OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen

Januar 2022

OECD

OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2022



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

Dieses Dokument sowie die darin enthaltenen Daten und 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 (2022), *OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2022*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/148e4b28-de.

ISBN 978-92-64-54467-3 (Print)
ISBN 978-92-64-61872-5 (PDF)

Originaltitel: OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/0e655865-en.

Übersetzung durch den Deutschen Übersetzungsdienst der OECD.

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

© OECD 2022

Die Verwendung dieser Arbeiten, sei es in digitaler oder gedruckter Form, unterliegt den Nutzungsbedingungen unter: https://www.oecd.org/termsandconditions.

Vorwort

Bei diesen Leitlinien handelt es sich um eine Überarbeitung des OECD-Berichts *Verrechnungspreise und Multinationale Unternehmen* (1979). In ihrer ursprünglichen Fassung wurden die Leitlinien vom Ausschuss für Steuerfragen am 27. Juni 1995 und vom Rat der OECD am 13. Juli 1995 zur Veröffentlichung freigegeben.

Seitdem wurden die Leitlinien im Vergleich zur ursprünglichen Fassung wie folgt ergänzt:

- durch den *Report on Intangible Property and Services*, vom Ausschuss für Steuerfragen am 23. Januar 1996 angenommen [DAFFE/CFA(96)2] und vom Rat am 11. April 1996 zur Kenntnis genommen [C(96)46] (Kapitel VI und VII),
- durch den *Report on Cost Contribution Arrangements*, vom Ausschuss für Steuerfragen am 25. Juni 1997 angenommen [DAFFE/CFA(97)27] und vom Rat am 24. Juli 1997 zur Kenntnis genommen [C(97)144] (Kapitel VIII),
- durch den *Report on the Guidelines for Monitoring Procedures on the OECD Transfer Pricing Guidelines and the Involvement of the Business Community* [DAFFE/CFA/WD(97)11/REV1], vom Ausschuss für Steuerfragen am 24. Juni 1997 angenommen und vom Rat am 23. Oktober 1997 zur Kenntnis genommen [C(97)196] (Anhänge),
- durch den *Report on the Guidelines for Conducting Advance Pricing Arrangements under the Mutual Agreement Procedure*, vom Ausschuss für Steuerfragen am 30. Juni 1999 angenommen [DAFFE/CFA(99)31] und vom Rat am 28. Oktober 1999 zur Kenntnis genommen [C(99)138] (Anhänge),
- durch den *Report on the Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings*, vom Ausschuss für Steuerfragen am 22. Juni 2010

angenommen [CTPA/CFA(2010)46] und vom Rat am 22. Juli 2010 gebilligt [Anhang I zu C(2010)99] (Kapitel IX),

- durch den *Report on the Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to hard-to-value Intangibles*, vom Ausschuss für Steuerfragen am 4. Juli 2018 angenommen [CTPA/CFA/NOE2(2018)25] (Anhänge), sowie
- durch den *Report on the Transfer Pricing Aspects of Financial Transactions*, vom Ausschuss für Steuerfragen am 20. Januar 2020 angenommen [CTPA/CFA/NOE2(2019)75] (Kapitel I Abschnitt D.1.2.2 und Kapitel X).

Darüber hinaus wurden diese Leitlinien wie folgt geändert:

- durch eine Aktualisierung von Kapitel IV, vom Ausschuss für Steuerfragen am 6. Juni 2008 angenommen [CTPA/CFA(2008)30/REV1], sowie eine Aktualisierung des Vorworts und der Einführung, vom Ausschuss für Steuerfragen am 22. Juni 2009 angenommen [CTPA/CFA(2009)51/REV1], vom Rat am 16. Juli 2009 gebilligt [C(2009)88],
- durch eine Überarbeitung der Kapitel I–III, vom Ausschuss für Steuerfragen am 22. Juni 2010 angenommen [CTPA/CFA(2010)55] und vom Rat am 22. Juli 2010 gebilligt [Anhang I zu C(2010)99], sowie
- durch eine Aktualisierung des Vorworts, der Einführung, des Glossars, der Kapitel IV–VIII und der Anhänge, vom Ausschuss für Steuerfragen am 22. Juni 2010 angenommen [CTPA/CFA(2010)47] und vom Rat am 22. Juli 2010 gebilligt [Anhang I zu C(2010)99],
- durch eine Überarbeitung von Kapitel IV, Abschnitt E zu Safe-Harbour-Regelungen sowie die Ergänzung dieses Kapitels um einen weiteren Anhang mit drei Mustervereinbarungen für die Einführung bilateraler Safe-Harbour-Regelungen, vom Ausschuss für Steuerfragen am 26. April 2013 angenommen [CTPA/CFA(2013)23] und vom Rat am 16. Mai 2013 gebilligt [C(2013)69],
- durch eine Überarbeitung der Kapitel I, II sowie V–VIII im Rahmen des Berichts zu den BEPS-Aktionspunkten 8–10, *Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung*, sowie des Berichts zu BEPS-Aktionspunkt 13, *Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung*, vom Rat am 1. Oktober 2015 gebilligt [C(2015)125/ADD8 und C(2015)125/ADD11],
- durch eine Überarbeitung von Kapitel IX, vom Ausschuss für Steuerfragen am 31. Dezember 2016 angenommen [CTPA/CFA/NOE2(2016)76] und vom Rat am 3. April 2017 gebilligt [C(2017)37],

- durch eine Aktualisierung des Vorworts, der Einführung, des Glossars, der Kapitel I–IV und der Anhänge, vom Ausschuss für Steuerfragen am 19. Mai 2017 angenommen [CTPA/CFA/NOE2(2017)21],
- durch eine Überarbeitung von Kapitel II Abschnitt C zur geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode und der Anhänge, vom Ausschuss für Steuerfragen am 4. Juni 2018 angenommen [CTPA/CFA/NOE2(2018)24], sowie
- durch eine Aktualisierung des Vorworts, der Einführung, des Glossars, der Kapitel I–IX und der Anhänge, vom Ausschuss für Steuerfragen am 7. Januar 2022 angenommen [CTPA/CFA/NOE2(2021)52].

Diese Leitlinien werden auch künftig durch zusätzliche Erläuterungen, die sich mit weiteren Aspekten der Verrechnungspreisproblematik befassen, ergänzt sowie regelmäßig überprüft und laufend überarbeitet.

Inhaltsverzeichnis

Einführung 13

Abkürzungsverzeichnis 21

Glossar 23

***Kapitel I* Der Fremdvergleichsgrundsatz** 33

A. Einleitung. 33
B. Begründung des Fremdvergleichsgrundsatzes 35
C. Ein nicht auf dem Fremdvergleichsgrundsatz beruhender Ansatz: die globale formelhafte Gewinnaufteilung 39
D. Leitlinien für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes 45

***Kapitel II* Verrechnungspreismethoden** 109

Teil I: Auswahl der Verrechnungspreismethode 109

A. Auswahl der für die Umstände des Einzelfalls am besten geeigneten Verrechnungspreismethode 109
B. Anwendung von mehr als einer Methode 112

Teil II: Geschäftsvorfallbezogene Standardmethoden 115

A. Einleitung. 115
B. Preisvergleichsmethode 115
C. Wiederverkaufspreismethode 120
D. Kostenaufschlagsmethode 126

Teil III: Geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethoden 135

A. Einleitung. 135
B. Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode 135
C. Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode 153
D. Schlussfolgerungen hinsichtlich der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden. 177

Kapitel III Vergleichbarkeitsanalyse 179

A. Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse 179
B. Zeitfragen bei der Vergleichbarkeit 201
C. Fragen der Befolgung und Mitwirkung (Compliance). 205

Kapitel IV **Verwaltungsansätze zur Vermeidung und Beilegung von Verrechnungspreiskonflikten** 207

A. Einleitung. 207
B. Verfahren zur Sicherstellung der Einhaltung der Verrechnungspreisvorschriften 208
C. Gegenberichtigungen und das Verständigungsverfahren: Artikel 9 und Artikel 25 des OECD-Musterabkommens. 217
D. Simultanbetriebsprüfungen 238
E. Safe-Harbour-Regelungen 243
F. Vorabverständigungen über die Verrechnungspreise. 256
G. Schiedsverfahren 270

Kapitel V **Dokumentation** 273

A. Einleitung. 273
B. Ziele der Anforderungen in Bezug auf die Verrechnungspreis-dokumentation 274
C. Ein dreistufiger Ansatz für die Verrechnungspreisdokumentation. 278
D. Fragen der Befolgung und Mitwirkung (Compliance) 281
E. Umsetzung 287

Kapitel VI **Besondere Überlegungen bezüglich immaterieller Wirtschaftsgüter** 293

A. Bestimmung immaterieller Werte 295
B. Eigentum an immateriellen Werten und Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung immaterieller Werte 305
C. Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit der Nutzung oder Übertragung von immateriellen Werten 329
D. Ergänzende Leitlinien für die Bestimmung der fremdvergleichskonformen Bedingungen in Fällen im Zusammenhang mit immateriellen Werten 337

Kapitel VII **Besondere Überlegungen bezüglich konzerninterner Dienstleistungen** 377

A. Einleitung. 377
B. Wichtigste Fragen 379

C. Einige Beispiele konzerninterner Dienstleistungen. 392
D. Konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung 393

***Kapitel VIII* Kostenumlagevereinbarungen**. 407

A. Einleitung. 407
B. Begriff der Kostenumlagevereinbarung 407
C. Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes. 412
D. Eintritt in oder Austritt aus einer KUV oder Beendigung einer KUV 425
E. Empfehlungen für die Ausgestaltung und Dokumentation von KUV. 426

***Kapitel IX* Verrechnungspreisaspekte bei Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit** 431

Einleitung 431

A. Geltungsbereich 431
B. Anwendung von Artikel 9 des OECD-Musterabkommens und dieser Leitlinien auf Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit: theoretischer Rahmen 434

Teil I: Fremdvergleichskonforme Vergütung für die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit als solche. 435

A. Einleitung. 435
B. Untersuchung der Umstrukturierung als solche 436
C. Anerkennung der sachgerecht abgegrenzten Geschäftsvorfälle, die die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit ausmachen. 446
D. Umverteilung von Gewinnpotenzial infolge einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit 448
E. Übertragung von etwas Werthaltigem (z. B. eines Vermögenswerts oder einer Geschäftstätigkeit) 452
F. Entschädigung des umstrukturierten Unternehmens für die Auflösung oder wesentliche Neuverhandlung bestehender Vereinbarungen. 463

Teil II: Vergütung für konzerninterne Geschäftsvorfälle nach einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit. 472

A. Umstrukturierung versus Neuaufnahme einer Geschäftstätigkeit 472
B. Anwendung auf Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit: Auswahl und Anwendung einer Verrechnungspreismethode für die konzerninternen Geschäftsvorfälle nach einer Umstrukturierung 475
C. Zusammenhang zwischen der Vergütung für die Umstrukturierung und der Vergütung nach der Umstrukturierung. 478
D. Vergleich der Situation vor und nach der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit 479
E. Standortvorteile 483

Kapitel X **Verrechnungspreisaspekte von Finanztransaktionen** 487

A. Einleitung. 487
B. Bezug zu den Leitlinien in Abschnitt D.1 von Kapitel I 487
C. Treasury-Funktion 496
D. Finanzgarantien 523
E. Eigenversicherer. 532

Liste der Anhänge 545

Anhang zu den OECD-Verrechnungspreisleitlinien. Leitlinien für Monitoring-Verfahren zu den OECD-Verrechnungspreisleitlinien sowie zur Mitwirkung der Wirtschaft 547

Anhang I zu Kapitel II. Sensitivität von Brutto- und Nettogewinnindikatoren . . 555

Anhang II zu Kapitel II. Beispiele zur Veranschaulichung der Leitlinien zur geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode. 561

Anhang zu Kapitel III. Beispiel einer Betriebskapitalanpassung. 585

Anhang I zu Kapitel IV. Mustervereinbarungen für die Einführung bilateraler Safe-Harbour-Regelungen durch die zuständigen Behörden. 591

Anhang II zu Kapitel IV. Leitlinien für Vorabverständigungen über die Verrechnungspreise im Rahmen des Verständigungsverfahrens („MAP-APA“) . . 615

Anhang I zu Kapitel V. Verrechnungspreisdokumentation – Stammdokumentation (Master File) 649

Anhang II zu Kapitel V. Verrechnungspreisdokumentation – Einzeldokumentation (Local File) 653

Anhang III zu Kapitel V. Verrechnungspreisdokumentation – Länderbezogener Bericht (Country-by-Country Report) 657

Anhang IV zu Kapitel V. Umsetzungspaket zur länderbezogenen Berichterstattung 669

Anhang I zu Kapitel VI. Beispiele zur Veranschaulichung der Leitlinien zu immateriellen Werten 719

Anhang II zu Kapitel VI. Leitlinien für Steuerverwaltungen bezüglich der Anwendung des Ansatzes für schwer zu bewertende immaterielle Werte 757

Anhang zu Kapitel VIII. Beispiele zur Veranschaulichung der Leitlinien zu Kostenumlagevereinbarungen 769

Einführung

1. Seit der Annahme dieser Leitlinien im Jahr 1995 hat die Bedeutung multinationaler Unternehmen im Welthandel weiter stark zugenommen. Zurückzuführen ist dies zum Teil auf das beschleunigte Tempo der Integration der nationalen Volkswirtschaften und des technischen Fortschritts, insbesondere im Bereich der Kommunikation. Die Expansion multinationaler Unternehmen stellt sowohl die Steuerverwaltungen als auch die Unternehmen selbst vor immer schwierigere Steuerfragen, da die einzelstaatlichen Vorschriften für die Besteuerung von multinationalen Unternehmen nicht isoliert betrachtet werden können, sondern in einem breiten internationalen Kontext behandelt werden müssen.

2. Diese Fragen ergeben sich sowohl für die Steuerverwaltungen als auch für die multinationalen Unternehmen in erster Linie aus den praktischen Schwierigkeiten bei der Ermittlung der in einem Staat zu berücksichtigenden Einkünfte und Aufwendungen einer zu einem multinationalen Konzern gehörenden Gesellschaft oder Betriebsstätte, insbesondere wenn die Geschäftstätigkeit des multinationalen Konzerns stark integriert ist.

3. Für multinationale Unternehmen ergeben sich zusätzliche Probleme aus der Notwendigkeit, gesetzliche Vorschriften und administrative Auflagen zu erfüllen, die sich von Staat zu Staat unterscheiden können. Solche unterschiedlichen Anforderungen können für ein multinationales Unternehmen mit einer Mehrbelastung verbunden sein und zu höheren Befolgungskosten führen, als dies bei einem ähnlichen Unternehmen der Fall ist, das nur in einem Staat tätig ist.

4. Für die Steuerverwaltungen treten sowohl aus steuerpolitischer als auch aus praktischer Sicht besondere Probleme auf. Aus steuerpolitischer Sicht haben die Staaten zwei Erfordernisse in Einklang zu bringen: zum einen ihr legitimes Recht, die Gewinne eines Steuerpflichtigen auf Basis der Einkünfte und Aufwendungen zu besteuern, deren Quelle berechtigterweise als in ihrem Staatsgebiet gelegen anzusehen ist, und zum anderen die Vermeidung der Besteuerung derselben Einkünfte durch mehrere Staaten. Eine derartige Doppel- oder Mehrfachbesteuerung kann ein Hindernis für den grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungshandel und den Kapitalverkehr

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

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

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

7. Die OECD-Mitgliedstaaten haben sich für diese internationalen Besteuerungsgrundsätze entschieden, da sie dem doppelten Ziel der Sicherung des angemessenen Besteuerungssubstrats in den einzelnen Staaten und der

Vermeidung von Doppelbesteuerung dienen und so Konflikte zwischen den Steuerverwaltungen vermindern und die internationale Handels- und Investitionstätigkeit fördern. In einer globalen Wirtschaft ist dieses Ziel eher durch Koordinierung zwischen den Staaten als durch Steuerwettbewerb zu erreichen. Die OECD, zu deren Auftrag es gehört, zur Ausweitung des Welthandels auf einer multilateralen, nichtdiskriminierenden Grundlage beizutragen und ein möglichst nachhaltiges Wirtschaftswachstum in ihren Mitgliedstaaten zu fördern, hat stets auf einen Konsens über die internationalen Besteuerungsgrundsätze hingearbeitet, um zu verhindern, dass auf multilaterale Probleme mit unilateralen Maßnahmen reagiert wird.

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

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

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

11. Eine der größten Schwierigkeiten bei der Anwendung der vorstehenden Grundsätze auf die Besteuerung von multinationalen Unternehmen ist die Bestimmung angemessener Verrechnungspreise für steuerliche Zwecke. Verrechnungspreise sind die Preise, zu denen ein Unternehmen physische

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

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

13. Diese Leitlinien stellen eine Überarbeitung und Zusammenfassung vorangegangener Berichte des OECD-Ausschusses für Steuerfragen dar, die sich mit Verrechnungspreisen und anderen verwandten Steuerfragen im Zusammenhang mit multinationalen Unternehmen befassen. Der wichtigste dieser Berichte war *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* (Verrechnungspreise und multinationale Unternehmen) (1979) (der „Bericht

von 1979“), der vom Rat der OECD 1995 außer Kraft gesetzt wurde. Weitere Berichte befassen sich mit Verrechnungspreisfragen im Zusammenhang mit bestimmten Themen. Dabei handelt es sich um *Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Three Taxation Issues* (Verrechnungspreise und multinationale Unternehmen – Drei steuerliche Sonderprobleme) (1984) (der „Bericht von 1984“) und *Thin Capitalisation* (Unterkapitalisierung) (der „Bericht von 1987“). Im Vorwort findet sich eine Auflistung der an diesen Leitlinien vorgenommenen Änderungen und Ergänzungen.

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

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

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

des Fremdvergleichsgrundsatzes zu berücksichtigen und ihre Analyse der Verrechnungspreise aus diesem Blickwinkel vorzunehmen.

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

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

Berichtigung zu entrichten sind, die Verjährungsfristen und der Umfang der Vorabinformation über die angewandten Regeln. Es wäre unangemessen, sich auf eines dieser Merkmale, einschließlich der Beweislastfrage, zu berufen, um unbegründete Behauptungen über die Verrechnungspreisbestimmung aufzustellen. Einige dieser Fragen werden in Kapitel IV näher behandelt.

19. Diese Leitlinien richten das Augenmerk auf die wichtigsten Grundsatzfragen, die sich im Bereich der Verrechnungspreise stellen. Der Ausschuss für Steuerfragen beabsichtigt, seine Arbeiten auf diesem Gebiet fortzusetzen. 2010 wurde eine Überarbeitung der Kapitel I–III sowie ein neues Kapitel IX verabschiedet, um den Arbeiten des Ausschusses zu Fragen der Vergleichbarkeit, zu geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden sowie zu den Verrechnungspreisaspekten von Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit Rechnung zu tragen. 2013 wurden zudem die Leitlinien zu Safe-Harbour-Regelungen überarbeitet, um anzuerkennen, dass gut konzipierte Safe-Harbour-Regelungen dazu beitragen können, den Befolgungsaufwand zu verringern und den Steuerpflichtigen mehr Sicherheit zu bieten. 2016 erfolgte eine wesentliche Überarbeitung dieser Leitlinien, um die Klarstellungen und Änderungen zu berücksichtigen, die in den BEPS-Berichten von 2015 zu den Aktionspunkten 8–10, *Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung*, und zu Aktionspunkt 13, *Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung*, vereinbart wurden. 2018 wurden überarbeitete Leitlinien zur Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode in Kapitel II sowie ein neuer Anhang zu Kapitel VI angenommen, der Hinweise für die Steuerverwaltungen zur Anwendung des Ansatzes für schwer zu bewertende immaterielle Werte enthält, angenommen. 2020 wurden die Leitlinien schließlich um ein neues Kapitel X ergänzt, um Erläuterungen zu den Verrechnungspreisaspekten von Finanztransaktionen aufzunehmen. Der Ausschuss beabsichtigt, die Erfahrungen von OECD-Mitgliedstaaten und ausgewählten Nichtmitgliedstaaten bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes regelmäßig zu prüfen, um Bereiche zu ermitteln, in denen weitere Arbeiten erforderlich sein könnten.

Abkürzungsverzeichnis

APA	Vorabverständigung über Verrechnungspreisgestaltung (*advance pricing arrangements)*
BEPS	Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (*base erosion and profit shifting*)
CbC MCAA	Mehrseitige Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte (*multilateral competent authority agreement on the exchange of country-by-country Reports*)
CUP	Preisvergleichsmethode (*comparable uncontrolled price*)
DTC	Doppelbesteuerungsabkommen (*double taxation convention*)
FuE	Forschung und Entwicklung
HTVI	Schwer zu bewertende immaterielle Werte (*hard-to-value intangibles*)
KUV	Kostenumlagevereinbarung
MAP	Verständigungsverfahren (*mutual agreement procedure*)
MAP APA	Leitlinien für Vorabverständigungen über die Verrechnungspreise im Rahmen des Verständigungsverfahrens (*advance pricing arrangement under the mutual agreement procedure*)
TIEA	Steuerinformationsabkommen (*tax information exchange agreement*)

Glossar

Ausgleichszahlung (*balancing payment*)

Zahlung, die üblicherweise von einem oder mehreren Teilnehmern einer Kostenumlagevereinbarung an einen anderen geleistet wird, um die anteilsmäßigen Beiträge der Teilnehmer anzupassen. Sie erhöht den Wert der vom Zahlenden geleisteten Beiträge und vermindert den Wert der vom Zahlungsempfänger geleisteten Beiträge um den Zahlungsbetrag.

Austrittszahlung (*buy-out payment*)

Vergütung, die ein Teilnehmer, der aus einer laufenden Kostenumlagevereinbarung (KUV) austritt, von den verbleibenden Teilnehmern für die Übertragung seiner Anteile an den Ergebnissen der bisherigen KUV-Tätigkeit erhält.

Bandbreite von Fremdvergleichswerten (*arm's length range*)

Eine Bandbreite von zulässigen Vergleichswerten, die herangezogen werden können, um zu beurteilen, ob die Bedingungen eines konzerninternen Geschäftsvorfalls fremdvergleichskonform sind, und die entweder aus der Anwendung einer einzigen Verrechnungspreismethode auf verschiedene Vergleichsdaten oder aus der Anwendung unterschiedlicher Verrechnungspreismethoden abgeleitet wurden.

Beitragsanalyse (*contribution analysis*)

Eine für die Gewinnaufteilungsmethode angewandte Analyse, bei der der maßgebliche Gewinn aus konzerninternen Geschäftsvorfällen zwischen den verbundenen Unternehmen auf der Basis des relativen Werts der Beiträge aufgeteilt wird, die die einzelnen an diesen Geschäftsvorfällen beteiligten Unternehmen leisten; diese Analyse wird, sofern möglich, durch externe Marktdaten ergänzt, die Aufschluss darüber geben, wie unabhängige Unternehmen den Gewinn unter vergleichbaren Umständen aufgeteilt hätten.

Betrieblicher immaterieller Wert (*trade intangible*)

Immaterieller Wert, der kein immaterieller Marketingwert ist.

Bruttogewinn (*gross profits*)

Der Bruttogewinn aus einem Geschäftsvorfall ist der Betrag, der sich ergibt, wenn von den Bruttoeinnahmen aus dem Geschäftsvorfall die damit im Zusammenhang stehenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter Berücksichtigung der Erhöhung oder Verringerung des Lager- oder Warenbestands, aber ohne Berücksichtigung anderer Aufwendungen in Abzug gebracht werden.

Direkte Kosten (*direct costs*)

Kosten, die unmittelbar für die Herstellung eines Produkts oder die Erbringung einer Dienstleistung anfallen, wie etwa Rohmaterialkosten.

Dienstleistungen auf Abruf (*on call services*)

Dienstleistungen, die von einer Muttergesellschaft oder einem Dienstleistungszentrum des Konzerns erbracht werden und die den Unternehmen eines multinationalen Konzerns jederzeit zur Verfügung stehen.

Eintrittszahlung (*buy-in payment*)

Von einer Person, die in eine bereits laufende Kostenumlagevereinbarung (KUV) eintritt, geleistete Zahlung, um einen Anteil an den Ergebnissen der bisherigen KUV-Tätigkeit zu erhalten.

Einzigartige und wertvolle Beiträge (*unique and valuable contributions*)

Beiträge (z. B. ausgeübte Funktionen oder genutzte bzw. bereitgestellte Vermögenswerte) gelten in solchen Fällen als „einzigartig und wertvoll“, in denen sie *i)* nicht mit von unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen geleisteten Beiträgen vergleichbar sind und *ii)* eine entscheidende Quelle tatsächlicher oder potenzieller wirtschaftlicher Vorteile für die Geschäftstätigkeit darstellen.

Fremdgeschäftsvorfälle (*uncontrolled transactions*)

Geschäftsvorfälle zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen.

Fremdvergleichsgrundsatz (*arm's length principle*)

Der internationale Standard, der nach Übereinkunft der OECD-Mitgliedstaaten zur Bestimmung von Verrechnungspreisen für steuerliche Zwecke heranzuziehen ist. Er wird in Artikel 9 des OECD-Musterabkommens wie folgt beschrieben: Wenn „die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden."

Funktionsanalyse (*functional analysis*)

Analyse, die darauf abzielt, die von den am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen wahrgenommenen wirtschaftlich signifikanten Tätigkeiten und Aufgaben, genutzten oder bereitgestellten Vermögenswerte und übernommenen Risiken zu ermitteln.

Gegenberichtigung (*corresponding adjustment*)

Eine Berichtigung der Steuerschuld des verbundenen Unternehmens in einem zweiten Staat, die von der Steuerverwaltung dieses Staats aufgrund einer Primärberichtigung durch die Steuerverwaltung im ersten Staat vorgenommen wird, damit die von den beiden Staaten vorgenommene Gewinnzurechnung übereinstimmt.

Geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethode *(transactional profit method*)

Eine Verrechnungspreismethode, die die Gewinne untersucht, die mit bestimmten konzerninternen Geschäftsvorfällen erzielt werden, an denen ein oder mehrere verbundene Unternehmen beteiligt sind.

Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode (*transactional net margin method*)

Eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethode, die die Nettogewinnmarge, die ein Steuerpflichtiger mit einem konzerninternen Geschäftsvorfall (oder mit konzerninternen Geschäftsvorfällen, die nach den Grundsätzen von Kapitel III zusammengefasst werden können) erzielt, in Relation zu einer geeigneten Bezugsgröße (z. B. Kosten, Umsatz, Vermögen) untersucht.

Geschäftsvorfallbezogene Standardmethoden (*traditional transaction methods*)

Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode und Kostenaufschlagsmethode.

Gesellschaftertätigkeit (*shareholder activity*)

Eine Tätigkeit, 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 Gesellschafter.

Gewinnaufteilungsmethode (*profit split method*)

Eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode, nach der der auf die verbundenen Unternehmen aufzuteilende maßgebliche Gewinn aus einem konzerninternen Geschäftsvorfall (oder aus mehreren konzerninternen Geschäftsvorfällen, die nach den Grundsätzen von Kapitel III zusammengefasst werden können) ermittelt und anschließend zwischen den verbundenen Unternehmen auf einer wirtschaftlich sinnvollen Grundlage aufgeteilt wird, die der Gewinnaufteilung nahekommt, die zwischen fremden Dritten vereinbart worden wäre.

Gewinnpotenzial (*profit potential)*

Erwartete zukünftige Gewinne. In einigen Fällen kann es sich auch um Verluste handeln. Das Konzept des „Gewinnpotenzials“ wird häufig für Zwecke der Wertermittlung eingesetzt, zur Bestimmung einer fremdvergleichskonformen Vergütung für die Übertragung immaterieller Werte oder einer Geschäftstätigkeit oder zur Bestimmung einer fremdvergleichskonformen Entschädigung für die Auflösung bzw. wesentliche Neuverhandlung bestehender Vereinbarungen, wenn festgestellt wurde, dass zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen eine solche Vergütung oder Entschädigung erfolgt wäre.

