragsleistung unzutreffend ermittelt wurde oder wenn die von einem Teilnehmer erwarteten anteilmäßigen Vorteile falsch bewertet wurden, z.B. wenn die Festlegung des Umlageschlüssels oder dessen Anpassung an geänderte Verhältnisse den anteilmäßig zu erwartenden Vorteilen nicht hinreichend Rechnung trug. Üblicherweise wird die Berichtigung in Form einer Ausgleichszahlung erfolgen, die ein oder mehrere Teilnehmer einem anderen Teilnehmer für den betreffenden Zeitraum zahlen oder anrechnen.

8.37 Im Fall von KUV, die Entwicklungszwecken dienen, können in einem gegebenen Jahr Diskrepanzen zwischen dem Anteil eines Teilnehmers an der Gesamtsumme aller Beiträge und dem Anteil dieses Teilnehmers an der Gesamtsumme der erwarteten Vorteile auftreten. Ist die betreffende KUV ansonsten akzeptabel und wird sie unter Beachtung der Empfehlungen des Abschnitts E gewissenhaft umgesetzt, sollten die Steuerverwaltungen grundsätzlich davon absehen, eine Berichtigung auf der Grundlage der Ergebnisse eines einzigen Wirtschaftsjahres vorzunehmen. Es sollte untersucht werden, ob der Anteil der verschiedenen Teilnehmer an der Summe der Beiträge mit ihrem Anteil an der Summe der erwarteten Vorteile aus der Vereinbarung über einen mehrjährigen Zeitraum hinweg übereinstimmt (vgl. Ziffer 3.75-3.79). Für bereits existierende Beiträge und für fortlaufende Beiträge können jeweils gesonderte Ausgleichszahlungen geleistet werden. Eine verlässlichere und leichter anwendbare Alternative könnte ansonsten die Leistung einer globalen Ausgleichszahlung sein, die sich auf die bereits existierenden Beiträge und die fortlaufenden Beiträge zusammen bezieht. Vgl. Beispiel 4 im Anhang zu diesem Kapitel.

8.38 In dem unter Ziffer 8.33 beschriebenen Beispiel erwarten die Teilnehmer, Unternehmen A und B, aus der KUV Vorteile im Verhältnis von 75:25. Im ersten Jahr beträgt der Wert ihrer bereits existierenden Beiträge 10 Millionen für Unternehmen A und 6 Millionen für Unternehmen B. Folglich muss Unternehmen A Unternehmen B eine Nettoausgleichszahlung von 2 Millionen leisten (d.h. 4,5 Millionen von Unternehmen A an Unternehmen B abzüglich 2,5 Millionen von Unternehmen B an Unternehmen A), um den Beitrag von Unternehmen A auf 12 Millionen zu erhöhen (75% der Gesamtbeiträge) und den Beitrag von Unternehmen B auf 4 Millionen zu verringern (25% der Gesamtbeiträge).

C.6. Sachgerechte Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalles

8.39 Wie unter Ziffer 8.9 erwähnt, können die nach den Leitlinien in Abschnitt D von Kapitel I ermittelten wirtschaftlich relevanten Merkmale der Vereinbarung darauf schließen lassen, dass der tatsächliche Geschäftsvorfall von den Bedingungen der KUV abweicht, welche die Teilnehmer angeblich vereinbart haben. Ein solcher Fall liegt etwa dann vor, wenn einer oder mehrere der angeblichen Teilnehmer vernünftigerweise keinen Nutzen aus der KUV-Tätigkeit erwarten können. Auch wenn der geringe Umfang des Anteils eines Teilnehmers am erwarteten Nutzen im Prinzip keinen Grund darstellt, diesen Teilnehmer nicht anzuerkennen, kann sich, falls ein Teilnehmer, der die gesamte Tätigkeit ausübt, die Gegenstand der Vereinbarung ist, nur einen kleinen Teil der insgesamt erwarteten Vorteile erhalten soll, die Frage stellen, ob die Vereinbarung für diesen Beteiligten tatsächlich in der Bündelung der Ressourcen und Teilung der Risiken besteht oder ob die äußere Erscheinungsform der Teilung des gegenseitigen Nutzens nicht vielmehr gewählt wurde, um günstigere steuerliche Ergebnisse zu erzielen. Das Vorliegen umfangreicher Ausgleichszahlungen, die sich aus

einer erheblichen Differenz zwischen den anteilmäßigen Beiträgen und Vorteilen der Beteiligten ergeben, kann ebenfalls Fragen im Hinblick darauf aufwerfen, ob ein gegenseitiger Nutzen vorliegt oder ob die Vereinbarung unter Berücksichtigung aller wirtschaftlich relevanten Merkmale sachgerecht als Finanzierungstransaktion abgegrenzt werden sollte.

8.40 Wie in Ziffer 8.33 erwähnt, können die Leitlinien in Kapitel VI zu schwer zu bewertenden immateriellen Werten in Situationen, in denen von KUV Gebrauch gemacht wird, gleichermaßen gelten. Dies wird der Fall sein, wenn das Ziel der KUV die Entwicklung eines neuen immateriellen Werts ist, der zu Beginn des Entwicklungsprojekts schwer zu bewerten ist, aber auch bei der Bewertung von Beiträgen, die bereits existierende immaterielle Werte umfassen. Fehlt es der Vereinbarung in ihrer Gesamtheit betrachtet nach den Kriterien in Abschnitt D.2 von Kapitel I an kaufmännischer Rationalität, so kann der KUV die Anerkennung versagt werden.

C.7. Steuerliche Behandlung von Beiträgen und Ausgleichszahlungen

8.41 Die von einem Teilnehmer einer KUV geleisteten Beiträge, einschließlich etwaiger Ausgleichszahlungen, sollten steuerlich so behandelt werden, wie dies nach den allgemeinen Vorschriften des oder der für diesen Teilnehmer maßgebenden Steuersysteme zu geschehen hätte, wenn diese Beiträge außerhalb einer KUV für die betreffende Tätigkeit geleistet würden. Die Qualifizierung des Beitrags hängt von der Tätigkeit ab, die im Rahmen der KUV ausgeübt wird, und ist maßgebend für seine steuerliche Behandlung.

8.42 Bei KUV zu Dienstleistungszwecken führt der Beitrag eines Teilnehmers oftmals zu Vorteilen in Form von Kosteneinsparungen (in welchem Fall möglicherweise keine unmittelbar aus der KUV-Tätigkeit resultierenden Einnahmen erzielt werden). Bei KUV, die Entwicklungszwecken dienen, fallen die erwarteten Vorteile möglicherweise erst eine Weile nach der Erbringung der Beiträge an, weshalb es zu keiner unmittelbaren Erfassung von Einkünften der Teilnehmer zum Zeitpunkt der Beitragsleistung kommt.