Globale formelhafte Gewinnaufteilung (*global formulary apportionment*)

Ein Ansatz, bei dem die konsolidierten weltweiten Gewinne eines multinationalen Konzerns den verbundenen Unternehmen in verschiedenen Staaten auf der Grundlage einer im Voraus festgelegten Formel zugerechnet werden.

Immaterieller Marketingwert (*marketing intangible*)

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 z. B. 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.

Indirekte Kosten (*indirect costs*)

Die Kosten für die Herstellung eines Produkts oder die Erbringung einer Dienstleistung, die zwar mit dem Fertigungsprozess in einem engen Zusammenhang stehen, aber mehrere Produkte oder Dienstleistungen betreffen (z. B. die Kosten einer Reparaturabteilung mit Serviceleistungen für Ausrüstungen, die der Herstellung verschiedener Produkte dienen).

Kompensierende Anpassung (*compensating adjustment*)

Eine Anpassung, mit der der Steuerpflichtige bei einem konzerninternen Geschäftsvorfall für steuerliche Zwecke einen nach seiner Auffassung fremdvergleichskonformen Preis ausweist, obwohl dieser von dem tatsächlich zwischen den verbundenen Unternehmen verrechneten Preis abweicht. Eine derartige Anpassung müsste vor Abgabe der Steuererklärung vorgenommen werden.

Konzerninterne Dienstleistung (*intra-group service*)

Eine Tätigkeit (z. B. administrativer, technischer, finanzieller oder kaufmännischer Art), für die ein unabhängiges Unternehmen bereit gewesen wäre, eine Vergütung zu zahlen, oder die es für sich selbst als Eigenleistung erbracht hätte.

Konzerninterne Geschäftsvorfälle (*controlled transactions*)

Geschäftsvorfälle zwischen zwei Unternehmen, die miteinander verbunden sind.

Kostenaufschlag (*cost plus mark-up*)

Der Aufschlag, der der Gewinnspanne bzw. –marge entspricht, die sich für den Erbringer einer Lieferung oder Leistung in einem Geschäftsvorfall nach Abzug der direkten und indirekten Kosten ergibt.

Kostenaufschlagsmethode (*cost plus method*)

Eine Verrechnungspreismethode, die von den Kosten ausgeht, die dem Erbringer einer Lieferung oder Leistung in einem konzerninternen Geschäftsvorfall entstehen. Anschließend wird ein angemessener Aufschlag auf diese Kosten vorgenommen, um in Anbetracht der ausgeübten Funktionen (unter Berücksichtigung der genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken) sowie der Marktbedingungen zu einem angemessenen Gewinn zu gelangen. Durch Hinzurechnung des Kostenaufschlags zu den vorgenannten Kosten gelangt man zum Fremdvergleichspreis für den konzerninternen Geschäftsvorfall.

Kostenumlagevereinbarung – KUV (*cost contribution arrangement*)

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 Vermögenswerten oder Dienstleistungen, wobei erwartet wird, dass die betreffenden immateriellen Werte, materiellen Vermögenswerte oder Dienstleistungen Vorteile für die jeweiligen Unternehmen aller Teilnehmer der Vereinbarung entstehen lassen.

Methode der direkten Preisverrechnung (*direct-charge method*)

Eine Methode der direkten Preisverrechnung bestimmter konzerninterner Dienstleistungen auf der Basis einer eindeutig festgestellten Grundlage.

Methode der indirekten Preisverrechnung (*indirect-charge method*)

Eine Methode der Preisverrechnung für konzerninterne Dienstleistungen, die auf Kostenzuordnungs- und Kostenaufteilungsmethoden beruht.

Multinationaler Konzern (*multinational enterprise group – MNE group*)

Eine Gruppe verbundener Unternehmen mit Geschäftsniederlassungen in zwei oder mehr Staaten.

Multinationales Unternehmen (*multinational enterprise – MNE*)

Ein Unternehmen, das zu einem multinationalen Konzern gehört.

Nettogewinnindikator (*net profit indicator*)

Der Nettogewinn im Verhältnis zu einer geeigneten Bezugsgröße (z. B. Kosten, Umsatz, Vermögen). Die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode beruht auf dem Vergleich eines sachgerechten Nettogewinnindikators für den konzerninternen Geschäftsvorfall mit dem gleichen Nettogewinnindikator in vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen.

Preisvergleichsmethode (*comparable uncontrolled price method* – CUP)

Eine Verrechnungspreismethode, die den Preis für die in einem konzerninternen Geschäftsvorfall erfolgte Lieferung eines Wirtschaftsguts oder Erbringung einer Dienstleistung mit dem Preis vergleicht, der in einem vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfall unter vergleichbaren Umständen für eine solche Lieferung oder Leistung berechnet wird.

Primärberichtigung (*primary adjustment*)

Eine von der Steuerverwaltung eines Staats aufgrund des Fremdvergleichsgrundsatzes vorgenommene Berichtigung der steuerpflichtigen Gewinne eines Unternehmens bei Geschäftsvorfällen, an denen ein verbundenes Unternehmen in einem anderen Staat beteiligt ist.

Restgewinnanalyse (*residual analysis*)

Eine bei der Gewinnaufteilungsmethode angewandte Analyse, bei der der maßgebliche Gewinn aus den geprüften konzerninternen Geschäftsvorfällen in zwei Kategorien unterteilt wird. In der ersten Kategorie befindet sich der Gewinn, der Beiträgen zuzuschreiben ist, die anhand von Vergleichsgrößen zuverlässig ermittelt werden können; dies sind in der Regel die weniger komplexen Beiträge, für die sich verlässliche Fremdvergleichswerte finden lassen. Gewöhnlich wird diese anfängliche Vergütung durch Anwendung einer der geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden oder einer geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode bestimmt, um die Vergütung zu ermitteln, die unabhängige Unternehmen bei vergleichbaren Geschäftsvorfällen erhalten würden. Somit bleibt im Allgemeinen jener Ertrag unberücksichtigt, der durch eine zweite Kategorie von Beiträgen erzielt wird, die einzigartig und wertvoll sein können und/oder einem hohen Grad an Integration oder der gemeinsamen Übernahme wirtschaftlich signifikanter Risiken zuzuschreiben sind. Die Aufteilung des Restgewinns (oder -verlusts), der nach Berücksichtigung des

der ersten Kategorie von Beiträgen zuzuschreibenden Gewinns verbleibt, beruht in der Regel auf einer Analyse des relativen Werts der von den Beteiligten geleisteten Beiträge der zweiten Kategorie; diese Analyse wird, sofern möglich, durch externe Marktdaten ergänzt, die Aufschluss darüber geben, wie unabhängige Unternehmen den Gewinn unter vergleichbaren Umständen aufgeteilt hätten.

Sekundärberichtigung (*secondary adjustment*)

Eine Berichtigung, die durch die Besteuerung eines Sekundärgeschäftsvorfalls entsteht.

Sekundärgeschäftsvorfall (*secondary transaction*)

Ein „verdeckter Geschäftsvorfall", den manche Staaten, die eine Primärberichtigung vorgenommen haben, nach ihrem innerstaatlichen Recht feststellen, um die tatsächliche Gewinnaufteilung mit der Primärberichtigung in Einklang zu bringen. Sekundärgeschäftsvorfälle können die Form verdeckter Gewinnausschüttungen, verdeckter Kapitaleinlagen oder verdeckter Darlehen annehmen.

Simultanbetriebsprüfungen (*simultaneous tax examinations*)

Der Definition in Teil A des OECD-Musterübereinkommens für die Durchführung von Simultanbetriebsprüfungen (*OECD Model Agreement for the Undertaking of Simultaneous Tax Examinations*) zufolge versteht man unter Simultanbetriebsprüfung eine „Vereinbarung zwischen zwei oder mehreren Parteien, gleichzeitig und unabhängig voneinander jeweils auf ihrem eigenen Staatsgebiet jene steuerlichen Angelegenheiten eines (oder mehrerer) Steuerpflichtigen zu prüfen, an denen sie ein gemeinsames oder verwandtes Interesse haben, wobei alle maßgeblichen Informationen, die sie auf diese Weise erhalten, ausgetauscht werden sollen".

Unabhängige Unternehmen (*independent enterprises*)

Zwei Unternehmen sind voneinander unabhängige Unternehmen, wenn sie nicht miteinander verbunden sind.

Verbundene Unternehmen (*associated enterprises*)

Zwei Unternehmen sind dann miteinander verbundene Unternehmen, wenn eines der Unternehmen die Bedingungen des Artikels 9 Absatz 1 Buchstabe a oder b des OECD-Musterabkommens in Bezug auf das andere Unternehmen erfüllt.

Vergleichbarer Fremdgeschäftsvorfall (*comparable uncontrolled transaction*)

Ein vergleichbarer Fremdgeschäftsvorfall ist ein Geschäftsvorfall zwischen zwei voneinander unabhängigen Unternehmen, der sich mit dem geprüften konzerninternen Geschäftsvorfall vergleichen lässt. Es kann sich um einen vergleichbaren Geschäftsvorfall zwischen einem am konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen und einem fremden Dritten („interner Vergleichswert") oder zwischen zwei unabhängigen Unternehmen, von denen keines am konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligt ist („externer Vergleichswert"), handeln.

Vergleichbarkeitsanalyse (*comparability analysis*)

Vergleich eines konzerninternen Geschäftsvorfalls mit einem Fremdgeschäftsvorfall oder Fremdgeschäftsvorfällen. Konzerninterne Geschäftsvorfälle sind mit Fremdgeschäftsvorfällen vergleichbar, wenn keiner der Unterschiede zwischen den Geschäftsvorfällen den mit der Methode untersuchten Aspekt (z. B. Preis oder Marge) wesentlich beeinflussen kann oder wenn hinreichend genaue Anpassungen vorgenommen werden können, um wesentliche Auswirkungen dieser Unterschiede zu beseitigen.

Verständigungsverfahren (*mutual agreement procedure*)

Ein Verfahren, in dessen Rahmen die Steuerverwaltungen über die Beilegung von Streitfällen bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen beraten. Dieses in Artikel 25 des OECD-Musterabkommens beschriebene und durch diesen Artikel eingesetzte Verfahren kann zur Beseitigung von Doppelbesteuerungen genutzt werden, die aus Verrechnungspreiskorrekturen entstehen.

Vorabverständigung über die Verrechnungspreise (*advance pricing arrangement* – APA)

Eine Vereinbarung, in der vor konzerninternen Geschäftsvorfällen ein geeigneter Katalog von Kriterien (z. B. Methode, Vergleichswerte und sachgerechte Anpassungen dieser Vergleichswerte sowie Gültigkeitsbedingungen im Hinblick auf künftige Ereignisse) festgelegt wird, anhand dessen die Verrechnungspreise für diese Geschäftsvorfälle während eines bestimmten Zeitraums ermittelt werden. Eine Vorabverständigung über die Verrechnungspreise kann unilateral zwischen einer Steuerverwaltung und einem Steuerpflichtigen getroffen werden oder eine multilaterale Vereinbarung darstellen, an der zwei oder mehrere Steuerverwaltungen beteiligt sind.

Vorteilsausgleichsvereinbarung (*intentional set-off*)

Man spricht von einer Vorteilsausgleichsvereinbarung, wenn ein Vorteil, den ein verbundenes Unternehmen einem anderen verbundenen Unternehmen innerhalb des Konzerns verschafft, in bestimmtem Umfang durch andere Vorteile ausgeglichen werden soll, die das erstere Unternehmen dafür als Gegenleistung erhält.

Wiederverkaufspreismarge (*resale price margin*)

Eine Marge, die dem Betrag entspricht, aus dem ein Wiederverkäufer seine Aufwendungen für den Vertrieb und sonstige betriebliche Aufwendungen zu bestreiten und einen angesichts der ausgeübten Funktionen (unter Berücksichtigung der genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken) angemessenen Gewinn zu erzielen sucht.

Wiederverkaufspreismethode (*resale price method*)

Eine Verrechnungspreismethode, die von dem Preis ausgeht, zu dem ein Produkt, das von einem verbundenen Unternehmen gekauft wurde, an ein unabhängiges Unternehmen weiterveräußert wird. Der Wiederverkaufspreis wird um die Wiederverkaufspreismarge reduziert. Der Restbetrag, der nach Abzug der Wiederverkaufspreismarge verbleibt, kann – nach einer Anpassung aufgrund sonstiger Kosten, die mit dem Kauf des Produkts im Zusammenhang stehen (z. B. Zollabgaben) – als Fremdvergleichspreis für die ursprüngliche Lieferung zwischen den verbundenen Unternehmen angesehen werden.

Kapitel I

Der Fremdvergleichsgrundsatz

A. Einleitung

1.1. Dieses Kapitel erläutert die Hintergründe des Fremdvergleichsgrundsatzes, der der internationale Standard für Verrechnungspreise ist und der nach Übereinkunft der Mitgliedstaaten der OECD für steuerliche Zwecke von multinationalen Konzernen und von den Steuerverwaltungen angewendet werden soll. Das Kapitel erörtert den Fremdvergleichsgrundsatz, bestätigt seinen Stellenwert als internationaler Standard und bestimmt Leitlinien für seine Anwendung.

1.2. Wenn unabhängige Unternehmen miteinander Geschäfte tätigen, werden die Bedingungen ihrer kaufmännischen und finanziellen Beziehungen (z. B. der Preis der gelieferten Waren oder erbrachten Dienstleistungen und die Bedingungen der Lieferung bzw. Leistung) gewöhnlich durch die Kräfte des Markts bestimmt. Wenn verbundene Unternehmen miteinander Geschäfte tätigen, kann es sein, dass ihre kaufmännischen und finanziellen Beziehungen nicht in gleicher Weise unmittelbar durch externe Marktkräfte beeinflusst werden, obgleich verbundene Unternehmen oft versuchen, die Dynamik solcher Kräfte in den zwischen ihnen bestehenden Geschäftsbeziehungen nachzubilden, wie dies nachstehend in Ziffer 1.5 erörtert wird. Die Steuerverwaltungen sollten bei verbundenen Unternehmen nicht automatisch davon ausgehen, dass der Versuch einer Manipulation der Gewinne unternommen wurde. Es kann tatsächlich schwierig sein, einen Marktpreis richtig zu bestimmen, wenn keine Marktkräfte wirksam werden oder wenn eine bestimmte Geschäftsstrategie verfolgt wird. Wichtig ist, daran zu denken, dass Anpassungen zur Angleichung an fremdvergleichskonforme Bedingungen unabhängig davon notwendig werden können, ob die Beteiligten vertragliche Verpflichtungen zur Zahlung eines bestimmten Preises eingegangen sind oder ob seitens der Beteiligten Steuerminimierungsabsichten bestanden. Daher wird eine dem Fremdvergleichsgrundsatz folgende steuerliche Korrektur

die eigentlichen zwischen den verbundenen Unternehmen bestehenden vertraglichen Verpflichtungen für nichtsteuerliche Zwecke nicht berühren und kann sogar in Fällen angebracht sein, in denen keine Steuerminimierungs- oder Umgehungsabsicht besteht. Die Untersuchung der Verrechnungspreise sollte nicht mit der Untersuchung von Steuerhinterziehungs- oder Steuerumgehungsproblemen verwechselt werden, auch wenn die Verrechnungspreispolitik für solche Zwecke genutzt werden kann.

1.3. Wenn die Verrechnungspreisbestimmung die Marktkräfte und den Fremdvergleichsgrundsatz nicht widerspiegelt, können die Steuerverbindlichkeiten der verbundenen Unternehmen und die Steuereinnahmen der Quellenstaaten verzerrt werden. Die OECD-Mitgliedstaaten haben deshalb beschlossen, dass für steuerliche Zwecke die Gewinne verbundener Unternehmen erforderlichenfalls berichtigt werden können, um derartige Verzerrungen zu korrigieren und dadurch zu gewährleisten, dass dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprochen wird. Die OECD-Mitgliedstaaten vertreten die Auffassung, dass eine angemessene Berichtigung dadurch erreicht wird, dass die Bedingungen kaufmännischer und finanzieller Beziehungen hergestellt werden, die man unter vergleichbaren Umständen in vergleichbaren Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen erwarten würde.

1.4. Neben steuerlichen Überlegungen können weitere Faktoren die Bedingungen der zwischen verbundenen Unternehmen vereinbarten kaufmännischen und finanziellen Beziehungen verzerren. Verbundene Unternehmen können beispielsweise (sowohl im eigenen Staat als auch im Ausland) konfligierenden staatlichen Anforderungen in Bezug auf Zollwertermittlung, Anti-Dumping-Abgaben sowie Devisen- oder Preiskontrollen unterliegen. Darüber hinaus können Verzerrungen der Verrechnungspreise durch den Cashflow-Bedarf der Unternehmen eines multinationalen Konzerns verursacht werden. Ein börsennotierter multinationaler Konzern kann Druck seitens der Aktionäre verspüren, eine hohe Rentabilität auf Ebene der Muttergesellschaft zu erzielen, besonders wenn die Rechnungslegung gegenüber den Aktionären nicht auf konsolidierter Basis erfolgt. Alle diese Faktoren können die Verrechnungspreise und die Höhe der Gewinne, die verbundene Unternehmen innerhalb eines multinationalen Konzerns erzielen, beeinflussen.

1.5. Man sollte nicht unterstellen, dass die in den kaufmännischen und finanziellen Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen festgelegten Bedingungen stets von den Erfordernissen des freien Markts abweichen. Verbundene Unternehmen haben innerhalb multinationaler Konzerne manchmal ein beträchtliches Maß an Unabhängigkeit und können häufig miteinander verhandeln, als ob sie unabhängige Unternehmen wären. Unternehmen reagieren auf wirtschaftliche Situationen, die sich aus Marktbedingungen ergeben, sowohl in ihren Beziehungen mit fremden Dritten als auch in ihren Beziehungen mit verbundenen Unternehmen. Zum Beispiel kann die

lokale Geschäftsführung daran interessiert sein, eine gute Ertragslage auszuweisen, sodass ihr nicht daran gelegen sein dürfte, Preise festzusetzen, die die Gewinne ihrer eigenen Gesellschaft schmälern würden. Die Steuerverwaltungen sollten diese Überlegungen berücksichtigen, um einen effizienten Einsatz ihrer Ressourcen bei der Auswahl und Durchführung von Verrechnungspreisprüfungen zu erleichtern. Es kann vorkommen, dass die Beziehungen zwischen den verbundenen Unternehmen das Ergebnis von Verhandlungen beeinflussen. Deshalb reichen Belege dafür, dass hart verhandelt wurde, allein nicht aus, um nachzuweisen, dass ein Geschäftsvorfall dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

B. Begründung des Fremdvergleichsgrundsatzes

B.1. Artikel 9 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

1.6. Die normative Begründung des Fremdvergleichsgrundsatzes findet sich in Artikel 9 Absatz 1 des OECD-Musterabkommens, das die Grundlage für bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten der OECD und einer steigenden Anzahl von Nichtmitgliedstaaten bildet. Artikel 9 bestimmt:

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

Im Bestreben, die Gewinne unter Bezugnahme auf die Bedingungen zu berichtigen, die zwischen unabhängigen Unternehmen bei vergleichbaren Geschäftsvorfällen und unter vergleichbaren Umständen (d. h. bei „vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen") gegolten hätten, folgt der Fremdvergleichsgrundsatz dem Ansatz, dass die Unternehmen eines multinationalen Konzerns als selbstständige Unternehmen und nicht als untrennbare Teile eines einzigen einheitlichen Unternehmens zu behandeln sind (*separate entity approach*, Grundsatz des selbstständigen Unternehmens). Da bei diesem Ansatz die Unternehmen eines multinationalen Konzerns wie unabhängige Unternehmen behandelt werden, richtet sich die Aufmerksamkeit besonders auf die Art der Geschäftsvorfälle zwischen den Konzernunternehmen und die Frage, ob deren Bedingungen von den Bedingungen abweichen, die bei vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen erzielt würden. Eine solche Analyse der konzerninternen Geschäftsvorfälle und der Fremdvergleichsgeschäftsvorfälle wird als „Ver-

gleichbarkeitsanalyse“ bezeichnet und steht im Mittelpunkt der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes. Leitlinien zur Vergleichbarkeitsanalyse finden sich in Abschnitt D weiter unten und in Kapitel III.

1.7. Es ist wichtig, die Frage der Vergleichbarkeit in die richtige Perspektive zu rücken, um deutlich zu machen, dass es eines Ansatzes bedarf, der ausgewogen ist, was seine Zuverlässigkeit einerseits und die Belastung andererseits betrifft, die er für Steuerpflichtige und Steuerverwaltungen darstellt. Artikel 9 Absatz 1 des OECD-Musterabkommens ist die Basis für Vergleichbarkeitsanalysen, da hier die Notwendigkeit folgender Elemente eingeführt wird:

- eines Vergleichs der zwischen verbundenen Unternehmen vereinbarten oder auferlegten Bedingungen (einschließlich der Preise, aber nicht nur der Preise) mit den Bedingungen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, um zu bestimmen, ob nach Artikel 9 des OECD-Musterabkommens eine Berichtigung der Rechnungslegung für die Zwecke der Berechnung der Steuerschuld zulässig ist (vgl. Ziffer 2 des Kommentars zu Artikel 9)
- einer Bestimmung der Gewinne, die unter Zugrundelegung des Fremdvergleichsgrundsatzes erzielt worden wären, um die Höhe der etwaigen Berichtigungen der Rechnungslegung zu ermitteln

1.8. Es gibt mehrere Gründe, warum die OECD-Mitgliedstaaten und andere Staaten den Fremdvergleichsgrundsatz angenommen haben. Ein wichtiger Grund liegt darin, dass der Fremdvergleichsgrundsatz eine weitgehende steuerliche Gleichbehandlung von Unternehmen multinationaler Konzerne und unabhängigen Unternehmen bewirkt. Weil der Fremdvergleichsgrundsatz zu einer weitgehenden Gleichstellung von verbundenen und unabhängigen Unternehmen für steuerliche Zwecke führt, wird die Schaffung steuerlicher Vor- oder Nachteile vermieden, die die relative Wettbewerbsposition dieser beiden Unternehmenstypen verzerren würden. Durch diese Trennung der steuerlichen Überlegungen von den wirtschaftlichen Entscheidungen fördert der Fremdvergleichsgrundsatz das internationale Handels- und Investitionswachstum.

1.9. Zudem wurde festgestellt, dass der Fremdvergleichsgrundsatz in der großen Mehrzahl der Fälle effektiv angewendet werden kann. So gibt es viele Fälle, wie beispielsweise den Ein- und Verkauf von Verbrauchsgütern und die Kreditgewährung, in denen man in einem vergleichbaren Geschäftsvorfall, der von vergleichbaren unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen getätigt worden ist, leicht einen Fremdpreis finden kann. Es gibt auch viele Fälle, in denen auf der Ebene von Finanzindikatoren, wie Kostenaufschlagssatz, Bruttomarge oder Nettogewinnindikatoren, ein zutreffender Vergleich der Geschäftsvorfälle vorgenommen werden kann. Dennoch

gibt es einige wichtige Fälle, in denen sich die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes als schwierig und kompliziert erweist, z. B. bei multinationalen Konzernen, die in der integrierten Produktion von hochspezialisierten Waren, im Bereich einzigartiger immaterieller Werte und/oder der Erbringung spezialisierter Dienstleistungen tätig sind. Für die Behandlung dieser schwierigen Fälle gibt es Lösungen, darunter die Anwendung der in Teil III von Kapitel II beschriebenen geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode in jenen Situationen, in denen diese Methode unter den Umständen des Einzelfalls die am besten geeignete Methode ist.

1.10. Der Fremdvergleichsgrundsatz wird gelegentlich als von Natur aus fehlerhaft betrachtet, weil der Grundsatz des selbstständigen Unternehmens (*separate entity approach*) die durch die Unternehmensintegration bewirkten Synergieeffekte und wechselseitigen Beziehungen zwischen unterschiedlichen Aktivitäten nicht immer ausreichend berücksichtigt. Es gibt allerdings keine allgemein anerkannten objektiven Kriterien, nach denen diese aus der Konzernzugehörigkeit resultierenden Größen- und Integrationsvorteile zwischen verschiedenen verbundenen Unternehmen aufgeteilt werden könnten. Die Frage von möglichen Alternativen zum Fremdvergleichsgrundsatz wird im nachstehenden Abschnitt C erörtert.

1.11. Eine praktische Schwierigkeit bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes liegt darin, dass verbundene Unternehmen Geschäftsbeziehungen eingehen können, die unabhängige Unternehmen nicht eingehen würden. Derartige Geschäftsbeziehungen müssen nicht zwangsläufig durch Steuervermeidung motiviert sein, sondern können deshalb zustande kommen, weil sich Unternehmen eines multinationalen Konzerns bei Geschäftsvorfällen mit anderen Unternehmen desselben Konzerns anderen kaufmännischen Umständen gegenübersehen als unabhängige Unternehmen. Wo unabhängige Unternehmen selten Geschäftsvorfälle der Art tätigen, wie sie von verbundenen Unternehmen getätigt werden, ist der Fremdvergleichsgrundsatz schwierig anzuwenden, da es wenige oder keine direkten Anhaltspunkte dafür gibt, welche Bedingungen unabhängige Unternehmen vereinbart hätten. Die alleinige Tatsache, dass ein bestimmter Geschäftsvorfall zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen nicht anzutreffen ist, bedeutet für sich genommen noch nicht, dass er nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

1.12. In bestimmten Fällen kann der Fremdvergleichsgrundsatz sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Steuerverwaltungen zu einer bürokratischen Belastung führen, wenn erhebliche Mengen und Arten grenzüberschreitender Geschäftsvorfälle zu beurteilen sind. Obwohl verbundene Unternehmen die Bedingungen eines Geschäftsvorfalls normalerweise zum Zeitpunkt seiner Durchführung festsetzen, kann von ihnen zu einem späteren Zeitpunkt verlangt werden, nachzuweisen, dass diese Bedingungen mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar sind. (Vgl. die Ausführungen

zu Zeit- und Befolgungsfragen in den Abschnitten B und C von Kapitel III und in Kapitel V zur Verrechnungspreisdokumentation.) Auch die Steuerverwaltung wird eine solche Überprüfung möglicherweise einige Jahre, nachdem der Geschäftsvorfall durchgeführt wurde, vornehmen müssen. Die Steuerverwaltung wird alle Unterlagen überprüfen, die vom Steuerpflichtigen vorbereitet wurden, um nachzuweisen, dass seine Geschäftsvorfälle dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, und wird sich möglicherweise auch Informationen über vergleichbare Geschäftsvorfälle zwischen unabhängigen Unternehmen, über die Marktbedingungen zum Zeitpunkt der Durchführung der Geschäftsvorfälle usw. zu zahlreichen und unterschiedlichen Geschäftsvorfällen beschaffen müssen. Ein derartiges Unterfangen wird erfahrungsgemäß im Lauf der Zeit immer schwieriger.

1.13. Sowohl Steuerverwaltungen als auch Steuerpflichtige haben häufig Schwierigkeiten bei der Beschaffung ausreichender Informationen für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes. Da der Fremdvergleichsgrundsatz üblicherweise erfordert, dass die Steuerpflichtigen und die Steuerverwaltungen Geschäftsvorfälle zwischen unabhängigen Unternehmen und Geschäftstätigkeiten unabhängiger Unternehmen beurteilen und diese mit den Geschäftsvorfällen und den Tätigkeiten von verbundenen Unternehmen vergleichen, kann dies eine erhebliche Menge von Daten notwendig machen. Die vorliegenden Informationen können unvollständig und schwer zu interpretieren sein; andere Informationen, soweit vorhanden, können aufgrund des Orts, an dem sie sich befinden oder an dem sich die Beteiligten befinden, bei denen sie bezogen werden müssen, schwer zu beschaffen sein. Darüber hinaus mag es aus Gründen der Vertraulichkeit nicht möglich sein, Informationen von unabhängigen Unternehmen zu beschaffen. In anderen Fällen gibt es vielleicht überhaupt keine relevanten Informationen über ein unabhängiges Unternehmen oder es gibt keine vergleichbaren unabhängigen Unternehmen, z. B. wenn die betreffende Branche ein hohes Maß an vertikaler Integration erreicht hat. Wichtig ist, das Ziel nicht aus den Augen zu verlieren, auf der Basis zuverlässiger Informationen eine angemessene Schätzung des Ergebnisses eines dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechenden Geschäftsvorfalls zu erhalten. An dieser Stelle gilt es auch daran zu erinnern, dass die Verrechnungspreisbestimmung keine exakte Wissenschaft ist, sondern eine Urteilsbildung, sowohl aufseiten der Steuerverwaltung als auch aufseiten des Steuerpflichtigen, erfordert.

B.2. Beibehaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes als internationaler Konsens

1.14. Im Bewusstsein der vorangegangenen Überlegungen bleiben die Mitgliedstaaten der OECD bei ihrer Auffassung, dass für die Beurteilung von Verrechnungspreisen zwischen verbundenen Unternehmen der

Fremdvergleichsgrundsatz maßgebend sein sollte. Der Fremdvergleichsgrundsatz ist in seinem theoretischen Ansatz fundiert, da er bei der Lieferung von Wirtschaftsgütern (wie Waren, anderer Arten materieller Wirtschaftsgüter oder immaterieller Werte) oder der Erbringung von Dienstleistungen zwischen verbundenen Unternehmen eine größtmögliche Angleichung an die Funktionsweise des freien Markts ermöglicht. Mag er auch in der Praxis nicht immer einfach anzuwenden sein, führt er doch im Allgemeinen zu angemessenen Gewinnverhältnissen zwischen den Unternehmen von multinationalen Konzernen, die auch für die Steuerverwaltungen akzeptabel sind. Er spiegelt die wirtschaftliche Realität der konkreten Gegebenheiten und Umstände des verbundenen Unternehmens wider und nimmt das normale Marktgeschehen als Maßstab.

1.15. Eine Abkehr vom Fremdvergleichsgrundsatz würde zur Aufgabe der oben beschriebenen und als vernünftig erkannten theoretischen Grundlagen führen und den internationalen Konsens gefährden, wodurch sich das Doppelbesteuerungsrisiko wesentlich erhöhen würde. Die mit dem Fremdvergleichsgrundsatz gewonnenen Erfahrungen sind inzwischen hinreichend umfassend und differenziert, um eine breite Grundlage für ein gemeinsames Verständnis zwischen der Geschäftswelt und den Steuerverwaltungen zu schaffen. Dieses gemeinsame Verständnis ist von großer praktischer Bedeutung für die Sicherung einer angemessenen Steuerbemessungsgrundlage in allen Staaten und für die Vermeidung von Doppelbesteuerung. Die gewonnenen Erfahrungen sollten die Grundlage bilden, um den Fremdvergleichsgrundsatz weiterzuentwickeln, seine Funktionsweise zu verfeinern und seine Handhabung durch Schaffung klarerer Leitlinien für die Steuerpflichtigen und zeitnähere Überprüfungen zu verbessern. Zusammenfassend ist festzustellen, dass die OECD-Mitgliedstaaten den Fremdvergleichsgrundsatz weiterhin nachhaltig befürworten. Tatsächlich hat sich keine legitime oder realistische Alternative zum Fremdvergleichsgrundsatz gefunden. Die globale formelhafte Gewinnaufteilung, die manchmal als mögliche Alternative genannt wird, wäre weder in der Theorie noch in Durchführung oder Praxis akzeptabel. (Wegen einer Erörterung der globalen formelhaften Gewinnaufteilung vgl. den nachstehenden Abschnitt C.)

C. Ein nicht auf dem Fremdvergleichsgrundsatz beruhender Ansatz: die globale formelhafte Gewinnaufteilung

C.1. Hintergrund und Darstellung des Ansatzes

1.16. Zur Bestimmung einer angemessenen zwischenstaatlichen Gewinnabgrenzung wurde die globale formelhafte Gewinnaufteilung gelegentlich als Alternative zum Fremdvergleichsgrundsatz vorgeschlagen. Dieser Ansatz

wurde in den Beziehungen zwischen den Staaten nicht angewendet, wenngleich einige lokale Steuerverwaltungen ihn anzuwenden versuchten.

1.17. Bei einer globalen formelhaften Gewinnaufteilung würden die konsolidierten weltweiten Gewinne eines multinationalen Konzerns den verbundenen Unternehmen in den verschiedenen Staaten mit Hilfe einer im Voraus festgelegten starren Formel zugerechnet. Die Anwendung einer globalen formelhaften Gewinnaufteilung gliedert sich in drei wesentliche Bestandteile: die Bestimmung des Steuersubjekts, d. h. der Tochtergesellschaften und Zweigniederlassungen eines multinationalen Konzerns, die das globale Steuersubjekt umfassen soll; die genaue Ermittlung der weltweit erzielten Gewinne; und die Ermittlung der Formel, die für die Aufteilung der weltweiten Gewinne des Steuersubjekts heranzuziehen ist. Die Formel dürfte auf einer bestimmten Kombination von Kosten, Wirtschaftsgütern, Lohnsumme und Umsatz beruhen.

1.18. Die globale formelhafte Gewinnaufteilung sollte nicht mit den in Teil III von Kapitel II erörterten geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden verwechselt werden. Bei einer globalen formelhaften Aufteilung würde eine Formel verwendet, die zur Gewinnaufteilung für alle Steuerpflichtigen im Voraus ermittelt wird, während geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethoden die Gewinne eines oder mehrerer verbundener Unternehmen einzelfallbezogen den Gewinnen gegenüberstellen, die vergleichbare unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen angestrebt hätten. Die globale formelhafte Gewinnaufteilung sollte auch nicht mit Fällen verwechselt werden, in denen eine Formel ausgewählt und angewendet wird, die von beiden Steuerverwaltungen in Zusammenarbeit mit dem jeweiligen Steuerpflichtigen oder multinationalen Konzern nach sorgfältiger Analyse der konkreten Gegebenheiten und Umstände erarbeitet wurde, wie dies bei einem Verständigungsverfahren, bei einer Vorabverständigung über die Verrechnungspreise oder bei einer anderen bilateralen oder multilateralen Entscheidung der Fall sein kann. Eine derartige Formel leitet sich aus den für den Steuerpflichtigen maßgebenden konkreten Gegebenheiten und Umständen ab und vermeidet dadurch den globalen vorausbestimmten und starren Charakter der globalen formelhaften Gewinnaufteilung.

C.2. Vergleich mit dem Fremdvergleichsgrundsatz

1.19. Die globale formelhafte Gewinnaufteilung wurde als Alternative zum Fremdvergleichsgrundsatz mit dem Argument befürwortet, sie bringe für die Steuerpflichtigen weniger Verwaltungsaufwand und mehr Sicherheit. Ihre Befürworter vertreten zudem den Standpunkt, dass die globale formelhafte Gewinnaufteilung der wirtschaftlichen Realität näher kommt. Sie führen an, ein multinationaler Konzern müsse auf konzernweiter oder konsolidierter Grundlage betrachtet werden, um der tatsächlichen wirtschaftlichen Realität

der Beziehungen zwischen den verbundenen Unternehmen im Konzern gerecht zu werden. Sie behaupten, dass eine auf separater Rechnungslegung beruhende Methode für hochintegrierte Konzerne nicht geeignet sei, da die Beiträge der einzelnen verbundenen Unternehmen zum Gesamtgewinn des multinationalen Konzerns schwierig zu ermitteln seien.

1.20. Davon abgesehen behaupten ihre Befürworter, die globale formelhafte Gewinnaufteilung reduziere die Befolgungskosten für die Steuerzahler, da für innerstaatliche steuerliche Zwecke grundsätzlich nur ein Konzernrechnungsabschluss erstellt werden müsse.

1.21. Die Mitgliedstaaten der OECD akzeptieren diese Darstellungen nicht und betrachten die globale formelhafte Gewinnaufteilung aus den nachfolgenden Gründen nicht als eine realistische Alternative zum Fremdvergleichsgrundsatz.

1.22. Das größte Problem mit der globalen formelhaften Gewinnaufteilung ist die Schwierigkeit, das Verfahren so umzusetzen, dass es einerseits vor Doppelbesteuerung schützt und andererseits eine Einmalbesteuerung sicherstellt. Um dies zu erreichen, wäre eine umfassende internationale Koordinierung und Übereinstimmung hinsichtlich der anzuwendenden, im Voraus bestimmten Formeln wie auch hinsichtlich der Zusammensetzung des betroffenen Konzerns erforderlich. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, müsste man sich beispielsweise zunächst auf die Anwendung des Verfahrens einigen, gefolgt von einer Einigung über die globale Besteuerungsgrundlage eines Konzerns, über die Verwendung einer einheitlichen Rechnungslegungsmethode, über die Faktoren, die für die Aufteilung der Besteuerungsgrundlage auf die verschiedenen Staaten (einschließlich der Nichtmitgliedstaaten) zu berücksichtigen wären, sowie über die Bewertung und Gewichtung dieser Faktoren. Es wäre zeitaufwendig und extrem schwierig, eine derartige Einigung zu erzielen. Es ist mehr als fraglich, ob die Staaten bereit wären, sich auf eine Universalformel zu einigen.

1.23. Selbst wenn einige Staaten bereit wären, eine globale formelhafte Gewinnaufteilung zu akzeptieren, gäbe es doch Meinungsverschiedenheiten, da jeder Staat bestrebt sein dürfte, unterschiedliche Faktoren in der Formel zu betonen oder zu berücksichtigen, je nachdem welche Tätigkeiten oder Faktoren in seinem Steuerhoheitsgebiet vorherrschend sind. Für alle Staaten bestünde ein starker Anreiz, Formeln aufzustellen oder Gewichtungen vorzunehmen, die seine Steuereinnahmen maximieren. Zudem müssten die Steuerverwaltungen gemeinsam überlegen, wie der Möglichkeit einer künstlichen Verlagerung der in der Formel verwendeten Produktionsfaktoren (z. B. Umsatz, Kapital) in Niedrigsteuerstaaten zu begegnen wäre. Es könnte zu Steuerumgehung kommen, soweit die Bestandteile der maßgeblichen Formel manipuliert werden können, beispielsweise durch die Tätigung unnötiger Finanztransaktionen, durch die bewusste Wahl bestimmter Standorte

für bewegliche Wirtschaftsgüter sowie dadurch, dass von bestimmten Gesellschaften innerhalb eines multinationalen Konzerns verlangt wird, dass sie Warenbestände in einem Umfang vorhalten müssen, der das übersteigt, was bei unabhängigen Unternehmen der gleichen Art üblich ist, usw.

1.24. Die Umstellung auf ein globales formelhaftes Gewinnaufteilungssystem wäre folglich mit enormen politischen und administrativen Schwierigkeiten verbunden und würde ein Maß an internationaler Zusammenarbeit erfordern, das auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts realistischerweise nicht zu erwarten ist. Eine solche multilaterale Koordination würde die Beteiligung aller wichtigen Staaten erfordern, in denen multinationale Konzerne tätig sind. Würden sich nicht alle großen Staaten darauf einigen, zu einer globalen formelhaften Gewinnaufteilung überzugehen, wären die multinationalen Konzerne mit der Belastung konfrontiert, den Anforderungen zweier völlig verschiedener Systeme genügen zu müssen. Anders ausgedrückt, müssten sie für dieselben Geschäftsvorfälle die bei ihren Konzernunternehmen anfallenden Gewinne nach zwei völlig verschiedenen Maßstäben berechnen. Damit entstünde in jedem Fall die Möglichkeit einer Doppelbesteuerung (oder zu niedrigen Besteuerung).

1.25. Neben den oben erörterten Fragen der Doppelbesteuerung gibt es noch weitere wichtige Problempunkte. Dazu gehört, dass im Voraus ermittelte Formeln willkürlich sind und die Marktbedingungen, die besonderen Verhältnisse der einzelnen Unternehmen sowie die von der Geschäftsleitung selbst vorgenommene Mittelaufteilung außer Acht lassen und so zu einer Gewinnaufteilung führen, die den besonderen Gegebenheiten des Geschäftsvorfalls in keiner Weise Rechnung trägt. Genauer gesagt unterstellt eine Formel, die auf einer Kombination aus Kosten, Wirtschaftsgütern, Lohnsumme und Umsatz beruht, für jedes Unternehmen des Konzerns in jedem Steuerhoheitsgebiet implizit einen festen Gewinnanteil pro Währungseinheit (z. B. Dollar, Euro, Yen) für jedes Kombinationselement, ungeachtet der bei Funktionen, Wirtschaftsgütern, Risiken und Leistungsfähigkeit sowie zwischen den Unternehmen des Konzerns bestehenden Unterschiede. Auf diese Weise könnten einem Unternehmen, das Verluste erleiden würde, wenn es ein unabhängiges Unternehmen wäre, potenziell Gewinne zugerechnet werden.

1.26. Eine weitere Frage im Zusammenhang mit der globalen formelhaften Gewinnaufteilung betrifft Wechselkursschwankungen. Wenngleich Wechselkursschwankungen auch die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes erschweren können, haben sie hier doch nicht die gleichen Auswirkungen wie bei der globalen formelhaften Gewinnaufteilung; der Fremdvergleichsgrundsatz ist besser geeignet, den wirtschaftlichen Auswirkungen von Wechselkursschwankungen Rechnung zu tragen, da er eine Analyse der konkreten Gegebenheiten und Umstände des Steuerpflichtigen erfordert. Bei einer auf den Kosten beruhenden Formel hätte eine formelhafte Gewinn-

aufteilung zur Folge, dass im Fall einer kontinuierlichen Aufwertung der Währung eines Staats gegenüber einer anderen Währung, in der ein verbundenes Unternehmen seine Bücher führt, dem Unternehmen des erstgenannten Staats wegen des durch die Wechselkursänderung nominell erhöhten Lohnaufwands ein größerer Gewinnanteil zufallen würde. Bei einer globalen formelhaften Gewinnaufteilung würde die Wechselkursschwankung in diesem Beispiel somit zu einer Erhöhung des Gewinns jenes verbundenen Unternehmens führen, das seine Geschäftsvorfälle in der stärkeren Währung tätigt, obgleich eine sich festigende Währung langfristig die Konkurrenzfähigkeit der Exporte reduziert und zu einem nach unten gerichteten Druck auf die Gewinne führt.

1.27. Im Gegensatz zu den von ihren Befürwortern vertretenen Behauptungen kann die globale formelhafte Gewinnaufteilung für den Steuerpflichtigen zu unvertretbaren Befolgungskosten und Datenbeschaffungspflichten führen, weil Informationen über den gesamten multinationalen Konzern beschafft und in jedem Staat in dessen Währung sowie nach dessen kaufmännischen und steuerlichen Rechnungslegungsgrundsätzen vorgelegt werden müssen. Somit stellen die Anforderungen an die Dokumentation und an die Einhaltung der Rechtsvorschriften bei der globalen formelhaften Gewinnaufteilung im Allgemeinen eine wesentlich größere Belastung dar als bei Anwendung des Konzepts des selbstständigen Unternehmens nach dem Fremdvergleichsgrundsatz. Die Kosten einer globalen formelhaften Gewinnaufteilung würden sich zusätzlich erhöhen, wenn sich nicht alle Staaten auf die Bestandteile der Formel oder auf die Berechnung dieser Bestandteile einigen könnten.

1.28. Schwierigkeiten würden sich auch bei der Bestimmung der Umsätze der einzelnen Konzernunternehmen und bei der Bewertung von Vermögenswerten ergeben (z. B. Anschaffungs-/Herstellungskosten vs. Marktwert), insbesondere bei der Bewertung immaterieller Werte. Diese Schwierigkeiten würden durch die Existenz unterschiedlicher Rechnungslegungsvorschriften und Währungen in den verschiedenen Steuerhoheitsgebieten zusätzlich verstärkt. Um eine sinnvolle Gewinnermittlung für den gesamten multinationalen Konzern vornehmen zu können, müssten die Rechnungslegungsvorschriften aller Staaten miteinander in Einklang gebracht werden. Selbstverständlich bestehen einige dieser Probleme, etwa in Bezug auf die Bewertung von Vermögenswerten und immateriellen Werten, auch beim Fremdvergleichsgrundsatz, doch wurden hier bereits beachtliche Fortschritte erzielt, während bei der globalen formelhaften Gewinnaufteilung bisher keine glaubwürdigen Lösungen vorgeschlagen wurden.

1.29. Eine globale formelhafte Gewinnaufteilung würde zu einer konsolidierten Besteuerung des multinationalen Konzerns und damit zur Aufgabe des Grundsatzes des selbstständigen Unternehmens führen. Folglich ist es bei

einer globalen formelhaften Gewinnaufteilung konkret nicht möglich, wichtige geografische Unterschiede, die unterschiedliche Effizienz der einzelnen Gesellschaften sowie andere, für eine Gesellschaft oder für Untereinheiten innerhalb des Konzerns typische Faktoren zu berücksichtigen, die für die Bestimmung der Gewinnaufteilung zwischen den Unternehmen in verschiedenen Steuerhoheitsgebieten berechtigterweise von Bedeutung sein können. Im Gegensatz dazu erkennt der Fremdvergleichsgrundsatz an, dass ein verbundenes Unternehmen ein selbstständiges Gewinn- oder Verlustzentrum mit eigenen Merkmalen darstellt und wirtschaftlich selbst dann einen Gewinn erzielen kann, wenn der Rest des multinationalen Konzerns einen Verlust erleidet. Eine globale formelhafte Gewinnaufteilung ist nicht flexibel genug, diese Möglichkeit angemessen zu berücksichtigen.

1.30. Da eine globale formelhafte Gewinnaufteilung bei der Berechnung des Konzerngewinns konzerninterne Geschäftsvorfälle außer Acht lässt, würde sie Fragen bezüglich der Erhebung von Quellensteuern auf grenzüberschreitende Zahlungen zwischen Konzernunternehmen aufwerfen und die Ablehnung einer Reihe von Regeln bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen beinhalten.

1.31. Sofern die globale formelhafte Gewinnaufteilung nicht jedes Unternehmen eines multinationalen Konzerns einschließt, muss sie für die Nahtstellen zwischen jenem Teil, der der globalen formelhaften Aufteilung unterliegt, und den übrigen Unternehmen des multinationalen Konzerns den Grundsatz des selbstständigen Unternehmens beibehalten. Die globale formelhafte Gewinnaufteilung kann nicht angewendet werden, um die Geschäftsvorfälle zwischen dem Teil des Konzerns, für den diese Aufteilung angewendet wird, und den übrigen Unternehmen des multinationalen Konzerns zu bewerten. Ein eindeutiger Nachteil der globalen formelhaften Gewinnaufteilung besteht somit darin, dass sie keine vollständige Lösung für die Aufteilung der Gewinne eines multinationalen Konzerns bietet, sofern diese Aufteilung nicht auf der Grundlage des gesamten Konzerns angewendet wird. Dies wäre in Anbetracht des Umfangs der von größeren multinationalen Konzernen getätigten Geschäftsvorfälle und angesichts des Informationsbedarfs für eine einzelne Steuerverwaltung ein schwieriges Unterfangen. Der multinationale Konzern müsste außerdem in jedem Fall eine getrennte Rechnungslegung für jene Gesellschaften vornehmen, die zwar für die Zwecke der globalen formelhaften Gewinnaufteilung nicht Teil des Konzerns sind, aber dennoch mit einem oder mehreren Unternehmen des multinationalen Konzerns verbunden sind. Tatsächlich würden viele innerstaatliche handelsrechtliche Bestimmungen und Rechnungslegungsvorschriften immer noch die Anwendung von Fremdvergleichspreisen erfordern (z. B. zollrechtliche Vorschriften), sodass ein Steuerpflichtiger ungeachtet der geltenden steuerlichen Vorschriften jeden Geschäftsvorfall zum Fremdvergleichspreis erfassen müsste.

C.3. Ablehnung nicht fremdvergleichskonformer Methoden

1.32. Aus den vorstehenden Gründen bekräftigen die OECD-Mitgliedstaaten ihre Unterstützung für den Konsens, der sich im Lauf der Jahre in den Mitgliedstaaten und Nichtmitgliedstaaten hinsichtlich der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes herausgebildet hat, und sind sich einig, dass die Alternative zum Fremdvergleichsgrundsatz, die die globale formelhafte Gewinnaufteilung theoretisch darstellt, abzulehnen ist.

D. Leitlinien für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes

D.1. Ermittlung 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 Geschäftsvorfalls 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 ermitteln, damit der konzerninterne Geschäftsvorfall sachgerecht abgegrenzt wird; der zweite besteht darin, die Bedingungen und wirtschaftlich relevanten Umstände des sachgerecht abgegrenzten konzerninternen Geschäftsvorfalls mit den Bedingungen und relevanten wirtschaftlichen Umständen vergleichbarer Geschäftsvorfälle zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen zu vergleichen. Dieser Abschnitt von Kapitel I enthält Leitlinien zur Ermittlung der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen den verbundenen Unternehmen sowie zur sachgerechten Abgrenzung des konzerninternen Geschäftsvorfalls. Dieser erste Aspekt der Analyse unterscheidet sich vom zweiten Aspekt, der darin besteht, den Preis des konzerninternen Geschäftsvorfalls nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zu untersuchen. Kapitel II und III enthalten Leitlinien zum zweiten Aspekt der Analyse. Die nach 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 Ermittlung 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 ermitteln, wie die einzelnen multinationalen Unternehmen innerhalb des multinationalen Konzerns arbeiten, liefert eine Analyse der Tätigkeit der einzelnen multinationalen Unternehmen (z. B. Fertigungsunternehmen, Vertriebsunternehmen) und bestimmt 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 Geschäftsvorfalls voraus. Bei diesen wirtschaftlich relevanten Merkmalen handelt es sich um die Bedingungen des Geschäftsvorfalls 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 ermitteln, die in dem konzerninternen Geschäftsvorfall zum Ausdruck kommen.

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

- die vertraglichen Bedingungen des Geschäftsvorfalls (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 Geschäftsvorfalls 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 Markts, 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 Geschäftsvorfalls 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 Geschäftsvorfalls im Sinne dieses Kapitels und beinhaltet die Bestimmung der Merkmale des Geschäftsvorfalls, 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 Geschäftsvorfalls berücksichtigt würde, wenn der gleiche Geschäftsvorfall zwischen ihnen stattfände.

1.38. Bei der Beurteilung der Bedingungen eines potenziellen Geschäftsvorfalls 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 z. B. 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. Unab-

hängige 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 Ermittlung der wirtschaftlich relevanten Merkmale des Geschäftsvorfalls 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 es eindeutig keine attraktivere realistischerweise zur Verfügung stehende Möglichkeit zur Verwirklichung ihrer Geschäftsziele gab als den gewählten Geschäftsvorfall. 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 Geschäftsvorfalls ermitteln. 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, 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, sodass 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 Geschäftsvorfalls

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 Geschäftsvorfalls widerspiegeln können, die unter den Vertrag fallen, darunter üblicherweise die Verteilung der Zuständigkeiten, Pflichten und Rechte, die Übernahme der ermittelten Risiken und die Preisvereinbarungen. Wenn ein Geschäftsvorfall von den verbundenen Unter-

nehmen durch schriftliche vertragliche Vereinbarungen formalisiert wurde, bieten diese Vereinbarungen einen Ausgangspunkt für die Abgrenzung des zwischen ihnen getätigten Geschäftsvorfalls sowie die Bestimmung der zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses beabsichtigten Aufteilung der Zuständigkeiten, Risiken und erwarteten Ergebnisse ihrer Zusammenarbeit. Aufschluss über die Bedingungen eines Geschäftsvorfalls 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 Geschäftsvorfalls 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 Bestimmung dieser Merkmale ergibt.

1.44. Das folgende Beispiel veranschaulicht das Konzept der Klärung und Ergänzung der schriftlichen Vertragsbedingungen auf der Grundlage der Ermittlung 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 Geschäftsvorfalls, 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 Geschäftsvorfalls, 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, sicherzustellen, dass die jeweils andere Seite die Vertragsbedingungen einhält, 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 Weise überwunden werden, die durch die Beherrschungsverhältnisse, anstatt nur oder hauptsächlich durch vertragliche Vereinbarungen erleichtert wird. 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 Geschäftsvorfalls 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 bestimmen. 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 Geschäftsvorfalls 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 Geschäftsvorfalls zu berücksichtigten. Dabei darf nicht vergessen werden, dass sich die Bedingungen des Geschäftsvorfalls zwischen den Unternehmen im Lauf der Zeit verändern können. Wenn es zu einer Änderung der Bedingungen eines Geschäftsvorfalls 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 Geschäftsvorfalls 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 Geschäftsvorfalls 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, sodass es keine einer Lizenzvereinbarung entsprechende

Übertragung von Risiken und Funktionen vorgenommen hat und nicht als Lizenzgeber, sondern als Auftraggeber handelt. Die Bestimmung 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 durch die Ermittlung der wirtschaftlich relevanten Merkmale des Geschäftsvorfalls gewonnen wird. In manchen Situationen kann es sein, dass das tatsächliche Ergebnis kaufmännischer oder finanzieller Beziehungen vom multinationalen Unternehmen nicht als ein Geschäftsvorfall ausgewiesen 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 ausgewiesen 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 Geschäftsvorfalls 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 festgestellten Geschäftsvorfalls 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 Geschäftsvorfalls und der Bestimmung der Vergleichbarkeit von konzerninternen und Fremdgeschäftsvorfällen 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 ermitteln. 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 nach-

kommen 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 Ermittlung 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 Bestimmung 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 Beziehungen[1]

1.56. Eine Funktionsanalyse ist unvollständig, solange nicht die von allen Beteiligten jeweils übernommenen wesentlichen Risiken bestimmt 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 Ermittlung der Risiken geht Hand in Hand mit der Ermittlung der Funktionen sowie Vermögenswerte und ist integraler Bestandteil des Prozesses der Ermittlung 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

1. 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, 2014), Bezug genommen werden.

Fremdgeschäftsvorfällen sowie zwischen verbundenen und unabhängigen Unternehmen analysiert werden, welche Risiken übernommen wurden, welche mit der Übernahme oder Wirkung dieser Risiken zusammenhängende oder sich auf sie auswirkende Funktionen 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 konkrete Bestimmung 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 ermitteln 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 Geschäftsvorfalls in Bezug auf dieses Risiko lassen sich wie folgt zusammenfassen:

1. Konkrete Bestimmung der wirtschaftlich signifikanten Risiken (vgl. Abschnitt D.1.2.1.1).
2. Ermittlung der Art und Weise, wie bestimmte wirtschaftlich signifikante Risiken von den verbundenen Unternehmen gemäß den Bedingungen des Geschäftsvorfalls vertraglich übernommen werden (vgl. D.1.2.1.2).
3. Ermittlung, durch eine Funktionsanalyse, der Art und Weise, wie die am Geschäftsvorfall beteiligten verbundenen Unternehmen in Bezug auf die Übernahme und das Management der konkreten 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 ermittelt. 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 Gegebenheiten des Einzelfalls 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 1–4i 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 Geschäftsvorfalls, wie er unter Betrachtung der Evidenz aller wirtschaftlich relevanten Merkmale des Geschäftsvorfalls 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 realistischerweise 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 konkrete 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, z. B. 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 Unter-

nehmen 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 zu investieren. 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 managt 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: Konkrete Bestimmung 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 Ermittlung 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 mit Geschäftschancen verbunden ist. Unternehmen dürften erhebliche Aufmerksamkeit auf die Ermittlung 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 erkennen, 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 Eiscremesorte z. B., 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 Risikoursachen 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 konkret zu bestimmen. Eine ungenaue Beschreibung oder fehlende Differenzierung der Risiken dient nicht den Zwecken einer Verrechnungspreisanalyse, 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 erkennt, seine Produkte differenziert und seinen Wettbewerbsvorteil kontinuierlich sichert. Beispiele entspre-

chender 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, z. B. 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, z. B. 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 Geschäftsvorfalls 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 Geschäftsvorfalls sind. Die Risikoanalyse hilft auch bei der Bestimmung der Vergleichbarkeit nach den Leitlinien von Kapitel III. Wenn potenzielle Vergleichswerte ermittelt 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 Hersteller 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 bestimmtes Risiko in einem Geschäftsvorfall geht es um die Entscheidungsfindung der am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen hinsichtlich des konkreten 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 konkreten in einem Geschäftsvorfall ermittelten 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 ermitteln 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 konkreten 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 z. B. 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 Rückgriffsmöglichkeit 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 Geschäftsvorfalls 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 Risikozuordnungen 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 konkreten 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 erkannt, 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 erkannt, 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 erkannt. 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 ermittelt 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 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, 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 Gegebenheiten des Einzelfalls 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.