8.43 Ausgleichszahlungen sollten als Beitragserhöhung für den Zahlungsleister und als Beitragsermäßigung für den Zahlungsempfänger behandelt werden. Wie bei Beiträgen im Allgemeinen, erfolgt die Bestimmung der Qualifizierung und der steuerlichen Behandlung etwaiger Ausgleichszahlungen nach innerstaatlichem Recht, einschließlich einschlägiger Steuerabkommen.

D. Eintritt in oder Austritt aus einer KUV oder Beendigung einer KUV

8.44 Veränderungen des Teilnehmerkreises einer KUV sind im Allgemeinen Anlass für eine Neubewertung der anteilmäßigen Beiträge und erwarteten Vorteile der Teilnehmer. Es kann vorkommen, dass ein Unternehmen, das in eine bereits laufende KUV als neuer Teilnehmer eintritt, eine Beteiligung an allen Ergebnissen der bisherigen Tätigkeit der KUV erhält, wie etwa fertiggestellten oder noch in Arbeit befindlichen immateriellen Werten oder materiellen Vermögenswerten. In solchen Fällen übertragen die bisherigen Teilnehmer effektiv einen Teil ihrer jeweiligen Beteiligung an den Ergebnissen der bisherigen Tätigkeit der KUV an das neu eintretende Unternehmen. Nach dem Fremdvergleichsgrundsatz muss für jede derartige Übertragung immaterieller Werte oder materieller Vermögenswerte eine fremdvergleichskonforme Vergütung für die übertragene Beteiligung gezahlt werden. Eine solche Vergütung wird in diesem Kapitel als „Eintrittszahlung“ bezeichnet.

8.45 Die Höhe einer Eintrittszahlung sollte auf der Grundlage des Werts (d.h. des Fremdvergleichspreises) der Beteiligung ermittelt werden, welche der neu eintretende Teilnehmer

an den immateriellen Werten und/oder materiellen Vermögenswerten erwirbt, wobei der Anteil des neuen Teilnehmers an dem insgesamt aus der KUV erwarteten Nutzen berücksichtigt werden sollte. Es kann auch Fälle geben, in denen ein neuer Teilnehmer bereits existierende immaterielle Werte oder materielle Vermögenswerte in die KUV einbringt, so dass Ausgleichszahlungen der anderen Teilnehmer als Vergütung für diesen Beitrag angebracht sein könnten. Etwaige Ausgleichszahlungen an den neuen Teilnehmer könnten mit etwa erforderlichen Eintrittszahlungen saldiert werden, wobei jedoch für die Zwecke der Steuerverwaltung adäquate Aufzeichnungen über die vollständigen Beträge der einzelnen Zahlungen zu führen sind.

8.46 Fragen ähnlicher Art können sich ergeben, wenn ein Teilnehmer aus einer KUV austritt. Insbesondere kann ein aus einer KUV austretendes Unternehmen seine Beteiligung an den gegebenenfalls erzielten Ergebnissen der bisherigen KUV-Tätigkeit (einschließlich noch laufender Arbeiten) an die anderen Teilnehmer veräußern. Eine entsprechende Übertragung sollte nach dem Fremdvergleichsgrundsatz vergütet werden. Eine solche Vergütung wird in diesem Kapitel als „Austrittszahlung“ bezeichnet.

8.47 Die Leitlinien in den Kapiteln I-III und VI sind für die Bestimmung der fremdvergleichskonformen Höhe der erforderlichen Eintritts-, Austritts- oder Ausgleichszahlungen vollumfänglich anwendbar. Es kann Fälle geben, in denen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz keine solchen Zahlungen erforderlich sind. Eine KUV für die gemeinsame Nutzung verwaltungsbezogener Dienstleistungen beispielsweise bringt den Teilnehmern im Allgemeinen lediglich einen aktuellen Nutzen, jedoch keine wertvollen dauerhaften Ergebnisse.

8.48 Eintritts- und Austrittszahlungen sollten steuerlich so behandelt werden, wie dies nach den allgemeinen Vorschriften des oder der für die jeweiligen Teilnehmer maßgebenden Steuersysteme (einschließlich der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung) zu geschehen hätte, wenn die Zahlung für den Erwerb oder die Veräußerung der Beteiligung an den Ergebnissen der bisherigen KUV-Tätigkeit außerhalb einer KUV geleistet würde.

8.49 Läuft eine KUV ab, verlangt der Fremdvergleichsgrundsatz, dass jeder Teilnehmer eine Beteiligung an den etwaigen Ergebnissen der KUV-Tätigkeit erhält, die mit den anteilmäßigen Beiträgen übereinstimmt, welche er während ihrer gesamten Laufzeit zu der KUV geleistet hat (wobei gegebenenfalls eine Berichtigung aufgrund tatsächlich erfolgter Ausgleichszahlungen vorzunehmen ist, einschließlich solcher, die infolge der Beendigung der Vereinbarung getätigt wurden), oder gegebenenfalls eine angemessene Vergütung für die Übertragung dieser Beteiligung an andere Teilnehmer erhält.

E. Empfehlungen für die Ausgestaltung und Dokumentation von KUV

8.50 Im Allgemeinen sollte eine KUV zwischen verbundenen Unternehmen die folgenden Bedingungen erfüllen:

- a) Als Teilnehmer gelten nur solche Unternehmen, bei denen davon ausgegangen werden kann, dass sie aus der KUV-Tätigkeit selbst (und nicht nur aufgrund des Umstands, dass sie diese Tätigkeit ganz oder teilweise ausüben) einen gegenseitigen und anteilmäßigen Nutzen ziehen. Vgl. Ziffer 8.14.
- b) Die Vereinbarung enthält genaue Angaben über Art und Umfang der Beteiligung der einzelnen Teilnehmer an den Ergebnissen der KUV-Tätigkeit sowie ihrem jeweiligen Anteil am erwarteten Nutzen.
- c) Abgesehen von den Beiträgen zur KUV sowie angemessenen Ausgleichs- und Eintrittszahlungen erfolgen keine Zahlungen für die durch die KUV erworbenen Beteili-

gungen oder Rechte an immateriellen Werten, materiellen Vermögenswerten oder Dienstleistungen.

- d) Der Wert der Beiträge der Teilnehmer wird im Einklang mit diesen Leitlinien bestimmt, und gegebenenfalls sollten Ausgleichszahlungen geleistet werden, um sicherzustellen, dass der Anteil der einzelnen Teilnehmer an den Beiträgen mit ihrem Anteil an dem aus der Vereinbarung erwarteten Nutzen übereinstimmt.
- e) Die Vereinbarung kann die Möglichkeit von Ausgleichszahlungen und/oder von künftigen Änderungen der Aufteilung der Beiträge – nach Ablauf eines angemessenen Zeitraums – vorsehen, um wesentlichen Veränderungen des Anteils der verschiedenen Teilnehmer am erwarteten Nutzen Rechnung zu tragen.
- f) Berichtigungen erfolgen je nach Bedarf (einschließlich der Möglichkeit von Eintritts- und Austrittszahlungen) bei Ein- oder Austritt eines Unternehmens und bei Beendigung der KUV.