1.87. 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 Geschäftsvorfalls übernehmen, durch ihre finanzielle Kapazität unterstützt, aus. Folglich sind die Anforderungen von Schritt 4ii erfüllt, und es besteht keine Notwendigkeit, Schritt 5 durchzuführen, sodass 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, sodass 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 bestimmtes 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, sollte das Kontrollkriterium als erfüllt betrachtet werden, wenn vergleichbare Risikoübernahmen in einem vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfall ermittelt 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 trägt. Der Zweck dieses Vergleichs 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 ermittelt 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 ermittelt 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 ermitteln, 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 Geschäftsvorfalls auf der Grundlage von Abschnitt D.2 durchgeführt werden.

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

1.100. Gemäß diesem Abschnitt 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 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 eine angemessene Vergütung für die Durchführung seiner Entwicklungsleistungen erhalten, unter Einrechnung des Risikos, dass es ihm nicht gelingt, diese Leistungen auf kompetente Weise zu erbringen.

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. 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 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, was der geeignete Schutz für sein Finanzierungsinstrument ist. In der in Beispiel 3 beschriebenen Situation hätte Unternehmen A keinen Anspruch auf mehr als eine risikofreie Rendite[2] 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 Geschäftsvorfalls auf der Grundlage der Leitlinien in Abschnitt D.2 unter Berücksichtigung der kompletten Gegebenheiten und Umstände des Geschäftsvorfalls 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.

2. Unternehmen A könnte potenziell auf weniger als eine risikofreie Rendite Anspruch haben, beispielsweise wenn der Geschäftsvorfall nach Abschnitt D.2 nicht anerkannt würde.

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 Geschäftsvorfalls 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.1.2.2. Risikofreie und risikoangepasste Rendite

1.107. Dieser Abschnitt von Kapitel I enthält Leitlinien für die Bestimmung einer risikofreien bzw. einer risikoangepassten Rendite in Situationen, in denen ein verbundenes Unternehmen nach den Leitlinien in diesem Kapitel und in Kapitel VI Anspruch auf eine dieser beiden Renditeformen hat.

D.1.2.2.1. Bestimmung einer risikofreien Rendite

1.108. Wenn die sachgerechte Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls nach den Leitlinien dieses Kapitels ergibt, dass ein Mittelgeber nicht über die Fähigkeit verfügt oder nicht die entsprechenden Entscheidungsfunktionen ausübt, um die an die Investition in einen finanziellen Vermögenswert geknüpften Risiken zu kontrollieren, ist als Orientierungsgröße für die Gewinne, die er einbehalten darf, nicht mehr als eine risikofreie Rendite angemessen (vgl. Ziffer 1.103 und zugehörige Fußnote). Bei der Bestimmung dieser risikofreien Rendite sollten die Kosten, die dem Mittelgeber durch die Beschaffung der ausgereichten Mittel entstehen, berücksichtigt werden; der Mittelempfänger kann dabei – vorbehaltlich der Erfüllung weiterer Bedingungen – einen Betriebsausgabenabzug im Zusammenhang mit der erhaltenen Finanzierung bis zu fremdüblicher Höhe geltend machen. Die Differenz zwischen diesen beiden Summen ist dem Unternehmen zuzurechnen, das nach den Leitlinien dieses Kapitels die Kontrolle über das Investitionsrisiko ausübt.

1.109. Eine risikofreie Rendite ist der hypothetische Ertrag, der bei einer Investition ohne Verlustrisiko zu erwarten wäre. In Wirklichkeit gibt es natürlich keine risikofreie Investition und die Verlässlichkeit der verfügbaren Näherungswerte zur Bestimmung einer risikofreien Rendite hängt von den jeweiligen Gegebenheiten und Umständen ab.

1.110. Ein in der Praxis sehr gebräuchlicher Ansatz ist, den auf bestimmte Staatsschuldtitel gezahlten Zinssatz als Referenzwert für eine risikofreie Rendite zu nehmen, da das Ausfallrisiko dieser Titel von den Marktteilnehmern im Allgemeinen als sehr gering eingestuft wird. Die Leitlinien in diesem Abschnitt sollen einen Ansatz für Referenzzwecke aufzeigen; sie sollen jedoch nicht nahelegen, dass zur Ermittlung einer risikofreien Rendite immer ein bestimmter Staatsschuldtitel verwendet werden sollte.

1.111. Um das Wechselkursrisiko auszuschalten, sollte der Referenztitel, der zur Bestimmung der risikofreien Rendite verwendet wird, in derselben Währung denominiert sein wie die Zahlungsströme des Investors, d. h. in dessen funktionaler Währung und nicht in der Währung seines Ansässigkeitsstaats. Wenn mehrere Staaten Anleihen in derselben Währung auflegen, sollte der Staatsschuldtitel mit der niedrigsten Verzinsung als Referenzgröße für die risikofreie Rendite herangezogen werden, da etwaige Zinsunterschiede auf das unterschiedliche Risiko der einzelnen Emittenten zurückzuführen sein dürften (vgl. Ziffer 10.33).

1.112. Ein weiterer wichtiger Aspekt bei der Bestimmung der risikofreien Rendite ist eine möglichst große zeitliche Übereinstimmung zwischen dem Referenztitel und dem untersuchten Geschäftsvorfall. Der Referenztitel sollte idealerweise zur gleichen Zeit aufgelegt worden sein, zu der auch der betreffende konzerninterne Geschäftsvorfall vereinbart wurde, oder eine ähnliche

Restlaufzeit aufweisen, um den Effekt von Unterschieden auszuschalten, die zwischen zu unterschiedlichen Zeitpunkten aufgelegten Wertpapieren bestehen können (vgl. Ziffer 10.32).

1.113. Ein weiterer wichtiger Aspekt ist die Laufzeit des Finanzinstruments. Die Laufzeit des Referenztitels sollte mit der Laufzeit der Investition übereinstimmen, da die Laufzeit einer Investition üblicherweise Einfluss auf ihren Preis hat. Die Laufzeit der konzerninternen Investition sollte im Rahmen der sachgerechten Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls bestimmt werden. Ein Finanzinstrument z. B., das laut den zwischen den Beteiligten vereinbarten schriftlichen Vertragsbedingungen kurzfristig ist, das aber immer wieder durch ein neues Instrument ersetzt wird, ist je nach den genauen Gegebenheiten und Umständen möglicherweise sachgerecht als langfristige Anlage abzugrenzen.

1.114. Wegen Schwierigkeiten bei der konkreten Umsetzung können praxisorientierte Lösungen zur Schätzung der risikofreien Rendite erwogen werden. Beispielsweise sei angenommen, dass Unternehmen A, das einem multinationalen Konzern angehört, nach den Leitlinien dieses Kapitels für eine Mittelausreichung mit einer Laufzeit von einem Jahr an ein verbundenes Unternehmen, Unternehmen B, lediglich Anspruch auf eine risikofreie Rendite hat. Als erster Schritt zur Ermittlung dieser Rendite müsste ein Schuldtitel gefunden werden, der im Zeitpunkt der Mittelausreichung aufgelegt wurde, und zwar in der Währung, die die funktionale Währung von Unternehmen A ist. Angenommen, die Steuerverwaltung von Staat X, in dem Unternehmen A ansässig ist, stellt nun fest, dass in der funktionalen Währung von Unternehmen A drei Staatschuldtitel mit einer Laufzeit von einem Jahr aufgelegt wurden, nämlich von Staat X, Staat Y und Staat Z. Staat X hat ein Kreditrating von A, Staat Y von B und Staat Z von AA. Die Steuerverwaltung von Staat X kann ein Mindestkreditrating festlegen, über das ein Emittent verfügen muss, damit die von ihm aufgelegten Titel als risikofreie, mit dem konzerninternen Geschäftsvorfall vergleichbare Anlagen betrachtet werden können, und ausgehend davon den von Staat Z aufgelegten Schuldtitel als Referenzgröße für die risikofreie Rendite auswählen, da er von allen zum Zeitpunkt der Mittelausreichung umlaufenden Staatsschuldtiteln in der betreffenden Währung mit einjähriger Laufzeit derjenige ist, der am niedrigsten verzinst ist.

1.115. Staatsschuldtitel mit hohem Rating sind nicht die einzigen möglichen Näherungswerte zur Abbildung risikofreier Renditen; je nach den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls können alternative Größen herangezogen werden, z. B. Interbankensätze, Zinsswapsätze oder Reposätze für Staatsschuldverschreibungen mit hohem Rating.

1.116. Die risikofreie Rendite kann beispielsweise relevant sein als Bestandteil der Berechnung der risikoangepassten Rendite einer Investition oder als

die Rendite, die einem Investor zuzurechnen ist, der zwar Finanzmittel bereitgestellt hat, aber keine Risiken im Zusammenhang mit der Finanzierung übernommen hat.

D.1.2.2.2. Bestimmung einer risikoangepassten Rendite

1.117. Wie unter Ziffer 6.61 ausgeführt, kann ein Beteiligter, der Finanzierungsmittel bereitstellt und die Kontrolle über die finanziellen Risiken im Zusammenhang mit der Bereitstellung der Finanzierungsmittel ausübt, ohne andere konkrete Risiken, einschließlich deren Kontrolle, zu übernehmen, im Allgemeinen für seine Finanzierung nur eine risikoangepasste Rendite erwarten. (Vgl. Ziffer 1.85 und 1.103.)

1.118. Bei der Bestimmung der risikoangepassten Rendite ist es daher wichtig, das finanzielle Risiko zu bestimmen, das der Mittelgeber mit der Ausübung seiner Finanzierungstätigkeit übernimmt, und dieses Risiko von dem operationellen Risiko zu unterscheiden, das der Mittelempfänger übernimmt und das an die Nutzung der Mittel, z. B. für die Entwicklung eines immateriellen Werts, geknüpft ist. Leitlinien zum Zusammenhang zwischen der Risikoübernahme hinsichtlich der Bereitstellung von Finanzmitteln und hinsichtlich der operativen Tätigkeiten, für die die Mittel verwendet werden, können Ziffer 6.60–6.64 entnommen werden.

1.119. Als Beispiel sei angenommen, dass Unternehmen F einem verbundenen Unternehmen, Unternehmen D, das an der Entwicklung eines immateriellen Werts arbeitet, ein Darlehen gewährt. Ferner sei angenommen, dass nach den Leitlinien dieses Kapitels festgestellt wird, dass Unternehmen F das finanzielle Risiko im Zusammenhang mit der Finanzierung der Entwicklung des immateriellen Werts kontrolliert, das ihm folglich zugeordnet wird und das auch das Risiko umfasst, dass Unternehmen D bei der Entwicklung des immateriellen Werts scheitert und nicht in der Lage ist, das Darlehen zurückzuzahlen. Unternehmen F übernimmt jedoch nicht das Risiko der Entwicklung des immateriellen Werts, das nach der sachgerechten Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls vollumfänglich von Unternehmen D getragen wird. Sollten die mit der Nutzung des immateriellen Werts erzielten Resultate ex post höher (oder niedriger) ausfallen als die Ergebnisse, die ex ante veranschlagt wurden, hätte Unternehmen F demnach keinen Anspruch auf diese Differenz, sondern nur auf eine risikoangepasste Rendite, wie in diesem Abschnitt beschrieben.

1.120. Die erwartete risikoangepasste Rendite einer Finanzierungstransaktion setzt sich im Allgemeinen aus zwei Bestandteilen zusammen, nämlich aus der risikofreien Rendite und einem Aufschlag für die vom Mittelgeber übernommenen Risiken.

1.121. Wenn der Mittelgeber das finanzielle Risiko gemäß den Leitlinien dieses Kapitels übernimmt und somit einem möglichen Eintreten dieses Risikos ausgesetzt ist, wird er dessen positive und negative Folgen zu tragen haben. Daher steht ihm für die Übernahme dieses Risikos eine Vergütung zu, die höher ist als eine risikofreie Rendite.

1.122. Eine risikoangepasste Rendite kann mittels verschiedener Ansätze bestimmt werden, beispielsweise ausgehend von der Rendite einer realistischen alternativen Investition mit vergleichbaren wirtschaftlichen Merkmalen oder ausgehend von den Geldbeschaffungskosten (vgl. Abschnitt C.1.2 in Kapitel X).

1.123. Ein zweckmäßiger Indikator für eine risikoangepasste Rendite kann möglicherweise anhand vergleichbarer Fremdgeschäftsvorfälle oder realistischerweise verfügbarer alternativer Investitionen mit gleichem Risikoprofil ermittelt werden. Realistische Alternativen zu einem konzerninternen Darlehen könnten je nach den Gegebenheiten und Umständen Anleiheemissionen oder Darlehen sein, bei denen es sich um Fremdgeschäftsvorfälle handelt (vgl. Ziffer 10.93).

1.124. Ein anderer Ansatz zur Bestimmung der risikoangepassten Rendite wäre die Ergänzung der risikofreien Rendite um eine Risikoprämie unter Zugrundelegung von auf dem Markt verfügbaren Informationen zu Finanzinstrumenten, die unter ähnlichen Bedingungen und Umständen begeben wurden.

1.125. Als Beispiel sei der gleiche Sachverhalt angenommen wie in Ziffer 1.114 mit dem Unterschied, dass in diesem Szenario festgestellt wird, dass Unternehmen A nach den Leitlinien dieses Kapitels Anspruch auf eine risikoangepasste Rendite hat. Um diese Rendite zu bestimmen, erwägt die Steuerverwaltung von Staat X, die risikofreie Rendite – d. h. die Verzinsung der einjährigen Anleihe von Staat Z – um eine Risikoprämie zu ergänzen. Zur Schätzung der risikoangepassten Rendite unterstellt die Steuerverwaltung von Staat X, dass die Rendite von Anleihen unabhängiger, in Staat X ansässiger und in der gleichen Branche wie Unternehmen B tätiger Unternehmen dem entspricht, was ein fremder Dritter erwarten würde, wenn er seine Mittel unter vergleichbaren Umständen in Unternehmen B investiert hätte.

1.126. Bei einem auf den Geldbeschaffungskosten basierenden Ansatz wird der Preis eines konzerninternen Geschäftsvorfalls ermittelt, indem eine Gewinnmarge zu den Kosten addiert wird, die dem Kreditgeber bei der Beschaffung der dem Kreditnehmer zur Verfügung gestellten Mittel entstanden sind. Diese Gewinnmarge sollte in einem angemessenen Verhältnis zu dem Risiko stehen, das der Kreditgeber eingeht, und nach den Leitlinien unter Ziffer 10.97–10.100 berechnet werden.

D.1.3. Merkmale der Wirtschaftsgüter oder Dienstleistungen

1.127. Unterschiede zwischen den konkreten Merkmalen von Wirtschaftsgütern oder Dienstleistungen erklären oft, zumindest teilweise, Unterschiede zwischen deren Marktwert. Vergleiche dieser Merkmale können deshalb zur Abgrenzung des Geschäftsvorfalls und zur Bestimmung der Vergleichbarkeit von konzerninternen Geschäftsvorfällen und Fremdgeschäftsvorfällen 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 Geschäftsvorfalls (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.

1.128. Je nachdem welche Verrechnungspreismethode angewendet wird, muss diesem Faktor mehr oder weniger Gewicht beigemessen werden. Unter den in Kapitel II 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 2.16). 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 2.29 und 2.47). 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 2.75). 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.

1.129. 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 Fremdgeschäftsvorfällen, 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 Fremdgeschäftsvorfälle 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

1.130. 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 ermitteln, 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 standortbeding-

ten Einsparungen führen, in einer Vergleichbarkeitsanalyse haben, enthält Abschnitt D.6 dieses Kapitels.

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

1.132. Der geografische Markt gehört ebenfalls zu den wirtschaftlichen Verhältnissen, die ermittelt 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.

1.133. 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

1.134. Bei der Abgrenzung des Geschäftsvorfalls 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 Fremdgeschäftsvorfällen sowie von verbundenen und unabhängigen Unternehmen zu berücksichtigen.

1.135. 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.

1.136. 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.

1.137. 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 Aufwendungen für die Markterschließung 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 z. B. 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.

1.138. 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 Geschäftsvorfalls 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 Geschäftsvorfalls

1.139. In dem entsprechend dem vorangegangenen Abschnitt durchgeführten Teil der Verrechnungspreisanalyse wurde die Substanz der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen den Beteiligten ermittelt und der tatsächliche Geschäftsvorfall anhand einer Analyse der wirtschaftlich relevanten Merkmale sachgerecht abgegrenzt.

1.140. 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 Geschäftsvorfalls ergänzt (vgl. Abschnitt D.1.1). Wenn die Merkmale des Geschäftsvorfalls, die wirtschaftlich signifikant sind, nicht mit dem schriftlichen Vertrag übereinstimmten, wurde der tatsächliche Geschäftsvorfall im Einklang mit den Merkmalen des Geschäftsvorfalls 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.

1.141. Es sollte alles getan werden, um 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 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 1.142–1.145 beschrieben sind, seien gegeben.

1.142. 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 Art des Geschäftsvorfalls 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 fremdüblichen Preises schwierig ist. Wenn der gleiche Geschäftsvorfall zwischen fremden Dritten unter vergleichbaren Umständen anzutreffen ist (d. h. wenn sich alle wirtschaftlich relevanten Merkmale des Geschäftsvorfalls 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 Unternehmen nicht oder nur sehr selten anzutreffen sind, und dies aus vernünftigen geschäftlichen 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 kaufmännisch rationell handeln, getroffen hätten, und somit die Bestimmung eines Preises verhindert wird, der für beide Seiten unter Berücksichtigung ihrer jeweiligen Sichtweise sowie der ihnen im Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalls realistischerweise zur Verfügung stehenden Optionen annehmbar wäre. Ein weiteres wichtiges zu berücksichtigendes Element ist, ob der multinationale Konzern als Ganzes durch den Geschäftsvorfall auf Vorsteuerbasis schlechter gestellt ist, da dies ein Indiz dafür sein könnte, dass es dem Geschäftsvorfall in seiner Gesamtheit betrachtet an der kaufmännischen Rationalität fehlt, die Vereinbarungen zwischen unabhängigen Unternehmen aufweisen.

1.143. 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 Geschäftsvorfalls, 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 könnte, wenn die andere Steuerverwaltung in der Frage der Qualifizierung des Geschäftsvorfalls 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.

1.144. Die Struktur, mit der die von den Steuerpflichtigen tatsächlich gewählte Struktur für Verrechnungspreiszwecke ersetzt wird, sollte soweit wie möglich mit den Gegebenheiten des tatsächlichen Geschäftsvorfalls übereinstimmen, dabei aber zu einem kaufmännisch rationellen erwarteten Ergebnis führen, das es den Beteiligten ermöglicht hätte, einen Preis festzulegen, der

für beide Seiten im Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalls annehmbar gewesen wäre.

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

Beispiel 1

1.146. 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 zunehmenden 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 eine attraktivere realistische Alternative gewesen wäre. 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.

1.147. Nach den Leitlinien dieses Abschnitts 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, sodass es nicht für Schadensansprüche zur Haftung gezogen werden kann.

Beispiel 2

1.148. 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 verändert 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 Gegebenheiten des Einzelfalls 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 konkrete immaterielle Werte ermittelt werden können – als Lizenz mit bedingten Zahlungen für die Entwicklung dieser konkreten immateriellen Werte, gegebenenfalls unter Berücksichtigung der Leitlinien zu schwer zu bewertenden immateriellen Werten, umqualifiziert werden).

D.3. Verluste

1.149. 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 geschäftliche 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.

1.150. 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 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.

1.151. 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 nicht ausgelasteten 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

1.152. 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-Dumping-Abgaben oder wechselkurspolitische Maßnahmen. Üblicherweise sollten diese staatlichen Eingriffe als Marktbedingungen im jeweiligen Staat 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.

1.153. 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 unterworfene Waren verkaufen.

1.154. 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 ein-

fache 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 Geschäftsvorfalls beeinflusst. Doppelbesteuerungsabkommen können speziell auf die Lösungsansätze eingehen, die den Abkommenspartnern zur Verfügung stehen, falls derartige Umstände gegeben sind.

1.155. Eine Schwierigkeit bei dieser Analyse besteht darin, dass unabhängige Unternehmen häufig einfach keine Geschäftsvorfälle tätigen würden, bei denen 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.

1.156. 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

1.157. 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 Verrechnungspreismethoden 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 Geschäftsvorfalls 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 Geschäftsvorfalls enthalten.

1.158. 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 Geschäftsvorfalls 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 die gleichen 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

1.159. Unter den Ziffern 1.130, 1.132 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

1.160. Die Ziffern 9.126–9.131 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.

1.161. Nach den Leitlinien in Ziffer 9.126–9.131 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.

1.162. 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 ermittelt 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.

1.163. 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 9.126–9.131 beschrieben ist.

D.6.2. Sonstige Merkmale lokaler Märkte

1.164. 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 Vergleichbarkeitsprobleme aufwerfen, die nicht direkt mit solchen Standortvorteilen zusammenhängen. Beispielsweise kann die im Hinblick auf eine bestimmte Frage durchgeführte Vergleichbarkeits- 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 Vergleichbarkeits- und Funktionsanalyse darauf hindeuten, dass das relative Infrastrukturangebot 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 ermittelt werden können.

1.165. Der zuverlässigste Ansatz zur Beurteilung, ob Vergleichbarkeitsanpassungen 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 ermittelt werden können, keine spezifischen Anpassungen für Merkmale des lokalen Markts verlangt werden.

1.166. In Situationen, in denen keine hinreichend zuverlässigen Vergleichswerte auf dem lokalen Markt ermittelt werden können, sollten bei der Bestim-

mung der angemessenen Vergleichbarkeitsanpassungen 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 ermittelt 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 ermittelten 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.

1.167. Vergleichbarkeitsanpassungen in Bezug auf Merkmale des lokalen Markts in Fällen, in denen sich keine hinreichend zuverlässigen Vergleichswerte auf diesem Markt ermitteln 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.

1.168. 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.

1.169. 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.

1.170. 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 Vergleichbarkeits- und Funktionsanalyse kann ergeben, dass zur Erlangung einer solchen 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 einzigartige Merkmale aufweisen. Es kann sich z. B. 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.

1.171. 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

1.172. 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.

1.173. Bei manchen Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit oder ähnlichen Geschäftsvorfällen kann es vorkommen, dass eine Gruppe von Mitarbeitern im Rahmen des Geschäftsvorfalls 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 Gesamtgeschäftsvorfalls 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.

1.174. 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.

1.175. 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.

1.176. 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

1.177. 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 unabhän-

gige 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, z. B. 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.

1.178. 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.

1.179. 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 feststellbaren 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 werden.[3]

1.180. 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 konkreten Kauf- und Verkaufsgeschäften zwischen den Konzernunternehmen 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.

1.181. 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.

1.182. 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

3. 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 1.190–1.193.

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.

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

Beispiel 1

1.184. 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.

1.185. 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.

1.186. 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 2[4]

1.187. 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 bewusstem konzertiertem Handeln, nämlich der Gewährung der Bürgschaft durch P, zuzuschreiben und sollte daher vergütet werden.

Beispiel 3

1.188. 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 USD auf 110 USD 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 USD 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 USD entspricht, dann würde der

4. Beispiel 2 sollte nicht so verstanden werden, als könnten daraus umfassende Verrechnungspreisleitlinien für Bürgschaftsgebühren im Zusammenhang mit Finanztransaktionen abgeleitet werden. Wegen eingehenderer Leitlinien zu den Verrechnungspreisaspekten von Finanztransaktionen vgl. Kapitel X.

konzerninterne Preis für die von Unternehmen A weiterverkauften Artikel ungefähr 116 USD pro Stück betragen. In diesem Fall entsteht jedem Konzernunternehmen durch die Gesamtkaufkraft des Konzerns ein Preisvorteil in Höhe von etwa 84 USD je Artikel. Unternehmen A verdient zusätzlich 6 USD je eingekauften Artikel durch die Dienstleistung, die es den anderen Konzernunternehmen erbringt.

Beispiel 4

1.189. 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 USD 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 Konzernpreisnachlass ergibt, nach Zahlung der Dienstleistungsvergütung.

Beispiel 5

1.190. 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.

1.191. Der unabhängige Zulieferer verkauft die benötigten Artikel für 10 USD 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 USD 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.

1.192. 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 USD und dem Fertigungsunternehmen in Staat C 5 000 Artikel zu einem Gesamtpreis von 45 000 USD in Rechnung zu stellen. Der Zulieferer stimmt dem zu, da er so den vereinbarten Preis von 95 000 USD für die insgesamt 10 000 gelieferten Artikel erhält.

1.193. In diesem Fall ist Staat B berechtigt, eine Verrechnungspreiskorrektur vorzunehmen, durch die sich die Aufwendungen der Fertigungstochter in Staat B um 2 500 USD 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 USD 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.

Kapitel II

Verrechnungspreismethoden

Teil I: Auswahl der Verrechnungspreismethode

A. Auswahl der für die Umstände des Einzelfalls am besten geeigneten Verrechnungspreismethode

2.1. In den Teilen II und III dieses Kapitels werden die „geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden" und die „geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden" beschrieben, die verwendet werden können, um festzustellen, ob die in den kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen festgelegten Bedingungen mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar sind. Bei den geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden handelt es sich um die Preisvergleichs- bzw. CUP-Methode (*comparable uncontrolled price method*), die Wiederverkaufspreismethode und die Kostenaufschlagsmethode (*cost plus method*). Zu den geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden zählen die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode und die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode.

2.2. Die Auswahl der Verrechnungspreismethode zielt immer darauf ab, für jeden Einzelfall die am besten geeignete Methode zu finden. Zu diesem Zweck sollte das Auswahlverfahren den jeweiligen Vor- und Nachteilen der von der OECD anerkannten Methoden, der Angemessenheit der herangezogenen Methode angesichts der Art des konzerninternen Geschäftsvorfalls, die im Einzelnen durch eine Funktionsanalyse bestimmt wird, der Verfügbarkeit zuverlässiger Informationen (insbesondere zu vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen), die zur Anwendung der ausgewählten Methode und/oder Methoden notwendig sind, sowie dem Grad der Vergleichbarkeit von konzerninternen Geschäftsvorfällen und Fremdgeschäftsvorfällen Rechnung tragen, einschließlich der Zuverlässigkeit der Anpassungen, die zur Herstellung

der Vergleichbarkeit erforderlich sein können, um eventuell zwischen den Geschäftsvorfällen bestehende erhebliche Unterschiede zu beseitigen. Weder ist eine Methode für alle denkbaren Situationen geeignet noch muss nachgewiesen werden, dass eine bestimmte Methode unter den betreffenden Umständen ungeeignet ist.

2.3. Die geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden gelten als die Methoden, mit denen sich am unmittelbarsten feststellen lässt, ob die kaufmännischen und finanziellen Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen fremdvergleichskonform sind. Das liegt daran, dass jeder Preisunterschied zwischen einem konzerninternen Geschäftsvorfall und einem vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfall üblicherweise unmittelbar auf die zwischen den Unternehmen vereinbarten oder auferlegten Bedingungen zurückgeführt werden kann und die fremdvergleichskonformen Bedingungen direkt dadurch hergestellt werden können, dass der Preis aus dem konzerninternen Geschäftsvorfall durch den Preis aus dem vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfall ersetzt wird. Infolgedessen ist in Situationen, in denen unter Berücksichtigung der in Ziffer 2.2 beschriebenen Kriterien eine geschäftsvorfallbezogene Standardmethode und eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethode gleichermaßen zuverlässig angewendet werden können, der geschäftsvorfallbezogenen Standardmethode der Vorzug vor der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethode zu geben. Darüber hinaus ist in Situationen, in denen unter Berücksichtigung der in Ziffer 2.2 beschriebenen Kriterien die Preisvergleichsmethode (CUP) und eine andere Verrechnungspreismethode gleichermaßen zuverlässig Anwendung finden können, die Preisvergleichsmethode vorzuziehen. Vgl. Ziffer 2.14–2.26 wegen einer Erörterung der CUP-Methode.

2.4. Es gibt Situationen, in denen sich geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethoden als geeigneter erweisen als geschäftsvorfallbezogene Standardmethoden. In Fällen beispielsweise, in denen jeder Beteiligte einzigartige und wertvolle Beiträge zum konzerninternen Geschäftsvorfall leistet oder in denen sich die Beteiligten in hoch integrierte Geschäftsbereiche einbringen, kann eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode zweckmäßiger sein als eine einseitige Methode. Als weiteres Beispiel sei angeführt, dass es dort, wo keine oder nur begrenzt öffentlich zugängliche verlässliche Informationen über Bruttomargen Dritter zur Verfügung stehen, sich die Anwendung geschäftsvorfallbezogener Standardmethoden in anderen Fällen als jenen, in denen interne Vergleichsgrößen vorliegen, schwierig gestalten könnte, und eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethode im Hinblick auf die verfügbaren Informationen die am besten geeignete Methode darstellen dürfte.

2.5. Jedoch ist es nicht angebracht, die geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethode nur anzuwenden, weil Daten zu Fremdgeschäftsvorfällen schwer zu beschaffen oder in einer oder mehrerer Hinsicht unvollständig sind. Um die

Zuverlässigkeit der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethode zu beurteilen, müssen dieselben unter Ziffer 2.2 aufgelisteten Kriterien, die der anfänglichen Schlussfolgerung zugrunde gelegt wurden, wonach unter den gegebenen Umständen keine der geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden zuverlässig angewendet werden kann, erneut untersucht werden.

2.6. Gewinnmethoden können nur insoweit akzeptiert werden, als sie mit Artikel 9 des OECD-Musterabkommens, insbesondere hinsichtlich der Vergleichbarkeit, vereinbar sind. Dies wird erreicht, indem man diese Methoden auf eine Art und Weise anwendet, die sich der Preisgestaltung zwischen fremden Dritten weitestgehend annähert. Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes beruht im Allgemeinen auf einem Vergleich des Preises, der Marge oder der Gewinne aus bestimmten konzerninternen Geschäftsvorfällen mit dem Preis, der Marge oder der Gewinne aus vergleichbaren Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen. Bei der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode basiert sie auf einer Angleichung an die Aufteilung der Gewinne, die unabhängige Unternehmen aus dem bzw. den betreffenden Geschäftsvorfällen erwartet hätten (vgl. Ziffer 2.114).

2.7. Auf keinen Fall dürfen geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethoden so angewendet werden, dass Unternehmen hauptsächlich deshalb höher besteuert werden, weil sie unterdurchschnittlich niedrige Gewinne erzielen, oder dass Unternehmen niedriger besteuert werden, die überdurchschnittlich hohe Gewinne erzielen. Nach dem Fremdvergleichsgrundsatz ist es nicht gerechtfertigt, von unterdurchschnittlich erfolgreichen Unternehmen zusätzliche Steuern zu erheben oder umgekehrt überdurchschnittlich erfolgreiche Unternehmen zu gering zu besteuern, wenn der Grund für ihren Erfolg oder mangelnden Erfolg auf geschäftliche Faktoren zurückzuführen ist.

2.8. Die Hinweise in Ziffer 2.2, denen zufolge die Auswahl der Verrechnungspreismethode immer darauf abzielt, für jeden Einzelfall die am besten geeignete Methode zu finden, bedeuten nicht, dass alle Verrechnungspreismethoden eingehend analysiert oder für die Auswahl der am besten geeigneten Methode in jedem Fall getestet werden sollen. Im Sinne einer guten Praxis sollte die Auswahl der am besten geeigneten Methode und der Vergleichsgrößen belegt werden und kann, wie in Ziffer 3.4 vorgeschlagen, Teil eines standardisierten Suchprozesses sein.

2.9. Darüber hinaus steht es multinationalen Konzernen nach wie vor frei, in diesen Leitlinien nicht behandelte Methoden zur Preisfestsetzung anzuwenden (nachstehend „sonstige Methoden“ genannt), sofern die Preise in Übereinstimmung mit diesen Leitlinien dem Fremdvergleichsgrundsatz genügen. Jedoch sollten diese sonstigen Methoden nicht anstelle der von der OECD anerkannten Methoden angewendet werden, wenn Letztere unter den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls geeigneter sind. In Fällen, in denen sonstige Methoden verwendet werden, sollte bei ihrer Auswahl er-

klärt werden, warum die von der OECD anerkannten Methoden als weniger geeignet oder unter den Umständen des Einzelfalls als nicht anwendbar angesehen werden und warum davon ausgegangen wird, dass die ausgewählte sonstige Methode eine bessere Lösung darstellt. Der Steuerpflichtige hat die Unterlagen über die Festsetzung seiner Verrechnungspreise aufzubewahren und muss in der Lage sein, diese vorzulegen. Hinsichtlich der Dokumentationsanforderungen wird auf Kapitel V verwiesen.

2.10. 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.

2.11. Es ist nicht möglich, spezifische Regeln aufzustellen, die jeden Fall abdecken. Steuerverwaltungen sollten zurückhaltend sein bei der Vornahme von geringfügigen oder unwesentlichen Berichtigungen. Im Allgemeinen sollten die Beteiligten versuchen, eine vernünftige Einigung zu erzielen, wobei der Ungenauigkeit der verschiedenen Methoden und der Präferenz für einen höheren Vergleichbarkeitsgrad und eine möglichst unmittelbare und enge Beziehung zum Geschäftsvorfall Rechnung zu tragen ist. Man sollte vermeiden, dass nützliche Informationen aus Fremdgeschäftsvorfällen, die mit den konzerninternen Geschäftsvorfällen nicht vollkommen übereinstimmen, nur deshalb nicht berücksichtigt werden, weil sie einigen strengen Vergleichsmaßstäben nicht in vollem Umfang entsprechen. Desgleichen können Erkenntnisse, die von Unternehmen aus konzerninternen Geschäftsvorfällen mit verbundenen Unternehmen gewonnen werden, für das Verständnis des überprüften Geschäftsvorfalls oder als Ausgangspunkt für weitere Ermittlungen von Nutzen sein. Darüber hinaus sollte jede Methode zulässig sein, deren Anwendung sowohl für die an dem bzw. den betreffenden Geschäftsvorfällen beteiligten Unternehmen des multinationalen Konzerns als auch für die Steuerverwaltungen der Staaten dieser Unternehmen akzeptabel ist.

B. Anwendung von mehr als einer Methode

2.12. Der Fremdvergleichsgrundsatz verlangt nicht die Anwendung von mehr als einer Methode bei einem bestimmten Geschäftsvorfall (oder bei einer bestimmten Gruppe von Geschäftsvorfällen, die gemäß dem in Ziffer 3.9 beschriebenen Standard zusammengefasst werden dürfen), und in der Tat könnte ein unangemessenes Erfordernis, mehrere Methoden anzuwenden, für die Steuerpflichtigen eine beträchtliche Belastung darstellen. Diese Leitlinien verlangen daher weder vom Betriebsprüfer noch vom Steuerpflichtigen Analysen, die auf mehr als einer Methode beruhen. Obwohl es in einigen Fällen nicht einfach sein mag, eine einzige Methode auszuwählen, und zunächst mehrere

Methoden ins Auge gefasst werden, wird es letztlich meist möglich sein, eine einzige Methode auszuwählen, mit der sich der Fremdvergleichspreis am besten bestimmen lässt. In schwierigen Fällen, in denen keine Methode für sich allein schlüssig ist, würde ein flexibler Ansatz es erlauben, die Beweiskraft verschiedener Methoden gemeinsam zu nutzen. In solchen Fällen ist ein mit dem Fremdvergleichsgrundsatz in Einklang stehendes Ergebnis anzustreben, das für alle Beteiligten unter praktischen Gesichtspunkten zufriedenstellend ist, wobei die Gegebenheiten und Umstände des Einzelfalls, die Zusammensetzung des vorliegenden Belegmaterials und die relative Zuverlässigkeit der verschiedenen Methoden zu berücksichtigen sind. Vgl. Ziffer 3.58–3.59 zur Erörterung von Fällen, in denen sich aus dem Einsatz von mehr als einer Methode eine Bandbreite von Werten ergibt.

Teil II: Geschäftsvorfallbezogene Standardmethoden

A. Einleitung

2.13. Dieser Teil enthält eine ausführliche Beschreibung der geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden, deren man sich bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bedient. Bei diesen Methoden handelt es sich um die Preisvergleichs- bzw. CUP-Methode, die Wiederverkaufspreismethode und die Kostenaufschlagsmethode.

B. Preisvergleichsmethode

B.1. Allgemeines

2.14. Die Preisvergleichsmethode (*comparable uncontrolled price method* – CUP-Methode) vergleicht den in einem konzerninternen Geschäftsvorfall für die Lieferung eines Wirtschaftsguts oder die Erbringung einer Dienstleistung berechneten Preis mit dem Preis, der in einem vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfall unter vergleichbaren Umständen für eine solche Lieferung oder Leistung berechnet wird. Ein Unterschied zwischen den beiden Preisen kann darauf hindeuten, dass die Bedingungen der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen den verbundenen Unternehmen nicht fremdvergleichskonform sind und dass der konzerninterne Preis durch den Fremdpreis zu ersetzen ist.

2.15. In Anlehnung an die Grundsätze in Kapitel I ist für die Zwecke der Preisvergleichsmethode ein Fremdgeschäftsvorfall mit einem konzerninternen Geschäftsvorfall vergleichbar (d. h. es handelt sich um einen „Fremdvergleichsgeschäftsvorfall“), wenn eine der beiden Voraussetzungen erfüllt ist: *a)* Keiner der etwaigen Unterschiede zwischen den verglichenen Geschäftsvorfällen oder zwischen den diese Geschäftsvorfälle tätigenden Unternehmen vermag den Preis auf dem freien Markt erheblich zu beeinflussen oder *b)* es können hinreichend genaue Anpassungen vorgenommen werden, um erhebliche Auswirkungen dieser Unterschiede zu beseitigen. Wenn Fremdvergleichsgeschäftsvorfälle vorhanden sind, stellt die Preisvergleichsmethode die direkteste und verlässlichste Methode für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes dar. Folglich ist in derartigen

Fällen der Preisvergleichsmethode vor allen anderen Methoden der Vorzug zu geben.

2.16. Es kann schwierig sein, einen Geschäftsvorfall zwischen unabhängigen Unternehmen zu finden, der dem konzerninternen Geschäftsvorfall derart ähnlich ist, dass sich Unterschiede nicht erheblich auf den Preis auswirken. So kann beispielsweise ein geringfügiger Unterschied zwischen den Wirtschaftsgütern, die in konzerninternen Geschäftsvorfällen und in Fremdvergleichsgeschäftsvorfällen geliefert werden, den Preis bereits erheblich beeinflussen, obwohl die ausgeübten Geschäftsaktivitäten im Übrigen so ähnlich sind, dass sie dieselbe Gesamtgewinnspanne erbringen. Trifft dies zu, bedarf es einiger Anpassungen. Wie nachstehend in Ziffer 2.17 erörtert wird, beeinflussen der Umfang und die Genauigkeit derartiger Anpassungen die relative Zuverlässigkeit einer Analyse nach der Preisvergleichsmethode.

2.17. Bei der Prüfung, ob konzerninterne Geschäftsvorfälle und Fremdgeschäftsvorfälle miteinander vergleichbar sind, wird neben der bloßen Vergleichbarkeit der Produkte auch zu beachten sein, welche Auswirkung allgemeinere Geschäftsfunktionen (d. h. wesentliche Vergleichbarkeitsfaktoren nach Kapitel I) auf den Preis haben. Bestehen Unterschiede zwischen den konzerninternen Geschäftsvorfällen und den Fremdvergleichsgeschäftsvorfällen oder zwischen den diese Geschäftsvorfälle tätigenden Unternehmen, kann es schwierig sein, hinreichend genaue Anpassungen vorzunehmen, um deren Auswirkungen auf den Preis zu beseitigen. Solche Schwierigkeiten bei der Vornahme hinreichend genauer Anpassungen sollten aber nicht automatisch dazu führen, dass die Anwendung der Preisvergleichsmethode ausgeschlossen wird. Praktische Erwägungen gebieten eine flexiblere Handhabung, damit die Preisvergleichsmethode angewandt werden kann, gegebenenfalls ergänzt durch andere geeignete Methoden, wobei alle Methoden nach ihrer jeweiligen Genauigkeit zu beurteilen sind. Es sollte alles getan werden, um die Daten so anzupassen, dass sie für die Preisvergleichsmethode verwendbar werden. Wie bei jeder Methode wird die Verlässlichkeit der Preisvergleichsmethode jedoch davon abhängen, wie genau die zur Herstellung der Vergleichbarkeit nötigen Anpassungen vorgenommen werden können.

2.18. 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 Lieferung von Rohstoffen zwischen verbundenen Unternehmen. Der Begriff „Rohstoffe“ ist so 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 erzielten 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.

2.19. Nach 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.

2.20. Damit die Preisvergleichsmethode verlässlich auf Rohstoffgeschäfte angewendet werden kann, müssen die wirtschaftlich relevanten Merkmale des konzerninternen Geschäftsvorfalls 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 Geschäftsvorfalls, 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 Geschäftsvorfalls 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.

2.21. 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, Preisaufschläge oder -abschläge, das Preisstellungsdatum, Informationen über die Lieferkette sowie für nichtsteuerliche Zwecke erstellte Informationen dokumentieren.

2.22. 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 Geschäftsabschlusses 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 Gegebenheiten des Falls deckt, sollten die Steuerverwaltungen nach den in Abschnitt D von Kapitel I aufgeführten Leitlinien zur sachgerechten Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls 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 Gegebenheiten des Falls deckt, kann die Steuerverwaltung im Einklang mit diesen anderen Gegebenheiten und dem, was unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen vereinbart hätten (unter Berücksichtigung der branchenüblichen Gepflogenheiten), ein abweichendes 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 Kapitel I Abschnitt D nicht anderweitig ein abweichendes Preisstellungsdatum bestimmen kann, kann die Steuerverwaltung ein Preisstellungsdatum für das Rohstoffgeschäft auf der Basis der der Steuerverwaltung vorliegenden Informationen 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 Geschäftsvorfalls 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.

B.2. Beispiele für die Anwendung der Preisvergleichsmethode

2.23. Die nachstehenden Beispiele verdeutlichen die Anwendung der Preisvergleichsmethode, wobei auch Fälle behandelt werden, in denen bei Fremdgeschäftsvorfällen Anpassungen erforderlich sind, um diese Geschäftsvorfälle vergleichbar zu machen.

2.24. Die Preisvergleichsmethode erweist sich besonders dann als verlässlich, wenn ein unabhängiges Unternehmen das gleiche Produkt verkauft, das auch von einem Konzernunternehmen an ein verbundenes Unternehmen verkauft wird. Ein unabhängiges Unternehmen verkauft z. B. kolumbianische Kaffeebohnen ohne Markenzeichen, die hinsichtlich Sorte, Qualität und Quantität den Kaffeebohnen entsprechen, die ein Konzernunternehmen an ein verbundenes Unternehmen verkauft, wobei angenommen wird, dass die konzerninternen Geschäftsvorfälle und die Fremdvergleichsgeschäftsvorfälle ungefähr zum gleichen Zeitpunkt, auf der gleichen Stufe der Produktions- bzw. Vertriebskette und unter vergleichbaren Bedingungen erfolgen. Wenn der einzige zur Verfügung stehende Fremdvergleichsgeschäftsvorfall brasilianische Kaffeebohnen ohne Markenzeichen betrifft, wäre es angebracht zu untersuchen, ob dieser Unterschied zwischen den verkauften Kaffeebohnen den Preis erheblich beeinflusst. So könnte etwa die Frage gestellt werden, ob die Herkunft der Kaffeebohnen auf dem freien Markt im Allgemeinen einen Preiszuschlag oder einen Preisabschlag erforderlich macht. Solche Informationen können möglicherweise auf den Rohstoffmärkten beschafft oder aus von Rohstoffhändlern berechneten Preisen abgeleitet werden. Sollte der Unterschied den Preis erheblich beeinflussen, sind Anpassungen nötig.

Falls keine hinreichend genaue Anpassung vorgenommen werden kann, verringert sich die Zuverlässigkeit der Preisvergleichsmethode, und es könnte nötig werden, stattdessen eine andere, weniger direkte Methode anzuwenden.

2.25. Ein anschauliches Beispiel für die Notwendigkeit von Anpassungen ist der Fall, in dem zwar die Bedingungen der konzerninternen Verkäufe und der Fremdverkäufe identisch sind, jedoch der konzerninterne Preis „frei Haus" ist, während jener der Fremdverkäufe „ab Werk" gilt. Solche Unterschiede zwischen den Lieferbedingungen hinsichtlich Transport und Versicherung haben einen eindeutigen und leicht feststellbaren Einfluss auf den Preis. Der Fremdpreis muss daher entsprechend den Unterschieden zwischen den Lieferbedingungen berichtigt werden.

2.26. Als weiteres Beispiel sei angenommen, dass ein Steuerpflichtiger 1 000 Tonnen eines Produkts für 80 USD pro Tonne an ein verbundenes Unternehmen in seinem multinationalen Konzern und gleichzeitig 500 Tonnen des gleichen Produkts für 100 USD pro Tonne an ein unabhängiges Unternehmen verkauft. Dieser Fall erfordert eine Untersuchung der Frage, ob die Mengenunterschiede eine Berichtigung des Verrechnungspreises erforderlich machen. Dazu sollte der relevante Markt untersucht werden, wobei Geschäftsvorfälle mit gleichartigen Produkten zu analysieren sind, um die üblichen Mengenrabatte zu ermitteln.

C. Wiederverkaufspreismethode

C.1. Allgemeines

2.27. Die Wiederverkaufspreismethode geht von dem Preis aus, zu dem ein Produkt, das von einem verbundenen Unternehmen gekauft wurde, an ein unabhängiges Unternehmen weiterveräußert wird. Dieser Preis (der Wiederverkaufspreis) wird sodann um eine angemessene Bruttomarge auf diesen Preis (die „Wiederverkaufspreismarge" oder „Handelsspanne") reduziert, die dem Betrag entspricht, aus dem der Wiederverkäufer seine Aufwendungen für den Vertrieb und sonstige betriebliche Aufwendungen zu bestreiten und einen angesichts der ausgeübten Funktionen (unter Berücksichtigung der genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken) angemessenen Gewinn zu erzielen sucht. Der Restbetrag, der nach Abzug der Bruttomarge verbleibt, kann – nach einer Anpassung aufgrund sonstiger Kosten, die mit dem Kauf des Produkts im Zusammenhang stehen (z. B. Zollabgaben) – als Fremdvergleichspreis für die ursprüngliche Lieferung zwischen den verbundenen Unternehmen angesehen werden. Diese Methode eignet sich wahrscheinlich dann am besten, wenn sie auf Vertriebstätigkeiten angewendet wird.

2.28. Die Handelsspanne des Wiederverkäufers beim konzerninternen Geschäftsvorfall kann aus der Spanne abgeleitet werden, die derselbe Wieder-

verkäufer bei vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen erzielt („interner Vergleichswert"). Die Handelsspanne, die ein unabhängiges Unternehmen bei vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen erzielt, kann ebenfalls als Richtwert dienen („externer Vergleichswert"). Wenn der Wiederverkäufer eine allgemeine Maklertätigkeit ausübt, kann die Handelsspanne von einer Maklergebühr abhängig sein, die üblicherweise prozentual zum Verkaufspreis berechnet wird. In einem derartigen Fall sollte bei der Ermittlung der Handelsspanne geprüft werden, ob der Makler als Agent oder Prinzipal auftritt.

2.29. In Anlehnung an die Grundsätze in Kapitel I ist für die Zwecke der Preisvergleichsmethode ein Fremdgeschäftsvorfall mit einem konzerninternen Geschäftsvorfall vergleichbar (d. h. es handelt sich um einen „Fremdvergleichsgeschäftsvorfall"), wenn eine der beiden Voraussetzungen erfüllt ist: *a)* Keiner der etwaigen Unterschiede zwischen den verglichenen Geschäftsvorfällen oder zwischen den diese Geschäftsvorfälle tätigenden Unternehmen vermag die Handelsspanne auf dem freien Markt erheblich zu beeinflussen, oder *b)* es können hinreichend genaue Anpassungen vorgenommen werden, um erhebliche Auswirkungen dieser Unterschiede zu beseitigen. Bei Vergleichen, die für die Zwecke der Wiederverkaufspreismethode angestellt werden, sind zur Berücksichtigung von Produktunterschieden im Allgemeinen weniger Anpassungen erforderlich als bei der Preisvergleichsmethode, da sich kleinere Produktunterschiede auf die Gewinnspannen wahrscheinlich nicht so stark auswirken wie auf den Preis.

2.30. In einer Marktwirtschaft ist die Tendenz erkennbar, dass sich Vergütungen für die Ausübung gleicher Funktionen auch in unterschiedlichen Tätigkeitsbereichen angleichen. Im Gegensatz dazu gleichen sich Preise für unterschiedliche Produkte nur insoweit an, als diese Produkte untereinander austauschbar sind. Da Bruttogewinnspannen einer Bruttovergütung nach Abzug des Wareneinsatzes für die Ausübung bestimmter Funktionen entsprechen (wobei die genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken zu berücksichtigen sind), bleiben Produktunterschiede von untergeordneter Bedeutung. Wenn etwa eine Vertriebsgesellschaft, die Toaster verkauft, hierbei (unter Berücksichtigung der genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken) dieselben Funktionen ausübt wie bei einem Verkauf von Mixern, dann sollte in einer Marktwirtschaft für beide Aktivitäten ein ungefähr gleiches Entgelt erzielt werden. Da die Kunden aber Toaster und Mixer nicht als leicht austauschbare Waren betrachten, ist nicht zu erwarten, dass sie den gleichen Preis haben.

2.31. Auch wenn bei der Wiederverkaufspreismethode größere Produktunterschiede zulässig sind, muss das beim konzerninternen Geschäftsvorfall gelieferte Wirtschaftsgut mit dem beim Fremdgeschäftsvorfall gelieferten Wirtschaftsgut verglichen werden. Denn größere Unterschiede könnten hier auf Unterschiede in den Funktionen hindeuten, die von den an den konzern-

internen Geschäftsvorfällen und den an den Fremdvergleichsgeschäftsvorfällen beteiligten Unternehmen ausgeübt werden. Obwohl bei der Anwendung der Wiederverkaufspreismethode durchaus eine geringere Vergleichbarkeit der Produkte hingenommen werden kann, wird durch eine bessere Vergleichbarkeit der Produkte doch ein genaueres Ergebnis zu erzielen sein. Wenn in einem Geschäftsvorfall beispielsweise ein wertvoller oder einzigartiger immaterieller Wert eine Rolle spielt, kann der Ähnlichkeit der Produkte größere Bedeutung zukommen, und dieser Ähnlichkeit sollte dann besondere Aufmerksamkeit geschenkt werden, um einen zuverlässigen Vergleich zu gewährleisten.

2.32. Es kann angebracht sein, den anderen in Kapitel I behandelten Vergleichsmerkmalen (ausgeübte Funktionen, wirtschaftliche Verhältnisse usw.) mehr Gewicht beizumessen, wenn die Gewinnspanne in erster Linie von solchen anderen Merkmalen und nur in zweiter Linie vom gelieferten Produkt selbst abhängt. Dies ist üblicherweise dann der Fall, wenn die Gewinnspanne für ein verbundenes Unternehmen ermittelt wird, das keine einzigartigen Vermögenswerte (wie beispielsweise wertvolle, einzigartige immaterielle Werte) genutzt hat, die zur Werterhöhung des gelieferten Produkts beitragen. Wenn daher konzerninterne Geschäftsvorfälle und Fremdgeschäftsvorfälle hinsichtlich aller Merkmale – ausgenommen das Produkt selbst – vergleichbar sind, wird die Wiederverkaufspreismethode ein verlässlicheres Maß für fremdvergleichskonforme Bedingungen darstellen als die Preisvergleichsmethode, es sei denn, dass hinreichend genaue Anpassungen vorgenommen werden können, um den Produktunterschieden Rechnung zu tragen. Dies gilt auch für die Kostenaufschlagsmethode, die nachstehend erörtert wird.

2.33. Wenn es sich bei der verwendeten Wiederverkaufsmarge um die eines unabhängigen Unternehmens in einem vergleichbaren Geschäftsvorfall handelt, kann die Verlässlichkeit der Wiederverkaufspreismethode beeinträchtigt werden, wenn erhebliche Unterschiede zwischen der Art und Weise bestehen, wie verbundene und unabhängige Unternehmen ihre Geschäftsvorfälle tätigen. Dabei könnte es sich um Unterschiede in der Höhe der zu berücksichtigenden Kosten handeln (solche Unterschiede könnten beispielsweise aus der Effizienz des Managements in Bezug auf Art und Umfang der Lagerhaltung herrühren), die zwar Auswirkungen auf die Unternehmensrentabilität haben, aber nicht notwendigerweise die Preise beeinflussen, zu denen das Unternehmen seine Waren oder Dienstleistungen auf dem freien Markt kauft oder verkauft. Solche Merkmale müssen bei der Entscheidung, ob ein Fremdgeschäftsvorfall für die Zwecke der Anwendung der Wiederverkaufspreismethode vergleichbar ist, untersucht werden.

2.34. Die Wiederverkaufspreismethode hängt auch von der Vergleichbarkeit der ausgeübten Funktionen ab (unter Berücksichtigung der genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken). Sie kann weniger zuverlässig sein, wenn Unterschiede zwischen den konzerninternen Geschäftsvorfällen

und den Fremdvergleichsgeschäftsvorfällen und den an den Geschäftsvorfällen beteiligten Unternehmen bestehen und diese Unterschiede erheblichen Einfluss auf den Indikator haben, anhand dessen die fremdüblichen Bedingungen bestimmt werden, in diesem Fall die erzielte Wiederverkaufspreismarge. Bestehen erhebliche Unterschiede, die sich auf die in konzerninternen Geschäftsvorfällen und Fremdvergleichsgeschäftsvorfällen erzielten Bruttomargen auswirken (beispielsweise Unterschiede hinsichtlich der Art der von den Beteiligten ausgeübten Funktionen), so sollten Anpassungen zur Berücksichtigung dieser Unterschiede vorgenommen werden. Ausmaß und Zuverlässigkeit solcher Anpassungen werden die relative Zuverlässigkeit der Analyse nach der Wiederverkaufspreismethode im Einzelfall beeinflussen.