8.51 Der in Kapitel V beschriebene Standard für die Verrechnungspreisdokumentation verlangt den Ausweis wichtiger Dienstleistungsvereinbarungen und wichtiger Vereinbarungen im Hinblick auf immaterielle Werte, einschließlich KUV, in der Stammdokumentation („Master File“). In der Einzeldokumentation („Local File“) sind geschäftsvorfallbezogene Informationen zu liefern, darunter eine Beschreibung der Geschäftsvorfälle, die Beträge der geleisteten und erhaltenen Zahlungen, die Identifizierung der beteiligten verbundenen Unternehmen, Abschriften aller wesentlichen konzerninternen Vereinbarungen und Informationen über die Bestimmung der Preise, einschließlich einer Beschreibung der Gründe für die Schlussfolgerung, dass die Geschäftsvorfälle fremdvergleichskonform vergütet wurden. Es ist davon auszugehen, dass die Teilnehmer einer KUV zur Erfüllung dieser Dokumentationsanforderungen Aufzeichnungen erstellen oder sich beschaffen, die Aufschluss über die Art der betreffenden Tätigkeit, die Bedingungen der Vereinbarung und deren Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz geben. Daraus ergibt sich, dass jeder Teilnehmer uneingeschränkter Zugang zu den Einzelheiten der im Rahmen der KUV durchgeführten Aktivitäten, zu den Prognoserechnungen, aufgrund derer die Beiträge zu leisten sind und die erwarteten Vorteile ermittelt werden, sowie zu den budgetierten und tatsächlichen Aufwendungen für die KUV-Tätigkeit hat, und zwar in einem Grad der Detailliertheit, der der Komplexität und Bedeutung der KUV für den Steuerpflichtigen angemessen ist. Alle diese Informationen können für die Steuerverwaltungen im Zusammenhang mit einer KUV relevant und nützlich sein, und die Steuerpflichtigen sollten – sofern diese Informationen nicht in der Stammdokumentation oder der Einzeldokumentation enthalten sind – in der Lage sein, sie auf Ersuchen vorzulegen. Welche Informationen für eine bestimmte KUV relevant sind, hängt von den jeweiligen Gegebenheiten und Umständen ab. Es ist hervorzuheben, dass es sich bei den in dieser Aufzählung beschriebenen Informationen weder um Mindestanforderungen handelt noch um eine erschöpfende Liste aller Informationen, die eine Steuerverwaltung verlangen könnte.

8.52 Die nachstehenden Informationen sind hinsichtlich der bei Abschluss der KUV vereinbarten Bedingungen relevant und nützlich:

- a) eine Liste der Teilnehmer;
- b) eine Liste aller weiteren verbundenen Unternehmen, die an der KUV-Tätigkeit mitwirken oder bei denen davon ausgegangen werden kann, dass sie die Ergebnisse der KUV-Tätigkeit verwerten oder nutzen werden;
- c) der Umfang der Aktivitäten und spezifischen Projekte, die Gegenstand der KUV sind, und die Methoden der Verwaltung und Kontrolle der KUV-Aktivitäten;

- d) die Dauer der Vereinbarung;
 - e) die Art und Weise, wie der Anteil der verschiedenen Teilnehmer am erwarteten Nutzen ermittelt wird, einschließlich aller hierbei angewandten Prognoserechnungen;
 - f) die Art und Weise, wie die zukünftigen Vorteile (z.B. immaterielle Werte) verwertet werden sollen;
 - g) die Art und Höhe der anfänglichen Beiträge der einzelnen Teilnehmer sowie eine genaue Beschreibung, wie der Wert von anfänglichen und späteren Beiträgen ermittelt wird (einschließlich etwaiger veranschlagter bzw. tatsächlicher Anpassungen) und wie die Rechnungslegungsgrundsätze bei der Ermittlung der Aufwendungen und des Werts der Beiträge auf alle Teilnehmer einheitlich angewendet werden;
 - h) die voraussichtliche Aufteilung der Zuständigkeiten und Aufgaben und die Mechanismen für die Kontrolle und Verwaltung dieser Zuständigkeiten und Aufgaben, insbesondere derjenigen im Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz oder der Verwertung von im Rahmen der KUV-Tätigkeit genutzten immateriellen Werten oder materiellen Vermögenswerten;
 - i) die Verfahren und Folgen im Fall des Ein- oder Austritts eines Teilnehmers und der Beendigung der KUV;
 - j) alle Bestimmungen hinsichtlich Ausgleichszahlungen oder Anpassungen der Bedingungen der Vereinbarung an veränderte wirtschaftliche Umstände.
- 8.53 Während der Dauer der KUV könnten die nachstehenden Informationen nützlich sein:
- a) alle Änderungen der Vereinbarung (z.B. betreffend Bedingungen, Teilnehmern, Tätigkeit) und die Folgen solcher Änderungen;
 - b) ein Vergleich zwischen den Prognosen, die zur Bestimmung der Aufteilung des aus der KUV-Tätigkeit erwarteten Nutzens zugrunde gelegt wurden, und der tatsächlichen Aufteilung des Nutzens (wobei jedoch Ziffer 3.74 beachtet werden sollte);
 - c) die bei Ausübung der KUV-Tätigkeit jährlich angefallenen Aufwendungen, die Art und Höhe der von jedem Teilnehmer während der Laufzeit der KUV geleisteten Beiträge sowie eine genaue Beschreibung, wie der Wert der Beiträge ermittelt wird.

Anhang zu Kapitel VIII – Beispiele zur Veranschaulichung der Leitlinien zu Kostenumlagevereinbarungen

Beispiel 1

1. Beispiel 1 veranschaulicht den allgemeinen Grundsatz, dass Beiträge aufgrund ihres Werts beurteilt werden sollten (d.h. auf der Basis von Fremdvergleichspreisen), um zu Ergebnissen zu führen, die mit dem Fremdvergleichsgrundsatz in Einklang stehen.

2. Unternehmen A und Unternehmen B sind Mitglieder eines multinationalen Konzerns und beschließen, eine KUV zu schließen. Unternehmen A erbringt Dienstleistung 1, und Unternehmen B erbringt Dienstleistung 2. Unternehmen A und Unternehmen B nehmen jeweils beide Dienstleistungen in Anspruch (d.h. Unternehmen A zieht Nutzen aus der von Unternehmen B erbrachten Dienstleistung 2, und Unternehmen B zieht Nutzen aus der von Unternehmen A erbrachten Dienstleistung 1).

3. Es sei angenommen, dass sich die Kosten und der Wert der Dienstleistungen folgendermaßen darstellen:

Kosten der Erbringung von Dienstleistung 1 (bei Unternehmen A anfallende Kosten)	100 je Einheit
Wert von Dienstleistung 1 (d.h. der Fremdvergleichspreis, den Unternehmen A für die Erbringung von Dienstleistung 1 von Unternehmen B verlangen würde)	120 je Einheit
Kosten der Erbringung von Dienstleistung 2 (bei Unternehmen B anfallende Kosten)	100 je Einheit
Wert von Dienstleistung 2 (d.h. der Fremdvergleichspreis, den Unternehmen B für die Erbringung von Dienstleistung 2 von Unternehmen A verlangen würde)	105 je Einheit

4. In Jahr 1 und in den folgenden Jahren erbringt Unternehmen A 30 Einheiten von Dienstleistung 1 an den Konzern, und Unternehmen B erbringt 20 Einheiten von Dienstleistung 2 an den Konzern. Im Rahmen der KUV erfolgt die Berechnung von Kosten und Nutzen folgendermaßen:

Kosten von Unternehmen A für die Erbringung der Dienstleistungen (30 Einheiten * 100 je Einheit)	3 000	(60% der Gesamtkosten)
Kosten von Unternehmen B für die Erbringung der Dienstleistungen (20 Einheiten * 100 je Einheit)	2 000	(40% der Gesamtkosten)
Gesamtkosten des Konzerns	5 000	

Wert des Beitrags von Unternehmen A (30 Einheiten * 120 je Einheit)	3 600	(63% der Gesamtbeiträge)
Wert des Beitrags von Unternehmen B (20 Einheiten * 105 je Einheit)	2 100	(37% der Gesamtbeiträge)
Gesamtwert der zur KUV geleisteten Beiträge	5 700	

Unternehmen A und Unternehmen B nehmen jeweils 15 Einheiten von Dienstleistung 1 und 10 Einheiten von Dienstleistung 2 in Anspruch:

Nutzen für Unternehmen A:		
Dienstleistung 1: 15 Einheiten * 120 je Einheit	1 800	
Dienstleistung 2: 10 Einheiten * 105 je Einheit	1 050	
Insgesamt	2 850	(50% des Gesamtwerts 5 700)

Nutzen für Unternehmen B:		
Dienstleistung 1: 15 Einheiten * 120 je Einheit	1 800	
Dienstleistung 2: 10 Einheiten * 105 je Einheit	1 050	
Insgesamt	2 850	(50% des Gesamtwerts 5 700)

5. Nach der KUV sollte der Wert der Beiträge von Unternehmen A und Unternehmen B ihrem jeweiligen Anteil am erwarteten Nutzen entsprechen, d.h. 50%. Da der Gesamtwert der im Rahmen der KUV geleisteten Beiträge 5 700 beträgt, bedeutet dies, dass jeder Beteiligte einen Beitrag von 2 850 leisten muss. Der Wert der Sachleistung von Unternehmen A beträgt 3 600, und der Wert der Sachleistung von Unternehmen B beträgt 2 100. Dementsprechend sollte Unternehmen B eine Ausgleichszahlung in Höhe von 750 an Unternehmen A leisten. Dadurch wird der Beitrag von Unternehmen B auf 2 850 „aufgestockt“ und der Beitrag von Unternehmen A auf denselben Betrag gesenkt.

6. Wenn die Beiträge an den Kosten und nicht am Wert gemessen würden, wären die beiden Unternehmen aufgrund der Tatsache, dass Unternehmen A und Unternehmen B jeweils 50% der Gesamtvorteile erhalten, verpflichtet gewesen, jeweils 50% der Gesamtkosten, also jeweils 2 500, beizutragen, d.h. Unternehmen B wäre verpflichtet gewesen, eine Ausgleichszahlung von 500 (anstelle von 750) an A zu leisten.

7. Ohne die KUV würde Unternehmen A 10 Einheiten von Dienstleistung 2 zu dem Fremdvergleichspreis von 1 050 kaufen, und Unternehmen B würde 15 Einheiten von Dienstleistung 1 zu dem Fremdvergleichspreis von 1 800 kaufen. Das Nettoergebnis wäre eine Zahlung von 750 von Unternehmen B an Unternehmen A. Wie aus den vorstehenden Ausführungen ersichtlich ist, wird das fremdvergleichskonforme Ergebnis im Rahmen der KUV nur erreicht, wenn die Beiträge anhand ihres Werts gemessen werden.

Beispiel 1A

8. Es liegt derselbe Sachverhalt vor wie in Beispiel 1. Gemäß den Leitlinien in Ziffer 8.27 kann in Beispiel 1 das gleiche Ergebnis erzielt werden, wenn das nachstehend aufgeführte zweistufige Verfahren genutzt wird.

9. 1. Schritt (an den Kosten gemessene Beiträge): Unternehmen A sollte 50% der Gesamtkosten in Höhe von 5 000, also 2 500, tragen. Die Kosten der Sachleistung von Unternehmen A betragen 3 000. Unternehmen B sollte 50% der Gesamtkosten, also 2 500, tragen. Die Kosten der Sachleistung von Unternehmen B betragen 2 000. Unternehmen B sollte folglich eine zusätzliche Zahlung an Unternehmen A in Höhe von 500 leisten. Dies entspricht einer Ausgleichszahlung in Bezug auf fortlaufende Beiträge.

10. 2. Schritt (Berücksichtigung von zusätzlichen Wertbeiträgen zur KUV): Unternehmen A leistet einen Wertbeitrag, der die Kosten je Einheit um 20 übersteigt. Unternehmen B leistet einen Wertbeitrag, der die Kosten je Einheit um 5 übersteigt. Unternehmen A nimmt 10 Einheiten von Dienstleistung 2 in Anspruch (der Wert übersteigt die Kosten um 50), und Unternehmen B nimmt 15 Einheiten von Dienstleistung 1 in Anspruch (der Wert übersteigt die Kosten um 300). Dementsprechend sollte Unternehmen A einen Ausgleich von 250 für den zusätzlichen Wert in Höhe von 250 erhalten, den es zur KUV beiträgt. Dies entspricht einer Ausgleichszahlung in Bezug auf bereits existierende Beiträge.