2.35. Die Ermittlung einer angemessenen Wiederverkaufspreismarge erweist sich dann als am einfachsten, wenn der Wert des Produkts durch den Wiederverkäufer nicht wesentlich erhöht wird. Im Gegensatz dazu wird die Anwendung der Wiederverkaufspreismethode für die Fremdvergleichspreisermittlung dann erschwert, wenn die Waren vor dem Wiederverkauf weiterverarbeitet oder in ein komplexeres Produkt eingebunden werden, sodass sich ihre Identität verliert oder verändert (z. B. wenn Teile zu Fertig- oder Halbfertigerzeugnissen zusammengefügt werden). Die Wiederverkaufspreismarge ist z. B. auch dann mit besonderer Sorgfalt zu ermitteln, wenn der Wiederverkäufer wesentlich zur Schaffung und Erhaltung von produktbezogenen immateriellen Werten beiträgt (z. B. Marken oder Firmennamen), die einem verbundenen Unternehmen gehören. In derartigen Fällen ist es nicht einfach, den Beitrag zu beurteilen, den die ursprünglich gelieferten Waren zum Wert des Endprodukts leisten.

2.36. Eine Wiederverkaufspreismarge ist genauer, wenn sie innerhalb kurzer Zeit nach dem Kauf der Waren durch den Wiederverkäufer erzielt wird. Je mehr Zeit zwischen dem ursprünglichen Kauf und dem Wiederverkauf verstreicht, desto eher werden andere Faktoren – Marktveränderungen, Wechselkursänderungen, Kostenänderungen usw. – für die Vergleichbarkeit zu beachten sein.

2.37. Es sollte davon ausgegangen werden, dass die Höhe der Wiederverkaufspreismarge vom Umfang der Tätigkeiten des Wiederverkäufers abhängt. Der Bogen dieser Tätigkeiten kann weit gespannt sein; er kann von untergeordneten Leistungen, bei denen der Wiederverkäufer als bloßer Transportagent auftritt, bis hin zu Fällen reichen, in denen der Wiederverkäufer das volle Eigentümerrisiko sowie die volle Verantwortung und die Risiken für Werbung, Marketing, Vertrieb und Garantieleistungen, Lagerfinanzierung und andere damit zusammenhängende Dienstleistungen trägt. Entfaltet der Wiederverkäufer beim konzerninternen Geschäftsvorfall keine erhebliche Geschäftstätigkeit, sondern liefert er lediglich die Waren an einen Dritten, wird man in Anbetracht der ausgeübten Funktionen von einer geringen Wieder-

verkaufspreismarge ausgehen. Die Marge wird höher sein, wenn aufgezeigt werden kann, dass der Wiederverkäufer bei der Vermarktung der Waren über besondere Kenntnisse verfügt, tatsächlich besondere Risiken trägt oder wesentlich zur Schaffung und Erhaltung von produktbezogenen immateriellen Werten beiträgt. Der Umfang der vom Wiederverkäufer ausgeübten Tätigkeit, mag diese nun geringfügig oder erheblich sein, muss jedoch durch entsprechende Nachweise hinreichend belegt sein. Dies beinhaltet auch die Rechtfertigung von Marketingausgaben, die als unangemessen hoch angesehen werden könnten, wenn beispielsweise ein Teil oder der Großteil der Werbeausgaben eindeutig als Dienstleistung für den rechtlichen Eigentümer der Marke getätigt wurden. In diesem Fall kann die Wiederverkaufspreismethode durchaus durch die Kostenaufschlagsmethode ergänzt werden.

2.38. Übt der Wiederverkäufer neben der eigentlichen Wiederverkaufstätigkeit eindeutig auch eine erhebliche andere Geschäftstätigkeit aus, wird eine entsprechend hohe Wiederverkaufspreismarge zu erwarten sein. Wenn der Wiederverkäufer bei seiner Tätigkeit bestimmte Vermögenswerte nutzt (z. B. immaterielle Werte des Wiederverkäufers wie etwa seine Vertriebsorganisation), kann es bei der Beurteilung, ob beim konzerninternen Geschäftsvorfall fremdvergleichskonforme Bedingungen vorliegen, unangemessen sein, ohne Anpassung eine Wiederverkaufspreismarge anzusetzen, die sich aus Fremdgeschäftsvorfällen ableitet, bei denen der unabhängige Wiederverkäufer keine vergleichbaren Wirtschaftsgüter nutzt. Wenn der Wiederverkäufer über wertvolle immaterielle Marketingwerte verfügt, kann der Gewinn, auf den der Wiederverkäufer beim konzerninternen Geschäftsvorfall Anspruch hat, bei Verwendung der Wiederverkaufspreismarge aus einem Fremdvergleichsgeschäftsvorfall zu niedrig angesetzt werden, es sei denn, der vergleichbare Fremdgeschäftsvorfall würde vom selben Wiederverkäufer oder von einem Wiederverkäufer getätigt, der über vergleichbare wertvolle immaterielle Marketingwerte verfügt.

2.39. Wurde bei einem Warenvertriebsweg eine Gesellschaft zwischengeschaltet, dann wird es für die Steuerverwaltungen wichtig sein, nicht nur auf den Wiederverkaufspreis der Waren zu achten, die bei der zwischengeschalteten Gesellschaft eingekauft wurden, sondern auch auf den Preis, den die zwischengeschaltete Gesellschaft an ihren eigenen Lieferanten gezahlt hat, und auf die Funktionen, die sie ausübt. Bei der Beschaffung solcher Informationen können durchaus praktische Schwierigkeiten auftreten, und es kann schwierig sein, die tatsächlichen Funktionen der zwischengeschalteten Gesellschaft zu ermitteln. Kann nicht nachgewiesen werden, dass die zwischengeschaltete Gesellschaft ein wirtschaftlich signifikantes Risiko trägt oder eine wirtschaftliche Funktion in der Wertschöpfungskette der Waren ausübt, dann wird jedes Preiselement, von dem behauptet wird, es sei auf die Tätigkeit der zwischengeschalteten Gesellschaft zurückzuführen, anderen Unternehmen im multinationalen Konzern zuzuordnen sein, da unabhängige Unternehmen

einer solchen Gesellschaft üblicherweise keinen Anteil am Gewinn aus dem Geschäftsvorfall einräumen würden.

2.40. Die Wiederverkaufspreismarge wird erfahrungsgemäß auch davon abhängen, ob der Wiederverkäufer das ausschließliche Wiederverkaufsrecht für die Waren besitzt. Derartige Vereinbarungen sind bei Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen anzutreffen und können die Marge beeinflussen. Solche Exklusivrechte sollten deshalb bei jedem Vergleich berücksichtigt werden. Der Wert, der einem solchen Exklusivrecht zuzumessen ist, wird von dessen geografischen Geltungsbereich und der Existenz von Substitutionswaren sowie ihrer relativen Wettbewerbsfähigkeit abhängen. Bei einem Fremdvergleichsgeschäftsvorfall kann eine solche Exklusivvereinbarung sowohl dem Lieferanten als auch dem Wiederverkäufer Vorteile bringen. Sie kann beispielsweise den Wiederverkäufer anspornen, sich beim Verkauf des Sortiments des Lieferanten mehr anzustrengen. Andererseits kann eine derartige Vereinbarung dem Wiederverkäufer eine Art Monopol verschaffen, mit dem Ergebnis, dass der Wiederverkäufer ohne größere Anstrengungen einen erheblichen Umsatz erzielt. Dementsprechend muss in jedem Einzelfall sorgfältig geprüft werden, wie sich dieser Faktor auf die angemessene Wiederverkaufspreismarge auswirkt. Vgl. die Ziffern 6.118 und 6.120.

2.41. Bestehen zwischen dem konzerninternen Geschäftsvorfall und dem Fremdvergleichsgeschäftsvorfall Unterschiede in der Rechnungslegungspraxis, sind bei der Berechnung der Wiederverkaufspreismarge geeignete Anpassungen der verwendeten Daten vorzunehmen, um sicherzustellen, dass für die Berechnung der Bruttomarge stets dieselben Kostenarten verwendet werden. Kosten für Forschung und Entwicklung können beispielsweise in den betrieblichen Ausgaben oder im Wareneinsatz erfasst sein. Die Bruttomargen der beiden Geschäftsvorfälle wären in diesem Fall ohne entsprechende Anpassungen nicht vergleichbar.

C.2. Beispiele für die Anwendung der Wiederverkaufspreismethode

2.42. Angenommen, zwei Vertriebsunternehmen verkaufen das gleiche Produkt auf dem gleichen Markt unter dem gleichen Markennamen. Vertriebsunternehmen A bietet eine Garantieleistung an, Vertriebsunternehmen B nicht. Vertriebsunternehmen A bietet die Garantieleistungen nicht im Rahmen einer Preisstrategie an und verkauft sein Produkt deshalb zu einem höheren Preis, woraus sich eine Bruttomarge ergibt, die (wenn die Kosten der Erfüllung der Garantieleistungen unberücksichtigt bleiben) höher ist als diejenige des Vertriebsunternehmens B, das zu einem niedrigeren Preis verkauft. Die beiden Margen sind erst nach Vornahme einer diesen Unterschied berücksichtigenden hinreichend genauen Anpassung vergleichbar.

2.43. Angenommen, für alle Produkte werden Garantieleistungen angeboten, sodass der Preis auf den nachgelagerten Stufen einheitlich ist. Vertriebsunternehmen C übt die Garantieleistungsfunktion aus, die jedoch in Wirklichkeit vom Lieferanten durch einen niedrigen Preis abgegolten wird. Vertriebsunternehmen D übt keine Garantieleistungsfunktion aus; diese wird vom Lieferanten wahrgenommen (Produkte werden an das Werk zurückgesendet). Der Lieferant, der an Vertriebsunternehmen D liefert, berechnet D jedoch einen höheren Preis als C. Wenn Vertriebsunternehmen C die Garantieaufwendungen als Wareneinsatz (*cost of goods sold* – COGS) verbucht, erfolgt die Anpassung der Bruttomargen an diese Unterschiede automatisch. Werden jedoch diese Garantieaufwendungen als betriebliche Ausgaben verbucht, entsteht eine korrekturbedürftige Verzerrung der Margen. Dahinter steht die Überlegung, dass wenn D die Garantieleistung selbst ausüben würde, sein Lieferant den Verrechnungspreis reduzieren würde und demzufolge die Bruttogewinnspanne von D größer wäre.

2.44. Eine Gesellschaft verkauft ein Produkt über unabhängige Vertriebsunternehmen in fünf Staaten, in denen sie keine Tochtergesellschaften unterhält. Die Vertriebsunternehmen sorgen lediglich für die Vermarktung des Produkts und üben keine weiteren Tätigkeiten aus. In einem Staat hat die Gesellschaft eine Tochtergesellschaft gegründet. Da dieser konkrete Markt strategisch wichtig ist, verlangt die Gesellschaft von ihrer Tochtergesellschaft, dass diese nur ihre Produkte verkauft und für die Kunden technische Applikationen durchführt. Selbst wenn alle anderen Gegebenheiten und Umstände ähnlich sind, ist es notwendig zu prüfen, ob Anpassungen zur Herstellung der Vergleichbarkeit vorgenommen werden müssen, wenn die Margen ausgehend von denen unabhängiger Unternehmen ermittelt werden, die keine ausschließlichen Verkaufsvereinbarungen haben oder keine technischen Applikationen durchführen, wie dies bei der Tochtergesellschaft der Fall ist.

D. Kostenaufschlagsmethode

D.1. Allgemeines

2.45. Die Kostenaufschlagsmethode (*cost plus method*) geht von den Kosten aus, die dem Lieferanten (oder Leistungserbringer) bei einem konzerninternen Geschäftsvorfall durch die Lieferung eines Wirtschaftsguts (oder die Erbringung einer Dienstleistung) an einen verbundenen Erwerber entstehen. Anschließend wird ein angemessener Aufschlag auf diese Kosten vorgenommen, um unter Berücksichtigung der ausgeübten Funktionen und der Marktbedingungen zu einem angemessenen Gewinn zu gelangen. Durch Hinzurechnung des Kostenaufschlags zu den vorgenannten Kosten gelangt man zum Fremdvergleichspreis für den konzerninternen Geschäftsvorfall. Diese Methode dürfte sich dann als am zweckmäßigsten erweisen, wenn zwischen verbundenen Unternehmen Halbfabrikate verkauft werden, wenn ver-

bundene Unternehmen Verträge über die Nutzung gemeinsamer Einrichtungen bzw. langfristige Abnahme- und Liefervereinbarungen abschließen oder wenn es beim konzerninternen Geschäftsvorfall um die Erbringung von Dienstleistungen geht.

2.46. Der Kostenaufschlag des Lieferanten beim konzerninternen Geschäftsvorfall sollte im Idealfall unter Bezugnahme auf den Kostenaufschlag festgelegt werden, den derselbe Lieferant bei vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen vornimmt („interner Vergleichswert"). Daneben kann der Kostenaufschlag, den ein unabhängiges Unternehmen bei vergleichbaren Geschäftsvorfällen vornimmt, als Richtwert herangezogen werden („externer Vergleichswert").

2.47. In Anlehnung an die Grundsätze in Kapitel I ist für die Zwecke der Kostenaufschlagsmethode ein Fremdgeschäftsvorfall mit einem konzerninternen Geschäftsvorfall vergleichbar (d. h. es handelt sich um einen „Fremdvergleichsgeschäftsvorfall"), wenn eine der beiden Voraussetzungen erfüllt ist: *a)* Keiner der etwaigen Unterschiede zwischen den verglichenen Geschäftsvorfällen oder zwischen den diese Geschäftsvorfälle tätigenden Unternehmen vermag den Kostenaufschlag auf dem freien Markt erheblich zu beeinflussen oder *b)* es können hinreichend genaue Anpassungen vorgenommen werden, um erhebliche Auswirkungen dieser Unterschiede zu beseitigen. Bei der Feststellung, ob für die Zwecke der Kostenaufschlagsmethode ein Geschäftsvorfall einen Fremdvergleichsgeschäftsvorfall darstellt, gelten die in den Ziffern 2.29–2.34 für die Wiederverkaufspreismethode beschriebenen Grundsätze. Daher können bei der Kostenaufschlagsmethode möglicherweise weniger Anpassungen zur Berücksichtigung von Produktunterschieden erforderlich sein als bei der Preisvergleichsmethode, und es kann angebracht sein, den anderen Vergleichbarkeitsfaktoren, die in Kapitel I beschrieben werden, größere Bedeutung beizumessen; einige dieser Faktoren können sich auf den Kostenaufschlag stärker auswirken als auf den Preis. Wie bei der Wiederverkaufspreismethode (vgl. Ziffer 2.34) sind dort, wo Unterschiede auftreten, welche die bei den konzerninternen Geschäftsvorfällen und den Fremdvergleichsgeschäftsvorfällen vorgenommenen Kostenaufschläge erheblich beeinflussen (beispielsweise Unterschiede bei den Funktionen, die von den an den Geschäftsvorfällen beteiligten Unternehmen ausgeübt werden), hinreichend genaue Anpassungen vorzunehmen, die diesen Unterschieden Rechnung tragen. Ausmaß und Zuverlässigkeit solcher Anpassungen werden im Einzelfall die relative Zuverlässigkeit der Analyse gemäß der Kostenaufschlagsmethode beeinflussen.

2.48. Zum Beispiel sei angenommen, dass Gesellschaft A Toaster herstellt und an ein verbundenes Vertriebsunternehmen verkauft und dass Gesellschaft B Bügeleisen herstellt und an ein unabhängiges Vertriebsunternehmen verkauft und dass die Gewinnspannen bei der Herstellung von einfachen Toastern und Bügeleisen in der Haushaltsgerätebranche im Allgemeinen identisch

sind. (Die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode setzt hier voraus, dass es keine gut vergleichbaren unabhängigen Toasterhersteller gibt). Wenn die Kostenaufschlagsmethode angewendet wird, handelt es sich bei dem zu vergleichenden Kostenaufschlag im konzerninternen und im Fremdgeschäftsvorfall jeweils um die Differenz zwischen dem Verkaufspreis, den der Hersteller dem Vertriebsunternehmen berechnet, und den Kosten der Herstellung des Produkts, dividiert durch die Herstellungskosten des Produkts. Es kann allerdings sein, dass Gesellschaft A in ihren Produktionsabläufen wesentlich effizienter ist als Gesellschaft B, weshalb ihre Kosten niedriger sind. Daher wäre es folgerichtig, dass Gesellschaft A einen höheren Gewinn erzielt als Gesellschaft B, selbst wenn Gesellschaft A Bügeleisen statt Toaster herstellen und für die Bügeleisen denselben Preis wie Gesellschaft B verlangen würde (d. h. wenn keine Sonderbedingungen vorlägen). Sofern es nicht gelingt, die Auswirkungen solcher Unterschiede auf den Gewinn durch entsprechende Anpassungen auszugleichen, wäre die Kostenaufschlagsmethode in diesem Zusammenhang nicht uneingeschränkt zuverlässig.

2.49. Die richtige Anwendung der Kostenaufschlagsmethode bringt einige Schwierigkeiten mit sich, insbesondere bei der Kostenermittlung. Es ist zwar richtig, dass ein Unternehmen zur Wahrung der Wettbewerbsfähigkeit seine Kosten über einen bestimmten Zeitraum decken muss; dennoch kann es vorkommen, dass diese Kosten im Einzelfall für den angemessenen Gewinn eines Jahrs nicht ausschlaggebend sind. Während Unternehmen ihre Preise vielfach aufgrund von Wettbewerbsdruck im Verhältnis zu den Kosten der Herstellung des betreffenden Produkts oder der Erbringung der betreffenden Dienstleistung allmählich senken, gibt es andere Fälle, in denen kein Zusammenhang zwischen der Höhe der angefallenen Kosten und dem Marktpreis feststellbar ist (z. B. wenn eine wertvolle Erfindung gemacht wurde und dem Erfinder dabei nur geringfügige Forschungskosten entstanden).

2.50. Ferner sollte bei der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode darauf geachtet werden, dass vergleichbare Kostenaufschläge auf vergleichbaren Kostenbemessungsgrundlagen vorgenommen werden. Beispielsweise könnte die Kostenbemessungsgrundlage ohne Vornahme einer Anpassung nicht vergleichbar sein, wenn der Lieferant im konzerninternen Geschäftsvorfall eigene Anlagen nutzt, während der Lieferant, auf den man sich bei der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode bezieht, bei der Ausübung seiner Tätigkeit geleaste Anlagen einsetzt. Die Kostenaufschlagsmethode stützt sich auf einen Vergleich zwischen dem in einem konzerninternen Geschäftsvorfall vorgenommenen Kostenaufschlag und dem Kostenaufschlag, der in einem oder mehreren Fremdgeschäftsvorfällen vorgenommen wurde. Deshalb müssen Unterschiede zwischen konzerninternen Geschäftsvorfällen und Fremdvergleichsgeschäftsvorfällen, die sich auf die Höhe des Kostenaufschlags auswirken, genau untersucht werden, um festzustellen, welche Anpassungen

hinsichtlich des beim Fremdvergleichsgeschäftsvorfall vorgenommenen Aufschlags notwendig sind.

2.51. Zu diesem Zweck ist es besonders wichtig, Unterschiede hinsichtlich der Art und Höhe der Aufwendungen – betriebliche Aufwendungen und nichtbetriebliche Aufwendungen einschließlich Finanzierungsausgaben – für die von den Beteiligten ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken bzw. für die verglichenen Geschäftsvorfälle zu berücksichtigen. Eine Untersuchung dieser Unterschiede kann Folgendes ergeben:

a) Wenn sich in den Aufwendungen ein Funktionsunterschied ausdrückt (wobei die genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken zu berücksichtigen sind), dem bei der Anwendung der Methode nicht Rechnung getragen wurde, kann dies eine Anpassung des Kostenaufschlags erfordern.

b) Wenn sich in den Aufwendungen zusätzliche Funktionen ausdrücken, die über die Tätigkeiten hinausgehen, die mit der Methode untersucht wurden, dürfte für solche Funktionen ein gesondertes Entgelt anzusetzen sein. Derartige Funktionen können beispielsweise in der Erbringung von Dienstleistungen bestehen, für die dann eine angemessene Vergütung bestimmt werden kann. Desgleichen werden Aufwendungen, die aus Kapitalstrukturen resultieren, in denen sich nicht fremdübliche Vereinbarungen ausdrücken, einer gesonderten Anpassung bedürfen.

c) Wenn Unterschiede zwischen den Aufwendungen der verglichenen Unternehmen nur auf die Effizienz oder Ineffizienz der betreffenden Unternehmen zurückzuführen sind, wie dies üblicherweise bei Aufsichtskosten, allgemeinen Aufwendungen und Verwaltungskosten der Fall ist, wären Berichtigungen der Bruttomarge nicht angemessen.

Bei allen oben beschriebenen Gegebenheiten kann es zweckmäßig sein, die Kostenaufschlagsmethode und die Wiederverkaufspreismethode durch Berücksichtigung von Ergebnissen anderer Methoden zu unterstützen (vgl. Ziffer 2.12).

2.52. Ein weiterer wichtiger Aspekt der Vergleichbarkeit ist die Einheitlichkeit der Rechnungslegung. Wenn der konzerninterne Geschäftsvorfall und der Fremdvergleichsgeschäftsvorfall in der Rechnungslegung unterschiedlich erfasst werden, sind bei den verwendeten Daten entsprechende Anpassungen vorzunehmen, um im Interesse einer einheitlichen Erfassung sicherzustellen, dass in allen Fällen dieselben Kostenarten verwendet werden. Die Bruttogewinnaufschläge müssen beim verbundenen und beim unabhängigen Unternehmen einheitlich bemessen werden. Außerdem können zwischen den Unternehmen Unterschiede in der Behandlung jener Kosten bestehen, die sich

auf den Bruttogewinnaufschlag auswirken; diesen Unterschieden ist Rechnung zu tragen, um einen zuverlässigen Vergleich zu ermöglichen. In manchen Fällen kann es erforderlich sein, bestimmte betriebliche Aufwendungen zu berücksichtigen, um Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit zu erreichen; unter diesen Umständen beginnt die Kostenaufschlagsmethode mehr auf eine Analyse der Nettogewinne als auf eine Analyse der Bruttogewinne abzustellen. Die Zuverlässigkeit der Analyse kann aus den in den Ziffern 2.70–2.73 angeführten Gründen beeinträchtigt werden, wenn bei der Analyse betriebliche Aufwendungen berücksichtigt werden. Die in den Ziffern 2.74–2.81 beschriebenen Vorkehrungen können deshalb bei der Beurteilung der Verlässlichkeit derartiger Analysen von Bedeutung sein.

2.53. Trotz etwaiger Unterschiede in den Rechnungslegungsgrundsätzen und -bedingungen lassen sich die Kosten und Aufwendungen eines Unternehmens generell in drei große Kategorien einteilen. Dies sind erstens die direkten Kosten der Herstellung eines Produkts oder der Erbringung einer Dienstleistung, wie etwa Rohmaterialkosten. Als zweites sind die indirekten Herstellungskosten anzuführen, die zwar mit dem Fertigungsprozess in einem engen Zusammenhang stehen, aber mehrere Produkte oder Dienstleistungen betreffen (z. B. die Kosten einer Reparaturabteilung mit Serviceleistungen für Ausrüstungen, die der Herstellung verschiedener Produkte dienen). Drittens sind die betrieblichen Aufwendungen des Gesamtunternehmens zu erwähnen, wie etwa Aufsichtskosten, allgemeine Aufwendungen und Verwaltungskosten.

2.54. Die Unterscheidung zwischen Bruttogewinn- und Nettogewinnanalyse ist folgendermaßen zu verstehen. Im Allgemeinen greift die Kostenaufschlagsmethode auf Aufschläge zurück, die nach Abzug der direkten und indirekten Fertigungskosten berechnet werden, während eine vom Nettogewinn ausgehende Methode Gewinne verwendet, bei deren Berechnung auch die betrieblichen Aufwendungen des Gesamtunternehmens abgezogen werden. Es ist einzuräumen, dass es angesichts der unterschiedlichen Systeme in den einzelnen Staaten schwierig ist, eine genaue Trennlinie zwischen den oben beschriebenen drei Kategorien zu ziehen. So könnten beispielsweise bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode im Einzelfall einige Aufwendungen berücksichtigt werden, die als betriebliche Aufwendungen anzusehen sind, wie dies in Ziffer 2.52 erörtert wird. Probleme bei der mathematisch genauen Abgrenzung der drei oben beschriebenen Kategorien ändern aber nichts an der grundlegenden praktischen Unterscheidung zwischen dem Bruttogewinn- und dem Nettogewinnansatz.

2.55. Grundsätzlich sollten Anschaffungs-/Herstellungskosten den einzelnen Fertigungseinheiten zugerechnet werden, wenngleich die Kostenaufschlagsmethode zugegebenermaßen zu einer Überbewertung dieser Kosten führen kann. Einige Kostenarten, wie etwa Materialkosten, Lohn- und Transportkosten, können innerhalb eines bestimmten Zeitraums schwanken; hier

wird die Ermittlung von Durchschnittskosten für diesen Zeitraum zweckmäßig sein. Solche Durchschnittswerte können auch für Produktgruppen oder für einen bestimmten Produktionszweig angebracht sein. Außerdem können Durchschnittswerte für die Kosten des Anlagevermögens angebracht sein, wenn die Erzeugung oder Verarbeitung verschiedener Produkte gleichzeitig erfolgt und der Umfang der Tätigkeit schwankt. Auch die Berücksichtigung von Kosten wie etwa Wiederbeschaffungs- oder Grenzkosten kann erforderlich sein, sofern diese feststellbar sind und zu einer genaueren Schätzung des angemessenen Gewinns führen.

2.56. Bei der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode sind nur die Kosten zu berücksichtigen, die dem Lieferanten oder Leistungserbringer erwachsen. Diese Einschränkung kann die Frage aufwerfen, wie bestimmte Kosten zwischen den Lieferanten und Käufern aufzuteilen sind. Es ist durchaus möglich, dass der Käufer einige Kosten übernimmt, um die für die Aufschlagsberechnung maßgebenden Kosten des Lieferanten zu verringern. In der Praxis kann dies dadurch bewirkt werden, dass dem Lieferanten kein angemessener Anteil an den Gemeinkosten und anderen Kosten zugeordnet wird und diese vom Käufer (oft die Muttergesellschaft) zugunsten des Lieferanten (oft eine Tochtergesellschaft) getragen werden. Die Kostenzuordnung muss anhand einer Untersuchung der von den jeweiligen Beteiligten ausgeübten Funktionen erfolgen (wobei die genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken zu berücksichtigen sind), so wie dies in Kapitel I vorgesehen ist. Damit verbunden ist die Frage, wie die Aufteilung der Gemeinkosten erfolgen soll: in Anlehnung an den Umsatz, die Anzahl der Arbeitnehmer, die Personalkosten oder nach einem anderen Kriterium. Die Frage der Kostenzuordnung wird auch in Kapitel VIII zu Kostenumlagevereinbarungen erörtert.