11. Die zweistufige Methode sieht eine Kostenumlage in Kombination mit einer separaten und zusätzlichen Zahlung an den Teilnehmer vor, der einen zusätzlichen Wertbeitrag zur Vereinbarung leistet. Im Allgemeinen können sich im zusätzlichen Wertbeitrag bereits existierende Beiträge ausdrücken, die für die Zwecke der KUV relevant sind, beispielsweise immaterielle Werte, die einem der Teilnehmer gehören. Die zweistufige Methode kann folglich bei KUV, die Entwicklungszwecken dienen, am sinnvollsten angewendet werden.

Beispiel 2

12. Es liegt derselbe Sachverhalt vor wie in Beispiel 1, abgesehen davon, dass der Wert von Dienstleistung 1 je Einheit 103 beträgt (was heißt, dass sowohl Dienstleistung 1 als auch Dienstleistung 2 Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung sind). Es sei deshalb angenommen, dass die Kosten und der Wert der Dienstleistungen folgendermaßen berechnet werden:

Bei Unternehmen A für die Erbringung der Dienstleistungen anfallende Kosten (30 Einheiten * 100 je Einheit)	3 000	(60% der Gesamtkosten)
Bei Unternehmen B für die Erbringung der Dienstleistungen anfallende Kosten (20 Einheiten * 100 je Einheit)	2 000	(40% der Gesamtkosten)
Gesamtkosten des Konzerns	5 000	
Wert des Beitrags von Unternehmen A (30 Einheiten * 103 je Einheit)	3 090	(59,5% der Gesamtbeiträge)
Wert des Beitrags von Unternehmen B (20 Einheiten * 105 je Einheit)	2 100	(40,5% der Gesamtbeiträge)
Gesamtwert der im Rahmen der KUV geleisteten Beiträge	5 190	
Unternehmen A und Unternehmen B nehmen jeweils 15 Einheiten von Dienstleistung 1 und 10 Einheiten von Dienstleistung 2 in Anspruch:		
Nutzen für Unternehmen A:		
Dienstleistung 1: 15 Einheiten * 103 je Einheit	1 545	
Dienstleistung 2: 10 Einheiten * 105 je Einheit	1 050	
Insgesamt	2 595	(50% des Gesamtwerts 5 190)
Nutzen für Unternehmen B:		
Dienstleistung 1: 15 Einheiten * 103 je Einheit	1 545	
Dienstleistung 2: 10 Einheiten * 105 je Einheit	1 050	
Insgesamt	2 595	(50% des Gesamtwerts 5 190)

13. Nach der KUV sollte der Wert der Beiträge von Unternehmen A und Unternehmen B ihrem jeweiligen Anteil am erwarteten Nutzen entsprechen, d.h. 50%. Da der Gesamtwert der im Rahmen der KUV geleisteten Beiträge 5 190 beträgt, bedeutet dies, dass jeder Beteiligte einen Beitrag von 2 595 leisten muss. Der Wert der Sachleistung von Unternehmen A beträgt 3 090. Der Wert der Sachleistung von Unternehmen B beträgt 2 100. Dementsprechend sollte Unternehmen B eine Ausgleichszahlung in Höhe von 495 an Unternehmen A leisten. Dadurch wird der Beitrag von Unternehmen B auf 2 595 „aufgestockt“ und der Beitrag von Unternehmen A auf denselben Betrag gesenkt.

14. Da alle Beiträge zur KUV in diesem Beispiel Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung sind, können die Beiträge aus praktischen Gründen anhand der Kosten bewertet werden, weil dies zu Ergebnissen führt, die weitgehend mit dem Fremdvergleichsgrundsatz in Einklang stehen. Nach diesem praktischen Ansatz belaufen sich die Kosten der Sachleistung von Unternehmen A auf 3 000 und die Kosten der Sachleistung von Unternehmen B auf 2 000, und jeder Beteiligte sollte 50% der mit den Beiträgen verbundenen Gesamtkosten tragen (2 500). Dementsprechend sollte Unternehmen B eine Ausgleichszahlung in Höhe von 500 an Unternehmen A leisten.

Beispiel 3

15. Es liegt derselbe Sachverhalt vor wie in Beispiel 1, abgesehen davon, dass der Wert von Dienstleistung 2 je Einheit 120 beträgt (was heißt, dass Dienstleistung 1 und Dienstleistung 2 den gleichen Wert haben und dass keine von beiden eine Dienstleistung mit geringer Wertschöpfung ist).

Bei Unternehmen A für die Erbringung der Dienstleistungen anfallende Kosten (30 Einheiten * 100 je Einheit)	3 000	(60% der Gesamtkosten)
Bei Unternehmen B für die Erbringung der Dienstleistungen anfallende Kosten (20 Einheiten * 100 je Einheit)	2 000	(40% der Gesamtkosten)
Gesamtkosten des Konzerns	5 000	
Wert des Beitrags von Unternehmen A (30 Einheiten * 120 je Einheit)	3 600	(60% der Gesamtbeiträge)
Wert des Beitrags von Unternehmen B (20 Einheiten * 120 je Einheit)	2 400	(40% der Gesamtbeiträge)
Gesamtwert der zur KUV geleisteten Beiträge	6 000	
Unternehmen A und Unternehmen B nehmen jeweils 15 Einheiten von Dienstleistung 1 und 10 Einheiten von Dienstleistung 2 in Anspruch:		
Nutzen für Unternehmen A:		
Dienstleistung 1: 15 Einheiten * 120 je Einheit	1 800	
Dienstleistung 2: 10 Einheiten * 120 je Einheit	1 200	
Insgesamt	3 000	(50% des Gesamtwerts 6 000)
Nutzen für Unternehmen B:		
Dienstleistung 1: 15 Einheiten * 120 je Einheit	1 800	
Dienstleistung 2: 10 Einheiten * 120 je Einheit	1 200	
Insgesamt	3 000	(50% des Gesamtwerts 6 000)

16. Nach der KUV sollte der Wert der Beiträge von Unternehmen A und Unternehmen B ihrem jeweiligen Anteil am erwarteten Nutzen entsprechen, d.h. 50%. Da der Gesamtwert der im Rahmen der KUV geleisteten Beiträge 6 000 beträgt, bedeutet dies, dass jeder Beteiligte einen Beitrag von 3 000 leisten muss. Der Wert der Sachleistung von Unternehmen A beträgt 3 600. Der Wert der Sachleistung von Unternehmen B beträgt 2 400. Dementsprechend sollte Unternehmen B eine Ausgleichszahlung in Höhe von 600 an Unternehmen A leisten. Dadurch wird der Beitrag von Unternehmen B auf 3 000 „aufgestockt“ und der Beitrag von Unternehmen A auf denselben Betrag gesenkt. Beispiel 3 veranschaulicht, dass die Bewertung der Beiträge anhand der Kosten selbst in Situationen, in denen der fremdübliche Aufschlag auf die Kosten der Beiträge identisch ist, im Allgemeinen nicht zu einem fremdvergleichskonformen Ergebnis führt.