2.57. In einigen Fällen kann es eine Grundlage dafür geben, nur die variablen Kosten oder die Grenzkosten heranzuziehen, weil es sich bei den Geschäftsvorfällen um Verkäufe handelt, die aus einer Grenzproduktion stammen. Ein solches Vorgehen könnte dann gerechtfertigt sein, wenn die Waren auf dem jeweiligen Auslandsmarkt nicht zu einem höheren Preis verkauft werden konnten (siehe auch die Erörterung der Markterschließung in Kapitel I). Zu den Faktoren, die bei der Prüfung eines derartigen Vorgehens maßgebend sein können, gehören: Informationen darüber, ob der Steuerpflichtige noch weitere Verkäufe der gleichen oder gleichartiger Produkte auf dem besagten ausländischen Markt tätigt, der prozentuale Anteil der vom Steuerpflichtigen geltend gemachten „Grenzproduktion" an seiner Gesamtproduktion (sowohl mengen- als auch wertmäßig), die Vertragsbedingungen sowie Einzelheiten der vom Steuerpflichtigen oder vom multinationalen Konzern durchgeführten Marketinganalyse, die zu dem Schluss führte, dass die Waren auf diesem ausländischen Markt nicht zu einem höheren Preis verkauft werden konnten.

2.58. Es lässt sich hier keine allgemeingültige Regel aufstellen. Die verschiedenen Methoden der Kostenermittlung sollten jedenfalls sowohl bei konzerninternen Geschäftsvorfällen und Geschäftsvorfällen unter Fremden als auch im Zeitverlauf in Bezug auf bestimmte Unternehmen einheitlich bleiben. Bei der Ermittlung des angemessenen Kostenaufschlags kann es beispielsweise erforderlich sein zu prüfen, ob aus verschiedenen Quellen stammende Produkte zu sehr unterschiedlichen Kosten geliefert werden können. Verbundene Unternehmen können es vorziehen, die Kostenbemessungsgrundlage für ihren Kostenaufschlag nach einer festen Formel zu berechnen. Ein unabhängiges Unternehmen würde es wahrscheinlich nicht akzeptieren, wegen der Ineffizienz der anderen Seite einen höheren Preis zu zahlen. Ist die andere Seite jedoch effizienter, als man unter normalen Umständen erwarten kann, sollte sie von diesem Vorteil profitieren. Ein verbundenes Unternehmen kann bereits im Voraus vereinbaren, welche Kosten als Grundlage für die Kostenaufschlagsmethode in Betracht kommen könnten.

D.2. Beispiele für die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode

2.59. A ist ein inländischer Hersteller von Uhrwerken für Großuhren, die für den Massenmarkt bestimmt sind. A verkauft diese Produkte an seine ausländische Tochtergesellschaft B. A erzielt als Hersteller einen Bruttogewinnaufschlag von 5 %. X, Y und Z sind unabhängige inländische Hersteller von Uhrwerken für Armbanduhren, die für den Massenmarkt bestimmt sind. X, Y und Z verkaufen an unabhängige ausländische Käufer. X, Y und Z erzielen als Hersteller einen Bruttogewinnaufschlag von 3–5 %. A berücksichtigt unter den betrieblichen Aufwendungen die Aufsichtskosten, allgemeinen Aufwendungen und Verwaltungskosten; diese Kosten sind deshalb im Wareneinsatz nicht enthalten. In den Bruttogewinnaufschlägen von X, Y und Z sind die Aufsichtskosten, allgemeinen Aufwendungen und Verwaltungskosten hingegen als Teil des Wareneinsatzes berücksichtigt. Die Bruttogewinnaufschläge von X, Y und Z müssen deshalb angepasst werden, um vergleichbare Ergebnisse zu erzielen.

2.60. Gesellschaft C im Staat D ist eine 100%ige Tochtergesellschaft von Gesellschaft E mit Sitz in Staat F. Im Vergleich zu Staat F sind die Löhne in Staat D sehr niedrig. Gesellschaft C montiert Fernsehgeräte auf Kosten und Gefahr von Gesellschaft E. Gesellschaft E liefert alle notwendigen Bestandteile, Know-how usw. Gesellschaft E garantiert den Kauf des montierten Produkts für den Fall, dass die Fernsehgeräte einem bestimmten Qualitätsstandard nicht genügen. Nach der Qualitätsprüfung werden die Fernsehgeräte – auf Kosten und Gefahr von Gesellschaft E – zu den Vertriebszentren gebracht, die Gesellschaft E in mehreren Staaten unterhält. Die Funktion von Gesellschaft C kann als eine reine Auftragsfertigungsfunktion bezeichnet werden. Die Risiken, die Gesellschaft C tragen könnte, sind mögliche Abweichungen von der vereinbarten Qualität und Menge. Die Basis für die Anwendung der

Kostenaufschlagsmethode bilden alle Kosten, die mit der Montagetätigkeit im Zusammenhang stehen.

2.61. Gesellschaft A eines multinationalen Konzerns verpflichtet sich, für Gesellschaft B desselben multinationalen Konzerns Auftragsforschung zu betreiben. Alle Risiken eines Misserfolgs dieser Forschungsarbeit trägt Gesellschaft B. Diese Gesellschaft ist auch Eigentümer aller immateriellen Werte, die durch die Forschungstätigkeiten entwickelt werden; sie hat deshalb auch alle Gewinnmöglichkeiten, die sich aus der Forschung ergeben. Dies ist ein typischer Fall für die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode. Sämtliche Kosten der von den verbundenen Unternehmen vereinbarten Forschungsarbeiten müssen abgegolten werden. Der zusätzliche Kostenaufschlag kann zum Ausdruck bringen, wie innovativ und komplex die Forschungsarbeiten sind.

Teil III: Geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethoden

A. Einleitung

2.62. In diesem Teil werden geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethoden erörtert, die zur Abbildung fremdüblicher Bedingungen verwendet werden können, wenn diese Methoden für die Umstände des Einzelfalls am besten geeignet sind, vgl. Ziffer 2.1–2.12. Geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethoden untersuchen die Gewinne, die mit bestimmten Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen erzielt werden. Die einzigen fremdvergleichskonformen Gewinnmethoden sind jene, die Artikel 9 des OECD-Musterabkommens entsprechen und den Anforderungen einer Vergleichbarkeitsanalyse genügen, wie sie in diesen Leitlinien beschrieben ist. Insbesondere sind die sogenannten „Gewinnvergleichsmethoden" oder „modifizierten Kostenaufschlags- und Wiederverkaufspreismethoden" nur insoweit akzeptabel, als sie mit diesen Leitlinien übereinstimmen.

2.63. Eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethode untersucht die Gewinne, die mit bestimmten konzerninternen Geschäftsvorfällen erzielt werden. Im Sinne dieser Leitlinien versteht man unter geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode und die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode. Der mit einem konzerninternen Geschäftsvorfall erzielte Gewinn kann Aufschluss darüber geben, ob der Geschäftsvorfall durch Bedingungen beeinflusst wurde, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen unter ansonsten vergleichbaren Umständen vereinbart hätten.

B. Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode

B.1. Allgemeines

2.64. Die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode (*transactional net margin method*) untersucht den Nettogewinn, den ein Steuerpflichtiger mit einem konzerninternen Geschäftsvorfall (oder mit Geschäftsvorfällen, die nach den Grundsätzen der Ziffern 3.9–3.12 zusammengefasst werden dürfen) erzielt, in Relation zu einer geeigneten Bezugsgröße (z. B. Kosten, Umsatz, Vermögen).

Eine geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode funktioniert somit ähnlich wie die Kostenaufschlags- oder die Wiederverkaufspreismethode. Diese Ähnlichkeit hat zur Folge, dass die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode – um die erforderliche Zuverlässigkeit zu erreichen – in entsprechender Weise angewendet werden muss wie die Wiederverkaufspreis- oder die Kostenaufschlagsmethode. Dies bedeutet insbesondere, dass der für den Steuerpflichtigen aus dem Geschäftsvorfall (oder aus Geschäftsvorfällen, die nach den Grundsätzen der Ziffern 3.9–3.12 zusammengefasst werden dürfen) resultierende Nettogewinnindikator im Idealfall entsprechend dem Nettogewinnindikator zu ermitteln ist, der von demselben Steuerpflichtigen in vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen erzielt wird, d. h. in Bezug auf „interne Vergleichswerte" (vgl. Ziffer 3.27–3.28). Wo dies nicht möglich ist, kann die Nettogewinnspanne, die von einem unabhängigen Unternehmen bei vergleichbaren Geschäftsvorfällen erzielt worden wäre („externe Vergleichswerte"), als Maßstab herangezogen werden (vgl. Ziffer 3.29–3.35). Eine Funktionsanalyse der konzerninternen Geschäftsvorfälle und der Geschäftsvorfälle zwischen Fremden soll prüfen, ob die Geschäftsvorfälle vergleichbar sind und welche Anpassungen möglicherweise erforderlich sind, um zuverlässige Ergebnisse zu erhalten. Darüber hinaus sind die anderen Voraussetzungen für die Vergleichbarkeit, insbesondere die in den Ziffern 2.74–2.81 angeführten, zu verwenden.

2.65. Eine geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode dürfte kaum zuverlässig sein, wenn jeder Beteiligte einzigartige, wertvolle Beiträge leistet, vgl. Ziffer 2.4. In einem solchen Fall dürfte eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode im Allgemeinen die am besten geeignete Methode sein, vgl. Ziffer 2.119. Jedoch kann eine einseitige Methode (Standardmethode oder geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode) in Fällen anwendbar sein, in denen einer der am Geschäftsvorfall Beteiligten alle einzigartigen, wertvollen Beiträge zum konzerninternen Geschäftsvorfall leistet, während der andere Beteiligte keinen einzigartigen, wertvollen Beitrag leistet. In einem solchen Fall sollte es sich beim untersuchten Unternehmen um das weniger komplexe Unternehmen handeln. Vgl. die Ziffern 3.18–3.19 wegen einer Erörterung des Konzepts des untersuchten Unternehmens.

2.66. Es gibt auch viele Fälle, in denen ein am Geschäftsvorfall Beteiligter Beiträge leistet, die nicht einzigartig sind – beispielsweise nicht einzigartige immaterielle Werte verwendet, wie etwa nicht einzigartige Geschäftsverfahren oder nicht einzigartiges Marktwissen. In solchen Fällen kann es möglich sein, die Vergleichbarkeitsvoraussetzungen zur Anwendung einer Standardmethode oder einer geschäftsvorfallbezogenen Nettogewinnmethode einzuhalten, da zu erwarten ist, dass auch den Vergleichsgrößen eine vergleichbare Kombination nicht einzigartiger Beiträge zugrunde liegt.

2.67. Letztendlich kann bei Fehlen einzigartiger und wertvoller Beiträge in einem bestimmten Geschäftsvorfall aber nicht automatisch davon ausgegan-

gen werden, dass die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode die am besten geeignete Methode darstellt.

B.2. Vor- und Nachteile[1]

2.68. Ein Vorteil der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode besteht darin, dass Nettogewinnindikatoren (z. B. Vermögensrendite, Umsatzrendite und mögliche andere Nettogewinnmaßstäbe) weniger durch geschäftsvorfallbezogene Unterschiede beeinflusst werden als der Preis, wie er bei der Preisvergleichsmethode verwendet wird. Auch manche Funktionsunterschiede zwischen konzerninternen Geschäftsvorfällen und Geschäftsvorfällen zwischen Fremden dürften sich auf Nettogewinnindikatoren weniger auswirken als auf Bruttogewinnspannen. Unterschiede zwischen den von den Unternehmen ausgeübten Funktionen schlagen sich vielfach in unterschiedlich hohen betrieblichen Aufwendungen nieder. Dies kann folglich zu einer großen Bandbreite von Bruttogewinnspannen führen, während die Höhe der Indikatoren des Nettobetriebsgewinns ähnlich bleibt. In einigen Staaten kann zudem die Unklarheit der öffentlichen Daten hinsichtlich der Klassifizierung der Aufwendungen in den Brutto- oder Betriebsgewinnen die Beurteilung der Vergleichbarkeit von Bruttogewinnspannen erschweren, während dieses Problem beim Einsatz von Nettogewinnindikatoren vermieden werden kann.

2.69. Ein weiterer praktischer Vorteil der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode besteht darin, dass, wie bei jeder einseitigen Methode, nur für eines der verbundenen Unternehmen (das „untersuchte“ Unternehmen) ein Finanzindikator analysiert werden muss. Auch ist es vielfach nicht notwendig, die Bücher und Aufzeichnungen sämtlicher an der Geschäftstätigkeit Beteiligten auf einer gemeinsamen Grundlage zu erstellen oder eine Aufteilung der Kosten auf alle Beteiligten vorzunehmen, wie dies bei der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode der Fall ist. Dies kann in der Praxis insbesondere dann von Vorteil sein, wenn einer der am Geschäftsvorfall Beteiligten komplex ist und viele eng miteinander verbundene Tätigkeiten ausübt oder wenn zuverlässige Informationen über einen der Beteiligten schwierig zu beschaffen sind. Jedoch muss immer eine Vergleichbarkeitsanalyse (einschließlich einer Funktionsanalyse) durchgeführt werden, um den Geschäftsvorfall zwischen den Unternehmen sachgerecht zu qualifizieren und die am besten geeignete Verrechnungspreismethode zu wählen, und diese Analyse setzt im Allgemeinen voraus, dass sowohl für das untersuchte als auch für das nicht untersuchte Unternehmen einige Informationen in Bezug auf die fünf Vergleichbarkeitsfaktoren im Zusammenhang mit dem konzerninternen Geschäftsvorfall gesammelt werden. Vgl. Ziffer 3.20–3.23.

1. Ein Beispiel zur Veranschaulichung der Sensitivität von Brutto- und Nettogewinnmargenindikatoren findet sich im Anhang I zu Kapitel II.

2.70. Die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode weist allerdings auch eine Reihe von Nachteilen auf. Der Nettogewinnindikator eines Steuerpflichtigen kann von einigen Faktoren beeinflusst werden, die sich auf die Preise oder Bruttogewinnspannen zwischen unabhängigen Unternehmen entweder nicht, weniger stark oder nur mittelbar auswirken. Diese Gegebenheiten erschweren eine genaue und zuverlässige Ermittlung von fremdvergleichskonformen Nettogewinnindikatoren. Es ist deshalb wichtig, über genaue Leitlinien zur Herstellung der Vergleichbarkeit bei der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode zu verfügen, wie sie nachstehend in den Ziffern 2.74–2.81 geliefert werden.

2.71. Die Anwendung jeder Fremdvergleichsmethode erfordert Informationen über Geschäftsvorfälle zwischen Fremden, die möglicherweise zum Zeitpunkt der konzerninternen Geschäftsvorfälle nicht verfügbar sind. Dies mag insbesondere jenen Steuerpflichtigen Schwierigkeiten bereiten, die die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode zum Zeitpunkt der konzerninternen Geschäftsvorfälle anwenden möchten (obgleich dieses Problem durch Verwendung von Mehrjahresdaten, wie in den Ziffern 3.75–3.79 erörtert, gemildert werden könnte). Zudem könnte eine zuverlässige Anwendung der Methode dann nicht möglich sein, wenn die Steuerpflichtigen keinen Zugang zu hinreichend genauen Informationen über die Gewinne aus vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen haben. Auch kann es sich als schwierig erweisen, die mit dem konzerninternen Geschäftsvorfall verbundenen Einkünfte und betrieblichen Ausgaben zu ermitteln, um so den Nettogewinnindikator festzulegen, der den Gewinnmaßstab für den betreffenden Geschäftsvorfall bildet. Die Steuerverwaltungen verfügen hier möglicherweise aus Prüfungen bei anderen Steuerpflichtigen über mehr Informationen. Vgl. Ziffer 3.36 wegen einer Erörterung der Informationen, die den Steuerverwaltungen zur Verfügung stehen, gegenüber dem Steuerpflichtigen aber nicht offengelegt werden, und Ziffer 3.67–3.79 wegen einer Erörterung zeitlicher Fragen.

2.72. Ebenso wie die Wiederverkaufspreis- und die Kostenaufschlagsmethode wird die geschäftsvorfallbezogene Nettogewinnmethode nur auf eines der verbundenen Unternehmen angewendet. Der Umstand, dass die Nettogewinne durch viele verrechnungspreisunabhängige Faktoren beeinflusst werden können, kann in Verbindung mit der Einseitigkeit der Analyse bei dieser Methode die Gesamtzuverlässigkeit der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode beeinträchtigen, wenn unzureichende Vergleichbarkeitsmaßstäbe Anwendung finden. Genaue Leitlinien zur Herstellung der Vergleichbarkeit bei der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode finden sich im nachstehenden Abschnitt B.3.1.

2.73. Bei der Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode kann auch die Bestimmung einer geeigneten Gegenberichtigung Schwierigkeiten bereiten, insbesondere in Fällen, in denen die Rückrechnung auf einen Verrechnungspreis nicht möglich ist. Dies kann beispielsweise

dann der Fall sein, wenn der Steuerpflichtige mit verbundenen Unternehmen konzerninterne Geschäftsvorfälle tätigt, bei denen er sowohl als Käufer als auch als Verkäufer auftritt. In diesem Fall kann Ungewissheit darüber bestehen, bei welchem verbundenen Unternehmen eine Gewinnreduzierung vorzunehmen wäre, wenn die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode darauf hindeutet, dass der Gewinn des Steuerpflichtigen nach oben korrigiert werden sollte.

B.3. Anwendungshinweise

B.3.1. Der auf die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode anzuwendende Vergleichbarkeitsmaßstab

2.74. Um die am besten geeignete Verrechnungspreismethode auswählen und anwenden zu können, muss in allen Fällen eine Vergleichbarkeitsanalyse vorgenommen werden, und der Prozess zur Auswahl und Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode darf nicht weniger zuverlässig sein als bei anderen Methoden. Im Sinne einer guten Praxis ist bei der Anwendung der Nettogewinnmethode wie bei jeder anderen Methode dem unter Ziffer 3.4 beschriebenen üblichen Verfahren zur Ermittlung vergleichbarer Geschäftsvorfälle und Verwendung der so ermittelten Daten bzw. jedem gleichwertigen Verfahren, das der Gewährleistung der Solidität der Analyse dient, zu folgen. Allerdings ist einzuräumen, dass Informationen zu den Faktoren, die sich auf externe vergleichbare Geschäftsvorfälle auswirken, in der Praxis häufig nur in begrenztem Umfang zur Verfügung stehen. Die verlässliche Schätzung eines fremdvergleichskonformen Ergebnisses setzt Flexibilität und gutes Urteilsvermögen voraus. Vgl. Ziffer 1.13.

2.75. Es ist anzunehmen, dass sich Produktunterschiede auf die Preise und Funktionsunterschiede auf die Bruttogewinnspannen auswirken; Nettogewinnindikatoren werden durch solche Unterschiede jedoch weniger beeinflusst. Wie bei der Wiederverkaufspreis- und der Kostenaufschlagsmethode, denen die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode gleicht, bedeutet dies nicht, dass die bloße Ähnlichkeit der Funktionen zwischen zwei Unternehmen unbedingt zu zuverlässigen Vergleichen führen muss. Auch unter der Annahme, dass es zur Anwendung der Methode möglich ist, aus der großen Palette der Funktionen, die Unternehmen wahrnehmen können, gleichartige Funktionen herauszufiltern, ist es möglich, dass die mit diesen Funktionen zusammenhängenden Nettogewinnindikatoren nicht automatisch vergleichbar sind, so z. B. wenn die betroffenen Unternehmen diese Funktionen in verschiedenen Wirtschaftssektoren oder auf verschiedenen Märkten mit unterschiedlichem Rentabilitätsniveau wahrnehmen. Wenn es sich bei den zum Vergleich herangezogenen Fremdgeschäftsvorfällen um solche unabhängiger Unternehmen handelt, muss in mehrfacher Hinsicht ein

hoher Ähnlichkeitsgrad zwischen dem verbundenen Unternehmen und dem an den betreffenden Geschäftsvorfällen beteiligten unabhängigen Unternehmen vorliegen, damit die konzerninternen Geschäftsvorfälle vergleichbar sind; neben Produkten und Funktionen gibt es noch zahlreiche andere Faktoren, die die Nettogewinnindikatoren erheblich beeinflussen können.

2.76. Die Verwendung von Nettogewinnindikatoren kann bei der Ermittlung der Verrechnungspreise potenziell ein größeres Unbeständigkeitselement mit sich bringen, und zwar aus zwei Gründen: Erstens können Nettogewinnindikatoren von Faktoren beeinflusst werden, die sich auf Bruttogewinnspannen und Preise nicht (oder nicht erheblich oder bloß mittelbar) auswirken, was daran liegt, dass die Höhe der betrieblichen Aufwendungen von Unternehmen zu Unternehmen schwanken kann. Zweitens können Nettogewinnspannen zwar z. T. von den gleichen Faktoren beeinflusst werden, die auch Einfluss auf Preis und Bruttogewinnspanne haben, wie beispielsweise von der Wettbewerbsposition, doch sind hier die Wirkungen dieser Faktoren nicht so leicht zu beseitigen. Bei den Standardmethoden lassen sich diese Faktoren allein durch die Forderung nach größerer Ähnlichkeit der Produkte und Funktionen ausschalten. Je nach den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls und insbesondere dem Effekt von Funktionsunterschieden auf die Kostenstruktur und auf die Erlöse der potenziellen Vergleichsunternehmen reagieren Nettogewinnindikatoren möglicherweise weniger sensibel auf Unterschiede bei Ausmaß und Komplexität der Funktionen sowie Unterschiede in der Höhe der übernommenen Risiken als Bruttomargen (unter der Annahme, dass die vertragliche Aufteilung der Risiken nach Abschnitt D.1.2.1 von Kapitel I dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht). Demgegenüber kann die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode je nach den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls und insbesondere dem Anteil der festen und der variablen Kosten sensibler auf Unterschiede in der Kapazitätsauslastung reagieren als die Kostenaufschlags- und Wiederverkaufspreismethode, da Unterschiede bei der Absorption indirekter fester Kosten (feste Herstellungskosten oder feste Vertriebskosten) zwar den Nettogewinnindikator beeinflussen, aber nicht unbedingt die Bruttomarge oder den Bruttogewinnaufschlag, wenn sich diese nicht in Preisunterschieden niederschlagen. Vgl. Anhang I zu Kapitel II „Sensitivität von Brutto- und Nettogewinnindikatoren".

2.77. Folgende Kräfte können die Nettogewinnindikatoren im jeweiligen Wirtschaftszweig direkt beeinflussen: drohende Konkurrenz durch Neueinsteiger, Wettbewerbsposition, Effizienz des Managements und individuelle Strategien, drohende Konkurrenz durch Substitutionsprodukte, unterschiedliche Kostenstrukturen (wie sie etwa im Alter des Anlagevermögens zum Ausdruck kommen), unterschiedliche Kapitalkosten (z. B. Eigenfinanzierung gegenüber Fremdfinanzierung) und Umfang der Geschäftserfahrung (z. B. ob sich das Unternehmen in einer Anlaufphase befindet oder bereits etabliert

ist). Jeder dieser Faktoren kann wiederum von zahlreichen anderen Größen beeinflusst werden. Zum Beispiel wird das Ausmaß der Bedrohung durch neue Marktteilnehmer durch Elemente wie etwa Produktdifferenzierung, Kapitalbedarf sowie staatliche Subventionen und Regelungen bestimmt. Einige dieser Elemente können auch Auswirkungen auf die Anwendung der Standardmethoden haben.

2.78. Beispielsweise sei angenommen, dass ein Steuerpflichtiger qualitativ hochwertige Audioplayer an ein verbundenes Unternehmen verkauft und dass die einzigen zur Verfügung stehenden Informationen über den in Vergleichsgeschäftsvorfällen erzielten Gewinn sich auf Verkäufe von Audioplayern durchschnittlicher Qualität beziehen. Ferner sei angenommen, dass der Markt für qualitativ hochwertige Audioplayer umsatzmäßig expandiert, eine hohe Eintrittsschwelle aufweist, durch eine geringe Zahl miteinander in Konkurrenz stehender Unternehmen gekennzeichnet ist und große Möglichkeiten zur Produktdifferenzierung bietet. Es ist wahrscheinlich, dass sich sämtliche Unterschiede auf die Rentabilität der geprüften Tätigkeiten und der verglichenen Tätigkeiten erheblich auswirken; in einem solchen Fall müssten Anpassungen vorgenommen werden. Wie bei anderen Methoden beeinflusst die Zuverlässigkeit der erforderlichen Anpassungen die Zuverlässigkeit der Analyse. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass sich die Rentabilität zweier Unternehmen je nach Marktanteil, Wettbewerbsposition usw. selbst dann unterscheiden kann, wenn diese Unternehmen im selben Wirtschaftszweig tätig sind.

2.79. Es könnte geltend gemacht werden, dass den potenziellen Ungenauigkeiten, die aus den genannten Arten von Faktoren resultieren, mit dem Umfang der Bandbreite der Fremdvergleichswerte Rechnung getragen werden kann. Die Verwendung von Bandbreiten kann den Grad der Ungenauigkeit zwar in gewissem Umfang mindern, sie kann aber nicht Situationen Rechnung tragen, in denen die Gewinne eines Steuerpflichtigen durch einen nur ihn selbst betreffenden Umstand erhöht oder geschmälert werden. Die Bandbreite erstreckt sich in einem solchen Fall möglicherweise nicht auf die Gewinne von unabhängigen Unternehmen, die in ähnlicher Weise von einer Sondersituation betroffen sind. Durch die Verwendung von Bandbreiten lassen sich die vorstehend erörterten Schwierigkeiten daher nicht immer ausräumen. Vgl. die Erörterung der Bandbreite für den Fremdpreis unter Ziffer 3.55–3.66.

2.80. Die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode kann eine praktische Lösung für ansonsten unlösbare Verrechnungspreisprobleme bieten, sofern sie sinnvoll eingesetzt wird und hinreichend genaue Anpassungen vorgenommen werden, um die oben beschriebenen Unterschiede zu berücksichtigen. Die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode sollte nur dann angewendet werden, wenn die Nettogewinnindikatoren aus vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen desselben Steuerpflichtigen abgeleitet werden oder – falls sie aus Geschäftsvorfällen unabhängiger Unternehmen abgeleitet wer-

den sollen – wenn die den Nettogewinnindikator wesentlich beeinflussenden Unterschiede zwischen den verbundenen und den fremden Unternehmen hinreichend berücksichtigt werden. Viele Staaten sind besorgt darüber, dass die zur Absicherung der Standardmethoden festgelegten Kriterien bei der Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode übersehen werden könnten. Wirken sich die Merkmale der verglichenen Unternehmen wesentlich auf die verwendeten Nettogewinnindikatoren aus, wäre es daher nicht sachgerecht, die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode ohne entsprechende Anpassungen anzuwenden. Ausmaß und Verlässlichkeit solcher Anpassungen bestimmen die Verlässlichkeit der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode. Vgl. Ziffer 3.47–3.54 wegen einer Erörterung der zur Herstellung der Vergleichbarkeit erforderlichen Anpassungen.

2.81. Ein weiterer wichtiger Aspekt der Vergleichbarkeit ist die Einheitlichkeit der Bemessung. Die Nettogewinnindikatoren müssen bei verbundenen und fremden Unternehmen einheitlich ermittelt werden. Zudem können zwischen den Unternehmen Unterschiede in der Behandlung der die Nettogewinne beeinflussenden betrieblichen und nicht betrieblichen Aufwendungen bestehen, beispielsweise der Abschreibungen, Rücklagen und Rückstellungen, was im Hinblick auf die Erzielung einer verlässlichen Vergleichbarkeit zu beachten ist.