Beispiel 4

17. Unternehmen A und Unternehmen B sind Mitglieder eines multinationalen Konzerns und beschließen, die Entwicklung eines immateriellen Werts über eine KUV durchzuführen. Auf Basis der bestehenden immateriellen Werte von Unternehmen B, dessen bisheriger Erfolgsbilanz und dessen erfahrenen Forschungs- und Entwicklungspersonals wird erwartet, dass sich dieser immaterielle Wert als sehr profitabel erweisen wird. Unternehmen A übt durch sein eigenes Personal alle Funktionen aus, die von einem Teilnehmer einer KUV zu Entwicklungszwecken, der ein unabhängiges Recht zur Verwertung des zu entwickelnden immateriellen Werts erhält, erwartet werden, einschließlich der Funktionen, die erforderlich sind, um die Kontrolle über die Risiken auszuüben, die es in Übereinstimmung mit den unter den Ziffern 8.14-8.18 dargelegten Grundsätzen vertraglich übernimmt. Es wird damit gerechnet, dass die Entwicklung des in diesem Beispiel zugrunde gelegten immateriellen Werts fünf Jahre in Anspruch nehmen wird, bevor er gegebenenfalls kommerziell verwertet werden kann, und im Fall einer erfolgreichen Entwicklung wird erwartet, dass er für einen Zeitraum von zehn Jahren nach der erstmaligen Verwertung werthaltig bleibt.

18. Nach der KUV leistet Unternehmen A einen Finanzierungsbeitrag im Zusammenhang mit der Entwicklung des immateriellen Werts (sein Anteil an den Entwicklungskosten wird auf 100 Mio. US-\$ pro Jahr für fünf Jahre veranschlagt). Unternehmen B bringt die Entwicklungsrechte in Bezug auf seine bestehenden immateriellen Werte ein, an denen Unternehmen A im Rahmen der KUV unabhängig vom Ergebnis der KUV Rechte erhält, und führt alle Aktivitäten im Zusammenhang mit der Entwicklung, Erhaltung und Verwertung des immateriellen Werts durch. Der Wert der Beiträge von Unternehmen B (die die Durchführung von Aktivitäten sowie die Nutzung der bereits existierenden immateriellen Werte umfassen) müsste in Einklang mit den Leitlinien in Kapitel VI bestimmt werden und würde wahrscheinlich auf dem veranschlagten Wert des immateriellen Werts basieren, der im Rahmen der KUV geschaffen werden soll, abzüglich des Werts des Finanzierungsbeitrags von Unternehmen A.

19. Nach Abschluss der Entwicklung soll mit dem immateriellen Wert ein globaler Gewinn von 550 Mio. US-\$ pro Jahr (Jahre 6-15) erwirtschaftet werden. Die KUV sieht vor, dass Unternehmen B Exklusivrechte zur Verwertung des zu entwickelnden immateriellen Werts in Staat B erhält (was in den Jahren 6-15 einen Gewinn von 220 Mio. US-\$ pro Jahr bringen soll), und dass Unternehmen A Exklusivrechte zur Verwertung des immateriellen Werts in den übrigen Teilen der Welt erhält (was einen Gewinn von 330 Mio. US-\$ pro Jahr bringen soll).

20. Unter Berücksichtigung der Unternehmen A und Unternehmen B realistischerweise zur Verfügung stehenden Alternativen wird bestimmt, dass der Wert des Beitrags von Unternehmen A einer risikobereinigten Rendite auf seinen FuE-Finanzierungsaufwand entspricht. Es sei angenommen, dass diese mit 110 Mio. US-\$ pro Jahr (für die Jahre 6-15) veranschlagt wird²³. Für Unternehmen A wird im Rahmen der KUV jedoch ein Nutzen veranschlagt, der in den Jahren 6-15 einem Gewinn in Höhe von 330 Mio. US-\$ pro Jahr entspricht (und nicht etwa von 110 Mio. US-\$). Dieser erwartete zusätzliche Wert der Rechte, die Unternehmen A erhält (d.h. der erwartete Wert, der den Wert des Finanzierungsbeitrags von Unternehmen A übersteigt) erklärt sich aus der Einbringung bereits existierender immaterieller Werte und der Durchführung von FuE-Aktivitäten durch Unternehmen B im Rahmen der KUV. Unternehmen A muss diesen zusätzlichen Wert, den es erhält, vergüten. Dementsprechend sind Ausgleichszahlungen von Unternehmen A an Unternehmen B erforderlich, um dem Differenzbetrag Rechnung zu tragen. Unternehmen A müsste effektiv an Unternehmen B eine Ausgleichszahlung in Bezug auf diese Beiträge leisten, die unter Berücksichtigung des mit diesen zukünftigen Einkünften verbundenen Risikos dem Barwert des in den Jahren 6-15 erwarteten Betrags von 220 Mio. US-\$ pro Jahr entspricht.

Beispiel 5

21. Der Sachverhalt ist derselbe wie in Beispiel 4, abgesehen davon, dass die Funktionsanalyse darauf schließen lässt, dass Unternehmen A nicht die Kapazität besitzt, Entscheidungen bezüglich der Nutzung oder Nichtnutzung der risikoträchtigen Geschäftschance zu treffen, die sich aus seiner Teilnahme an der KUV ergibt, oder Entscheidungen darüber zu treffen, ob und wie auf die mit der Geschäftschance verbundenen Risiken zu reagieren ist. Es besitzt auch nicht die Fähigkeit, die Risiken zu mindern oder die von einem anderen Beteiligten in seinem Auftrag durchgeführten Risikominderungsaktivitäten zu beurteilen und diesbezügliche Entscheidungen zu treffen.

22. Die sachgerechte Abgrenzung der mit der KUV verbundenen Geschäftsvorfälle im Rahmen der Funktionsanalyse lässt folglich darauf schließen, dass Unternehmen A die in den Leitlinien in Ziffer 8.15 vorgesehene Kontrolle über seine spezifischen Risiken im Rahmen der KUV nicht ausübt und folglich keinen Anspruch auf einen Anteil an dem Ergebnis hat, das das Ziel der KUV ist.

Anmerkungen

1. Brasilien sieht in seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften einen Ansatz vor, bei dem feste Gewinnspannen verwendet werden, die auf branchenüblichen Werten beruhen, und vertritt die Ansicht, dass dies dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Brasilien wird diesen Ansatz weiterhin verwenden und die im vorliegenden Bericht enthaltenen Leitlinien in diesem Kontext anwenden. Wenn Brasiliens Doppelbesteuerungsabkommen Artikel 9 Absatz 1 der Musterabkommen von OECD und VN enthalten und es zu einem Fall von Doppelbesteuerung kommt, der unter diese Abkommensbestimmung fällt, wird Brasilien Zugang zum Verständigungsverfahren gemäß dem Mindeststandard von Aktionspunkt 14 gewähren.
2. Die Leitlinien in diesem Kapitel und insbesondere in diesem Abschnitt zu den Risiken beziehen sich nicht speziell auf eine bestimmte Branche. Das Grundkonzept, wonach ein Beteiligter, der Risiken trägt, in der Lage sein muss, diese Risiken effektiv zu bewältigen, gilt zwar für das Versicherungswesen, das Bankgewerbe und andere Finanzdienstleistungsbranchen, diese regulierten Branchen müssen jedoch Regeln befolgen, die Vorkehrungen für die Erfassung, Messung und Offenlegung von Risiken vorschreiben. Der aufsichtsrechtliche Ansatz für die Risikoaufteilung zwischen regulierten Unternehmen sollte berücksichtigt werden, und es sollte gegebenenfalls auf die speziell für Finanzdienstleistungsunternehmen geltenden Verrechnungspreisleitlinien im *Bericht über die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten von 2010* (OECD, 2014d), Bezug genommen werden.
3. Es werden weitere Leitlinien zu den wirtschaftlich relevanten Merkmalen zur Bestimmung der fremdüblichen Bedingungen für Finanztransaktionen ausgearbeitet werden. Diese Arbeiten werden 2016 und 2017 durchgeführt.
4. Unternehmen A könnte potenziell auf weniger als eine risikofreie Rendite Anspruch haben, beispielsweise wenn der Geschäftsvorfall nach Abschnitt D.2 nicht anerkannt würde.
5. In Anbetracht der Unterschiede zwischen den verschiedenen inländischen Rechtsvorschriften vertreten einige Staaten die Ansicht, dass es sich bei bewusstem konzertiertem Handeln stets um einen Geschäftsvorfall handelt, während andere Staaten nicht dieser Ansicht sind. Konsens herrscht jedoch in beiden Fällen darüber, dass eine bewusste konzertierte Aktion darin besteht, dass ein Konzernunternehmen zum Vorteil eines oder mehrerer anderer Konzernunternehmen in einer Weise Funktionen ausübt, Vermögenswerte nutzt oder Risiken übernimmt, die eine fremdübliche Vergütung erforderlich macht. Vgl. beispielsweise auch Beispiel 5 unter den Ziffern 1.170-1.173.
6. Beispiel 2 sollte nicht so verstanden werden, als könnten daraus umfassende Verrechnungspreisleitlinien für Bürgschaftsgebühren im Zusammenhang mit Finanztransaktionen abgeleitet werden. Es werden weitere Verrechnungspreisleitlinien zu Finanztransaktionen, einschließlich zur Identifizierung der wirtschaftlich relevanten Merkmale für die Bestimmung der fremdüblichen Bedingungen, ausgearbeitet werden. Diese Arbeiten werden 2016 und 2017 durchgeführt werden.
7. ECD (2014), *Reports to G20 Development Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries*, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/tax-global/report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf.
8. OECD (2015), *Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft*, Kapitel 6, S. 138.
9. Vgl. Anmerkung 7.
10. Vgl. den Abschnitt über immaterielle Werte in diesem Bericht, Ziffer 6.57.
11. Ebd. Abschnitt D.2.6.2 in Kapitel VI.
12. Vgl. Abschnitt D.8 in Kapitel I der Leitlinien zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes in diesem Bericht.
13. Die Risikoübernahme bezieht sich auf das Ergebnis der Analyse, welches verbundene Unternehmen ein bestimmtes Risiko nach den Leitlinien in Abschnitt D.1.2.1 von Kapitel I übernimmt, unter Berücksichtigung der Kontrolle über das Risiko und der finanziellen Kapazität, das Risiko zu tragen. Die vertragliche Risikoübernahme bezieht sich auf die in Verträgen zwischen den Beteiligten festgelegte Aufteilung der Risiken.
14. Im Sinne dieser Ziffer bezieht sich der Begriff „finanzieller Vermögenswert“ auf jeden Vermögenswert, bei dem es sich um liquide Mittel, ein Eigenkapitalinstrument, ein vertragliches Recht bzw. eine vertragliche Verpflichtung, liquide Mittel oder einen anderen finanziellen Vermögenswert zu erhalten oder finanzielle Vermögenswerte bzw. Verbindlichkeiten zu tauschen, oder ein

derivatives Finanzinstrument handelt. Beispiele hierfür sind Anleihen, Bankeinlagen, Aktien, Beteiligungen, nicht börsengehandelte oder börsengehandelte unbedingte Termingeschäfte und Swaps.

15. Im Sinne dieses Textes umfasst die Verwertung eines immateriellen Werts sowohl die Übertragung des immateriellen Werts oder der Rechte an diesem immateriellen Wert als auch die Nutzung des immateriellen Werts in der Geschäftstätigkeit.
16. Im Sinne von Abschnitt B umfasst die Nutzung von Vermögenswerten die Bereitstellung von Finanzierungsmitteln und/oder Kapital für die Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, den Schutz oder die Verwertung immaterieller Werte. Vgl. Ziffer 6.59.
17. Es werden weitere Leitlinien zu den wirtschaftlich relevanten Merkmalen für die Bestimmung der fremdüblichen Bedingungen von Finanztransaktionen ausgearbeitet werden, einschließlich zu Fällen, in denen die Mittel zur Finanzierung von Projekten verwendet werden, insbesondere Investitionen in die Entwicklung immaterieller Werte. Diese Arbeiten werden 2016 und 2017 durchgeführt.
18. Abschnitt D.2.6.2 von Kapitel VI wird wahrscheinlich überarbeitet werden, um den Ergebnissen der Arbeiten zur Anwendung geschäftsvorfallbezogener Gewinnaufteilungsmethoden Rechnung zu tragen, die nach Punkt 10 des BEPS-Aktionsplans vorgesehen sind. Diese Arbeiten werden 2016 und 2017 durchgeführt.
19. Im Fall einer finanziellen Bewertung auf der Grundlage von Prognoserechnungen stützt sich die Analyse häufig auf Prognosen der Cashflows. Periodengerecht abgegrenzte Einnahmegrößen, wie sie für Rechnungslegungs- und Steuerzwecke ermittelt werden, spiegeln den zeitlichen Ablauf der Cashflows möglicherweise nicht richtig wider, was zu Abweichungen zwischen den Werten führen kann, die sich bei Anwendung einer auf den Einnahmeströmen und einer auf den Cashflows basierenden Methode ergeben. In Anbetracht einer Reihe von Überlegungen kann die Verwendung von Einnahmeprognosen anstelle von Prognosen der Cashflows in der Praxis allerdings in manchen Fällen ein für Verrechnungspreiszwecke verlässlicheres Ergebnis liefern. Dabei muss jedoch darauf geachtet werden, dass die angewandten Größen, seien es nun Einnahme- oder Cashflow-Größen, einheitlich und in den richtigen Fällen angewandt werden. Wenn in diesem Text auf Cashflows Bezug genommen wird, sollte dies daher breit ausgelegt und so verstanden werden, dass damit sowohl auf den Cashflows als auch auf den Einnahmen basierende, sachgerecht angewandte Größen gemeint sind.
20. In einigen Wirtschaftssektoren ist es nicht ungewöhnlich, dass ein immaterieller Wert mit einer Eventualklausel in Bezug auf eine zweite oder weitere Nutzung übertragen wird. In Bezug auf die Art von immateriellen Werten, bei denen dies der Fall ist, beginnt dieser Zeitraum mit der neuen Vermarktung von neuem.
21. Für die Zwecke dieses Beispiels ist eine Herleitung der Ergebnisse nicht notwendig. Dem Beispiel liegt die Annahme zugrunde, dass mit einer „Finanzierungsinvestition“ in Höhe von 100 Mio. US-\$ pro Jahr für fünf Jahre in ein Projekt mit diesem Risikoniveau über die folgenden zehn Jahre ein fremdüblicher voraussichtlicher Gewinn von 110 Mio. US-\$ pro Jahr erzielt werden dürfte. Dies entspricht einer Finanzierungsrendite von 11%.
22. Abschnitt D ist der einzige Teil der in diesem Kapitel behandelten Leitlinien, der als Teil der Verrechnungspreisergebnisse betrachtet werden sollte, die auf die von allen assoziierten Staaten des BEPS-Projekts gebilligten Aktionspunkte 8-10 des BEPS-Aktionsplans zurückgehen.
23. Für die Zwecke dieses Beispiels ist eine Herleitung dieser Ergebnisse nicht notwendig. Dem Beispiel liegt die Annahme zugrunde, dass mit einer „Finanzierungsinvestition“ in Höhe von 100 Mio. US-\$ pro Jahr für fünf Jahre in ein Projekt mit diesem Risikoniveau über die folgenden zehn Jahre ein fremdüblicher voraussichtlicher Gewinn von 110 Mio. US-\$ pro Jahr erzielt wird. Die hier verwendeten Ergebnisse dienen nur dazu, die in diesem Beispiel aufgeführten Grundsätze zu veranschaulichen, und es sollten daraus keine Leitlinien in Bezug auf die Höhe der fremdüblichen Erträge von Teilnehmern einer KUV abgeleitet werden.

Literaturverzeichnis

- OECD (2015), *Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Aktionspunkt 1: Arbeitsergebnis 2014*, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264237100-de>.
- OECD (2014a), *Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264209688-de>.
- OECD (2014b), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing, Paris, http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en.
- OECD (2014c), *Reports to G20 Development Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries*, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/tax-global/report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf.
- OECD (2014d), *Bericht über die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten von 2010*, www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/attributes-of-profits-permanent-establishments-german.pdf.
- OECD (2011), *OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2010*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264125483-de>.
- Vereinte Nationen (2011), *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf.

ORGANISATION FÜR WIRTSCHAFTLICHE ZUSAMMENARBEIT UND ENTWICKLUNG

Die OECD ist ein einzigartiges Forum, in dem Regierungen gemeinsam an der Bewältigung von wirtschaftlichen, sozialen und umweltbezogenen Herausforderungen der Globalisierung arbeiten. Die OECD steht auch ganz vorne bei den Bemühungen um ein besseres Verständnis neuer Entwicklungen und unterstützt Regierungen, Antworten auf diese Entwicklungen und die Anliegen der Regierungen zu finden, beispielsweise in den Bereichen Corporate Governance, Informationswirtschaft oder Bevölkerungsalterung. Die Organisation bietet den Regierungen einen Rahmen, der es ihnen ermöglicht, ihre Erfahrungen mit Politiken auszutauschen, nach Lösungsansätzen für gemeinsame Probleme zu suchen, gute Praktiken aufzuzeigen und auf eine Koordinierung nationaler und internationaler Politiken hinzuwirken.

Die OECD-Mitgliedsländer sind: Australien, Belgien, Chile, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Island, Israel, Italien, Japan, Kanada, Korea, Lettland, Luxemburg, Mexiko, Neuseeland, die Niederlande, Norwegen, Österreich, Polen, Portugal, Schweden, Schweiz, die Slowakische Republik, Slowenien, Spanien, die Tschechische Republik, Türkei, Ungarn, das Vereinigte Königreich und die Vereinigten Staaten. Die Europäische Union beteiligt sich an der Arbeit der OECD.

OECD Publishing sorgt für eine weite Verbreitung der Ergebnisse der statistischen Datenerfassungen und Untersuchungen der Organisation zu wirtschaftlichen, sozialen und umweltpolitischen Themen sowie der von den Mitgliedstaaten vereinbarten Übereinkommen, Leitlinien und Standards.

OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung

Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) zu verhindern, ist Staaten weltweit ein zentrales Anliegen. 2013 verabschiedeten die OECD- und G20-Staaten in gleichberechtigter Zusammenarbeit einen 15-Punkte-Aktionsplan gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung. Der vorliegende Bericht gehört zu den Arbeitsergebnissen der Punkte 8-10 dieses Aktionsplans.

Zusätzlich zur Sicherung der Steuereinnahmen durch eine an Wirtschaftstätigkeit und Wertschöpfung ausgerichtete Besteuerung besteht das Ziel des BEPS-Projekts von OECD und G20 darin, einheitliche und konsensbasierte internationale Steuervorschriften zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung zu schaffen, um das Steuersubstrat zu schützen und den Steuerpflichtigen zugleich mehr Rechts- und Planungssicherheit zu bieten. Ein Kernelement ist dabei die Beseitigung von doppelter Nichtbesteuerung. Neue Vorschriften dürfen allerdings auch nicht zu Doppelbesteuerung, ungerechtfertigtem Erfüllungsaufwand oder Beschränkungen rechtmäßiger grenzüberschreitender Tätigkeiten führen.

Inhalt

Leitlinien für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes

Rohstoffgeschäfte

Rahmen der Arbeiten zu den Leitlinien zur geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode

Immaterielle Werte

Konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung

Kostenumlagevereinbarungen

www.oecd.org/tax/beps.htm

Diese Publikation kann online eingesehen werden unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264274297-de>.

Diese Studie ist in der OECD iLibrary veröffentlicht, die alle Bücher, periodisch erscheinenden Publikationen und statistischen Datenbanken der OECD enthält.

Weitere Informationen finden Sie unter: www.oecd-ilibrary.org.