B.3.2. Auswahl des Nettogewinnindikators

2.82. Bei der Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode sollte die Auswahl des am besten geeigneten Nettogewinnindikators den Hinweisen in den Ziffern 2.2 und 2.8 bezüglich der Auswahl der am besten geeigneten Methode unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls folgen. Dabei sollte den jeweiligen Vor- und Nachteilen der verschiedenen möglichen Indikatoren, der Angemessenheit des berücksichtigten Indikators angesichts der Art des konzerninternen Geschäftsvorfalls, die insbesondere durch eine Funktionsanalyse bestimmt wird, der Verfügbarkeit zuverlässiger Informationen (insbesondere zu Vergleichsgrößen aus Fremdgeschäftsvorfällen), die zur Anwendung der auf diesem Indikator beruhenden geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode notwendig sind, sowie dem Grad der Vergleichbarkeit von konzerninternen Geschäftsvorfällen und Geschäftsvorfällen zwischen Fremden Rechnung getragen werden, einschließlich der Zuverlässigkeit der Anpassungen zur Herstellung der Vergleichbarkeit, die erforderlich sein können, um bei der Anwendung der auf diesem Indikator beruhenden geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode zwischen diesen Geschäftsvorfällen bestehende Unterschiede zu beseitigen. Diese Faktoren werden nachstehend sowohl in Bezug auf die Bestimmung des Nettogewinns als auch seine Gewichtung ausführlicher erörtert.

B.3.3. Ermittlung des Nettogewinns

2.83. Grundsätzlich sollen bei der Ermittlung des Nettogewinnindikators für die Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettogewinnmethode nur jene Elemente berücksichtigt werden, die *a)* unmittelbar oder mittelbar mit dem jeweiligen Geschäftsvorfall zwischen verbundenen Unternehmen zusammenhängen und *b)* betrieblichen Charakter haben.

2.84. Kosten und Erlöse, die nicht aus dem geprüften konzerninternen Geschäftsvorfall stammen, sind auszuschließen, wenn sie die Vergleichbarkeit mit Geschäftsvorfällen zwischen Fremden wesentlich beeinflussen. Es bedarf einer angemessenen Aufschlüsselung der Finanzdaten des Steuerpflichtigen bei der Bestimmung oder Prüfung des Nettogewinns, den er mit einem konzerninternen Geschäftsvorfall erzielt (oder mit Geschäftsvorfällen, die gemäß den Hinweisen in den Ziffern 3.9–3.12 zusammengefasst sind). Es wäre daher nicht sachgerecht, die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode auf die Gesellschaft insgesamt anzuwenden, wenn die Gesellschaft eine Vielzahl unterschiedlicher konzerninterner Geschäftsvorfälle tätigt, die nicht insgesamt mit den Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen verglichen werden können.

2.85. Dementsprechend sind bei der Untersuchung der Geschäftsvorfälle zwischen unabhängigen Unternehmen, soweit dies notwendig ist, jene Gewinnanteile aus dem Vergleich auszuschließen, die aus Geschäftsvorfällen stammen, denen die Vergleichbarkeit mit den geprüften konzerninternen Geschäftsvorfällen fehlt. Bei Verwendung von Nettogewinnindikatoren unabhängiger Unternehmen dürfen zudem die den Geschäftsvorfällen der unabhängigen Unternehmen zuzuordnenden Gewinne nicht durch konzerninterne Geschäftsvorfälle dieser Unternehmen verzerrt werden. Vgl. Ziffer 3.9–3.12 zur Beurteilung einzelner und zusammenhängender Geschäftsvorfälle eines Steuerpflichtigen sowie Ziffer 3.37 zur Verwendung nicht geschäftsvorfallbezogener Daten Dritter.

2.86. Nicht betriebliche Elemente, wie Zinseinkünfte und Zinsaufwendungen sowie Ertragsteuern, sollten bei der Bestimmung des Nettogewinnindikators ausgeschlossen werden. Auch außergewöhnliche und außerordentliche Elemente mit nichtwiederkehrendem Charakter sollten im Allgemeinen unberücksichtigt bleiben. Das ist aber nicht immer der Fall, da es Situationen geben kann, in denen ihre Einbeziehung je nach den Umständen des Einzelfalls, den ausgeübten Funktionen und den von dem untersuchten Unternehmen übernommenen Risiken angebracht wäre. Selbst wenn außergewöhnliche und außerordentliche Elemente bei der Bestimmung des Nettogewinnindikators unberücksichtigt bleiben, kann eine Überprüfung derselben sinnvoll sein, da sie wertvolle Informationen für die Vergleichbarkeitsanalyse liefern können (indem sie beispielsweise zeigen, dass das untersuchte Unternehmen ein bestimmtes Risiko trägt).

2.87. In Fällen, in denen zwischen den Kreditkonditionen und den Verkaufspreisen eine Korrelation besteht, könnte es angemessen sein, Zinseinkünften für kurzfristiges Betriebskapital in der Berechnung des Nettogewinnindikators Rechnung zu tragen und/oder Anpassungen des Betriebskapitals vorzunehmen, vgl. Ziffer 3.47–3.54. Ein solcher Fall kann beispielsweise vorliegen, wenn ein großer Einzelhändler von seinen Lieferanten lange Zahlungsfristen eingeräumt bekommt, seinen Kunden aber nur kurze Zahlungsfristen gewährt, wodurch es ihm möglich ist, Liquiditätsreserven zu bilden, die es ihm wiederum erlauben, den Kunden niedrigere Verkaufspreise anzubieten, als ihm dies ohne derart vorteilhafte Kreditkonditionen möglich wäre.

2.88. Ob Wechselkursgewinne und -verluste mit in die Bestimmung des Nettogewinnindikators einbezogen werden sollten oder nicht, wirft eine Reihe schwieriger Vergleichbarkeitsfragen auf. Erstens muss untersucht werden, ob die Wechselkursgewinne und -verluste Handelscharakter haben (d. h. es sich um Forderungen oder Verbindlichkeiten aus einem Handelsgeschäft handelt) und ob das untersuchte Unternehmen für diese verantwortlich ist oder nicht. Zweitens muss auch jede Absicherung der Wechselkursrisiken, die mit den Forderungen und Verbindlichkeiten aus dem zugrunde liegenden Handelsgeschäft einhergehen, berücksichtigt und bei der Bestimmung des Nettogewinns auf dieselbe Weise behandelt werden. Wird also eine geschäftsvorfallbezogene Nettomarge bei einem Geschäftsvorfall angewendet, in dem das Wechselkursrisiko vom untersuchten Unternehmen getragen wird, sollte Wechselkursgewinnen und -verlusten systematisch Rechnung getragen werden (entweder bei der Berechnung des Nettogewinnindikators oder gesondert).

2.89. Bei Finanzaktivitäten, bei denen es für den Steuerpflichtigen zum Tagesgeschäft gehört, Vorschüsse zu leisten oder zu empfangen, ist es bei der Bestimmung des Nettogewinnindikators im Allgemeinen angemessen, den Effekt der Zinsen und die Zinsbeträge nach Zinsart zu berücksichtigen.

2.90. Schwierige Vergleichbarkeitsfragen können sich ergeben, wenn die buchmäßige Behandlung einiger Elemente bei möglichen Vergleichsgrößen Dritter unklar ist oder keine zuverlässigen Messungen oder Anpassungen zulässt (vgl. Ziffer 2.81). Das kann insbesondere bei Abschreibungen, Tilgungen, Aktienoptionen und Pensionsaufwendungen der Fall sein. Die Entscheidung, ob derartige Elemente in die Bestimmung des Nettogewinnindikators für die Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode einbezogen werden, wird von einer Bewertung der von ihnen erwarteten Effekte auf die Eignung des Nettogewinnindikators unter den Umständen des Geschäftsvorfalls und der Zuverlässigkeit des Vergleichs abhängen (vgl. Ziffer 3.50).

2.91. Ob Anlauf- und Auflösungskosten in die Bestimmung des Nettogewinnindikators einbezogen werden sollen, hängt von den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls und davon ab, ob unabhängige Unternehmen

unter vergleichbaren Umständen einverstanden gewesen wären, dass entweder der die Funktionen ausübende Beteiligte die Anlauf- und möglichen Auflösungskosten übernimmt oder dass ein Teil oder die Gesamtheit dieser Kosten ohne Kostenaufschlag beispielsweise dem Kunden oder einem Prinzipal in Rechnung gestellt wird oder dass ein Teil bzw. die Gesamtheit dieser Kosten mit einem Kostenaufschlag in Rechnung gestellt wird, indem sie beispielsweise in die Berechnung des Nettogewinnindikators des die Funktionen ausübenden Beteiligten aufgenommen werden. Vgl. Kapitel IX Teil II Abschnitt F wegen einer Erörterung der Auflösungskosten im Kontext einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit.

B.3.4. Gewichtung des Nettogewinns

2.92. Die Auswahl des Nenners sollte mit der Vergleichbarkeitsanalyse (einschließlich Funktionsanalyse) des konzerninternen Geschäftsvorfalls vereinbar sein und insbesondere die Risikoallokation unter den Beteiligten widerspiegeln (sofern besagte Risikoallokation dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, vgl. Kapitel I Abschnitt D.1.2.1). So sind z. B. kapitalintensive Tätigkeiten, wie bestimmte Fertigungstätigkeiten, mit erheblichen Investitionsrisiken verbunden, selbst in den Fällen, in denen sich die operationellen Risiken (wie Marktrisiken oder Lagerrisiken) in Grenzen halten. Wird in solchen Fällen eine geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode angewendet, spiegeln sich die investitionsbezogenen Risiken im Nettogewinnindikator wider, sofern es sich beim Gewinn um eine Gesamtkapitalrendite handelt (d. h. Vermögensrendite oder Rendite aus dem eingesetzten Kapital). Dieser Indikator muss gegebenenfalls angepasst werden (oder es muss ein anderer Nettogewinnindikator ausgewählt werden), was sowohl davon abhängt, welches der am konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen das Risiko trägt, als auch vom Ausmaß der Unterschiede zwischen den Risiken, die bei konzerninternen Geschäftsvorfällen des Steuerpflichtigen und bei Vergleichstätigkeiten anzutreffen sind. Vgl. Ziffer 3.47–3.54 wegen einer Erörterung der zur Herstellung der Vergleichbarkeit erforderlichen Anpassungen.

2.93. Der Nenner sollte sich auf die relevanten Indikatoren des Werts der Funktionen beziehen, die das untersuchte Unternehmen im geprüften Geschäftsvorfall wahrnimmt, unter Berücksichtigung der genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken. Üblicherweise und vorbehaltlich einer Überprüfung der Gegebenheiten und Umstände des Einzelfalls könnten im Fall von Vertriebstätigkeiten die betrieblichen Aufwendungen für Verkauf und Vertrieb, im Fall von Dienstleistungs- oder Fertigungstätigkeiten die Gesamtkosten oder betrieblichen Aufwendungen und im Fall kapitalintensiver Tätigkeiten, wie bestimmter Fertigungstätigkeiten oder Versorgungsleistungen, das Betriebsvermögen eine geeignete Bezugsgröße darstellen. Abhängig von den Umständen des Einzelfalls können auch andere Bezugsgrößen angemessen sein.

2.94. Der Nenner sollte von konzerninternen Geschäftsvorfällen im Wesentlichen unabhängig sein, da sonst kein objektiver Ausgangspunkt gegeben wäre. Beispielsweise kann bei der Analyse eines Geschäftsvorfalls, der im Kauf von Waren durch eine Vertriebsgesellschaft bei einem verbundenen Unternehmen zwecks Wiederverkauf an unabhängige Kunden besteht, der Nettogewinnindikator nicht anhand des Wareneinsatzes gewichtet werden, da es sich bei diesen Kosten um die konzerninternen Kosten handelt, deren Vereinbarkeit mit dem Fremdvergleichsgrundsatz geprüft wird. Analog hierzu kann bei einem konzerninternen Geschäftsvorfall, der in der Erbringung von Dienstleistungen an ein verbundenes Unternehmen besteht, der Nettogewinnindikator nicht anhand der Einnahmen aus der Dienstleistungserbringung gewichtet werden, da es sich hierbei um den konzerninternen Geschäftsvorfall handelt, dessen Vereinbarkeit mit dem Fremdvergleichsgrundsatz geprüft wird. Wenn der Nenner durch die Kosten konzerninterner Geschäftsvorfälle erheblich beeinflusst wird, die nicht Gegenstand der Prüfung sind (wie an ein verbundenes Unternehmen gezahlte Gebühren für die zentrale Verwaltung, Mietkosten oder Lizenzgebühren), ist es wichtig zu gewährleisten, dass besagte Kosten konzerninterner Geschäftsvorfälle die Analyse nicht wesentlich verzerren und vor allem dass sie mit dem Fremdvergleichsgrundsatz in Einklang stehen.

2.95. Der Nenner sollte auf Ebene der vom Steuerpflichtigen getätigten konzerninternen Geschäftsvorfälle zuverlässig und einheitlich gemessen werden können. Ferner sollte die geeignete Bezugsgröße auf Ebene der vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfälle auf zuverlässige und einheitliche Weise gemessen werden können. In der Praxis können daher bestimmte Indikatoren nur begrenzt verwendet werden, wie in Ziffer 2.105 weiter unten erörtert wird. Darüber hinaus sollte die vom Steuerpflichtigen vorgenommene Aufteilung allgemeiner Geschäftskosten im Rahmen des geprüften Geschäftsvorfalls angemessen sein und im Zeitverlauf einheitlich bleiben.

B.3.4.1. Fälle, in denen der Nettogewinn anhand des Umsatzes gewichtet wird

2.96. Häufig wird zur Ermittlung des fremdüblichen Preises von Anschaffungen bei einem verbundenen Unternehmen zum Zweck des Wiederverkaufs an unabhängige Kunden ein Nettogewinnindikator in Form des durch den Umsatz dividierten Nettogewinns bzw. eine Nettogewinnspanne verwendet. In diesen Fällen sollte es sich bei der Umsatzangabe im Nenner um den Umsatz handeln, der mit dem Wiederverkauf der im Rahmen des geprüften konzerninternen Geschäftsvorfalls gekauften Artikel erzielt wurde. Umsätze, die auf Geschäftsvorfällen mit Fremden beruhen (Kauf bei unabhängigen Unternehmen zum Wiederverkauf an unabhängige Unternehmen), sollten bei der Festlegung oder Prüfung der Vergütung für konzerninterne Geschäftsvorfälle nicht berücksichtigt werden, es sei denn, die Fremd-

geschäftsvorfälle beeinflussten den Vergleich nicht wesentlich und/oder die konzerninternen Geschäftsvorfälle und die Geschäftsvorfälle mit fremden Dritten seien so eng miteinander verbunden, dass eine sachgerechte Beurteilung der einzelnen Geschäftsvorfälle nicht möglich ist. Diese letztgenannte Situation ist manchmal bei Kundendienstleistungen oder Ersatzteilverkäufen anzutreffen, die von einer Vertriebsgesellschaft für bzw. an unabhängige Endkunden erbracht werden, wenn diese Geschäftsvorfälle eng mit konzerninternen Anschaffungen der Vertriebsgesellschaft zum Wiederverkauf an dieselben unabhängigen Endnutzer verknüpft sind, weil die Dienstleistungstätigkeit beispielsweise unter Nutzung von Rechten oder sonstigen Vermögenswerten ausgeübt wurde, die im Rahmen des Vertriebsvertrags eingeräumt wurden. Vgl. auch die Erörterung zum Portfolio-Konzept in Ziffer 3.10.

2.97. Eine Frage, die sich in Fällen stellt, in denen der Nettogewinnindikator anhand des Umsatzes gewichtet wird, betrifft die Berücksichtigung von Rabatten und Preisnachlässen, die Kunden vom Steuerpflichtigen oder den Vergleichsunternehmen eingeräumt werden. In Abhängigkeit von den Rechnungslegungsgrundsätzen werden Rabatte und Preisnachlässe als Minderung des Umsatzes oder als Aufwand behandelt. Ähnliche Schwierigkeiten können sich in Bezug auf Gewinne und Verluste aus Devisengeschäften ergeben. In Fällen, in denen diese Posten den Vergleich wesentlich beeinflussen, kommt es entscheidend darauf an, Gleiches mit Gleichem zu vergleichen und für den Steuerpflichtigen und die Vergleichsunternehmen denselben Rechnungslegungsgrundsätzen zu folgen.

B.3.4.2. Fälle, in denen der Nettogewinn anhand der Kosten gewichtet wird

2.98. Kostenbasierte Indikatoren sollten nur in jenen Fällen verwendet werden, in denen Kosten Aufschluss über den Wert der vom untersuchten Unternehmen ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken geben. Darüber hinaus sollte die Festlegung der in die Kostenbasis aufzunehmenden Kosten das Ergebnis einer sorgfältigen Prüfung der Gegebenheiten und Umstände des Einzelfalls sein. Bei einer Gewichtung des Nettogewinnindikators anhand der Kosten sollten nur die Kosten berücksichtigt werden, die unmittelbar oder mittelbar mit dem geprüften konzerninternen Geschäftsvorfall (oder den entsprechend dem Grundsatz in den Ziffern 3.9–3.12 zusammengefassten Geschäftsvorfällen) zusammenhängen. Dementsprechend bedarf es eines angemessenen Grads der Aufschlüsselung der Konten des Steuerpflichtigen, um sicherzugehen, dass der Nenner keine Kosten enthält, die mit anderen Tätigkeiten oder Geschäftsvorfällen zusammenhängen und die Vergleichbarkeit mit Geschäftsvorfällen zwischen fremden Dritten wesentlich beeinträchtigen. Ferner sollten in den meisten Fällen nur

Betriebskosten in den Nenner aufgenommen werden. Die Erörterung in den vorstehenden Ziffern 2.86–2.91 gilt auch für Kosten im Nenner.

2.99. Bei der Anwendung einer geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode wird häufig die Gesamtheit der Kosten zugrunde gelegt, darunter alle direkten und indirekten Kosten, die auf die Tätigkeit oder den Geschäftsvorfall zurückzuführen sind, und eine angemessene Aufteilung der Kosten unter Berücksichtigung der Gemeinkosten des Unternehmens vorgenommen. Dabei stellt sich möglicherweise die Frage, ob und inwieweit es im Fremdvergleich akzeptabel ist, einen signifikanten Teil der vom Steuerpflichtigen zu tragenden Kosten als Durchlaufkosten zu behandeln, denen kein Gewinnelement zugeordnet wird (d. h. sie werden wie Kosten behandelt, die potenziell aus dem Nenner des Nettogewinnindikators ausschließbar sind). Das hängt davon ab, inwieweit ein unabhängiges Unternehmen unter vergleichbaren Umständen bereit wäre, auf den Gewinnaufschlag auf einen Teil der von ihm zu tragenden Kosten zu verzichten. Die Antwort sollte nicht auf der Klassifizierung der Kosten als „interne“ oder „externe“ Kosten beruhen, sondern vielmehr auf einer Vergleichbarkeitsanalyse (unter Einbeziehung einer Funktionsanalyse). Vgl. Ziffer 7.34.

2.100. Wird die Behandlung von Kosten als Durchlaufkosten als fremdvergleichskonform befunden, stellt sich eine zweite Frage bezüglich der Folgen für die Vergleichbarkeit und Ermittlung der Bandbreite für den Fremdpreis. Da Gleiches mit Gleichem verglichen werden muss, sollten, wenn die Durchlaufkosten vom Nenner des Nettogewinnindikators des Steuerpflichtigen ausgeschlossen sind, entsprechende Kosten auch vom Nenner des vergleichbaren Nettogewinnindikators ausgeschlossen werden. In der Praxis können sich Vergleichbarkeitsprobleme ergeben, wenn nur in begrenztem Maße Informationen zur Aufschlüsselung der Kosten bei den Vergleichsfällen vorhanden sind.

2.101. Je nach den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls kann es angemessen sein, die tatsächlichen Kosten oder auch die Sollkosten oder Plankosten als Kostenbasis zu verwenden. Die Verwendung der tatsächlichen Kosten kann ein Problem aufwerfen, da das untersuchte Unternehmen möglicherweise keinen Anreiz hat, die Kosten genau zu beobachten. In Vereinbarungen zwischen unabhängigen Unternehmen ist es nicht selten, dass die Vergütungsmethode ein Kosteneinsparungsziel enthält. Bei Fertigungsvereinbarungen zwischen unabhängigen Unternehmen kann es auch vorkommen, dass die Preise auf der Grundlage der Sollkosten festgelegt werden und jeder Rückgang oder Anstieg der tatsächlichen Kosten im Vergleich zu den Sollkosten dem Hersteller angerechnet wird. Bei der Anwendung der kostenbasierten, geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode könnten ähnliche Mechanismen maßgebend sein, wenn sie den Vereinbarungen entsprechen, die zwischen fremden Dritten getroffen würden. Vgl. Ziffer 2.58

wegen einer Erörterung derselben Problematik im Zusammenhang mit der Kostenaufschlagsmethode.

2.102. Die Verwendung von Plankosten kann ebenfalls eine Reihe von Problemen aufwerfen, wenn sich zwischen den tatsächlichen und den veranschlagten Kosten große Unterschiede ergeben. Unabhängige Unternehmen werden ihre Preise wohl kaum auf der Grundlage der Plankosten festlegen, ohne zu vereinbaren, welche Faktoren bei der Festlegung des Finanzplans berücksichtigt werden sollen, ohne zu berücksichtigen, in welchem Verhältnis die veranschlagten und die tatsächlichen Kosten in früheren Jahren zueinander standen, und ohne zu klären, wie im Fall unvorhergesehener Umstände zu verfahren ist.

B.3.4.3. Fälle, in denen der Nettogewinn anhand des Vermögens gewichtet wird

2.103. Vermögens- (oder Kapital-)Renditen können in Fällen, in denen das Vermögen (und nicht die Kosten oder der Umsatz) einen besseren Indikator für die durch das untersuchte Unternehmen erzielte Wertschöpfung darstellt, eine geeignete Bezugsgröße sein, beispielsweise bei bestimmten Fertigungstätigkeiten oder sonstigen vermögensintensiven Tätigkeiten sowie bei kapitalintensiven finanziellen Operationen. Handelt es sich bei dem Indikator um einen anhand des Vermögens gewichteten Nettogewinn, sollte nur Betriebsvermögen herangezogen werden. Zum Betriebsvermögen gehören materielle Vermögenswerte des betrieblichen Anlagevermögens, darunter Grundstücke und Gebäude, Maschinen und Einrichtungen, im Unternehmen verwendete immaterielle Werte, wie Patente und Know-how, sowie Güter des Umlaufvermögens, wie Lagerbestände und Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (abzüglich Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen). Investitionen und Kassenbestände zählen außerhalb des Finanzsektors generell nicht zum Betriebsvermögen.

2.104. In Fällen, in denen der Nettogewinn anhand des Vermögens gewichtet wird, stellt sich die Frage der Bewertung der Vermögenswerte, etwa zum Buchwert oder zum Marktwert. Bei Verwendung des Buchwerts könnte es beim Vergleich zu Verzerrungen kommen, beispielsweise zwischen Unternehmen, die ihre Vermögenswerte bereits abgeschrieben haben, und solchen, die Vermögenswerte jüngeren Datums mit laufender Abschreibung besitzen, sowie zwischen Unternehmen, die erworbene immaterielle Werte verwenden, und Unternehmen, die selbstentwickelte immaterielle Werte verwenden. Die Verwendung des Marktwerts könnte dieses Problem möglicherweise mindern, wenngleich sich in Fällen, in denen der Wertansatz der Vermögenswerte ungewiss ist, andere Zuverlässigkeitsfragen stellen können und sich dieses Verfahren insbesondere bei immateriellen Werten als extrem kostspielig und umständlich erweisen kann. Je nach Gegebenheiten

und Umständen des Einzelfalls könnte es möglich sein, Anpassungen vorzunehmen, um die Zuverlässigkeit des Vergleichs zu verbessern. Die Auswahl zwischen Buchwert, bereinigtem Buchwert, Marktwert und anderen verfügbaren Optionen sollte in der Absicht getroffen werden, die Messgröße zu finden, die unter Berücksichtigung des Umfangs und der Komplexität des Geschäftsvorfalls und der damit verbundenen Kosten und Lasten am zuverlässigsten ist. Vgl. Kapitel III Abschnitt C.

B.3.4.4. Sonstige mögliche Nettogewinnindikatoren

2.105. Je nach den Gegebenheiten und Umständen der Geschäftsvorfälle eignen sich möglicherweise auch andere Nettogewinnindikatoren. Beispielsweise kann es je nach Wirtschaftszweig und geprüftem konzerninternem Geschäftsvorfall sinnvoll sein, andere Nenner zu betrachten, für die unabhängige Daten vorliegen können, etwa die Grundfläche von Verkaufsstellen, das Gewicht der transportierten Güter, die Zahl der Beschäftigten, Zeit, Entfernung usw. Obwohl es keinen Grund dafür gibt, die Verwendung dieser Größen auszuschließen, wenn sie sinnvolle Anhaltspunkte für die vom untersuchten Unternehmen im konzerninternen Geschäftsvorfall geleistete Wertschöpfung liefern, sollten sie nur in Fällen zum Einsatz kommen, in denen zuverlässige vergleichbare Informationen beschafft werden können, um die Anwendung der Methode mit einem solchen Nettogewinnindikator zu stützen.

B.3.5. Berry-Ratios

2.106. Eine „Berry-Ratio“ ist definiert als das Verhältnis von Bruttogewinn zu betriebsnotwendigen Aufwendungen. Zinsen und aus fremden Quellen stammende Einkünfte fließen generell nicht in die Berechnung des Bruttogewinns ein; Abschreibungen und Tilgungen können in den betrieblichen Aufwendungen enthalten sein oder nicht, was insbesondere von den möglichen Unsicherheitsmomenten abhängt, die sie in Bezug auf Bewertung und Vergleichbarkeit schaffen können.

2.107. Die Auswahl des geeigneten finanziellen Indikators hängt von den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls ab, vgl. Ziffer 2.82. Es wurden Bedenken darüber geäußert, dass Berry-Ratios gelegentlich in Fällen verwendet werden, in denen dies ohne die bei der Auswahl und Bestimmung von Verrechnungspreismethoden und finanziellen Indikatoren gebotene Sorgfalt nicht angemessen ist. Vgl. Ziffer 2.98 bezüglich der Verwendung von kostenbasierten Indikatoren im Allgemeinen. Eine Schwierigkeit bei der Bestimmung von Berry-Ratios besteht häufig darin, dass sie stark darauf reagieren, ob Kosten als betriebliche Aufwendungen eingestuft werden oder nicht, was Vergleichbarkeitsprobleme aufwerfen kann. Außerdem stellen sich die in den Ziffern 2.99–2.100 in Bezug auf die Durchlaufkosten gestellten Fragen in gleichem Maße auch bei der Anwendung von Berry-Ratios.

Damit eine Berry-Ratio für die Prüfung der Vergütung eines konzerninternen Geschäftsvorfalls (der z. B. im Vertrieb von Produkten besteht) geeignet ist, müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Der Wert der im konzerninternen Geschäftsvorfall ausgeübten Funktionen verhält sich (unter Berücksichtigung der genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken) proportional zu den betrieblichen Aufwendungen.
- Der Wert der im konzerninternen Geschäftsvorfall ausgeübten Funktionen wird (unter Berücksichtigung der genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken) durch den Wert der vertriebenen Produkte nicht wesentlich beeinflusst, d. h. er verhält sich nicht proportional zum Umsatz.
- Der Steuerpflichtige übt im konzerninternen Geschäftsvorfall keine andere signifikante Funktion aus (z. B. eine Fertigungsfunktion), die anhand einer anderen Methode oder eines anderen Finanzindikators vergütet werden sollte.

2.108. Eine Situation, in der sich Berry-Ratios als sinnvoll erweisen können, sind Vermittlungstätigkeiten, bei denen ein Steuerpflichtiger Waren von einem verbundenen Unternehmen kauft und diese an andere verbundene Unternehmen weiterverkauft. In diesen Fällen ist angesichts des Fehlens von Fremdverkäufen die Wiederverkaufspreismethode nicht anwendbar, und auch eine Kostenaufschlagsmethode, mit der ein Aufschlag auf den Wareneinsatz (*cost of goods sold*) ermittelt würde, könnte in Fällen, in denen diese Kosten konzerninterne Anschaffungen betreffen, nicht anzuwenden sein. Demgegenüber können die betrieblichen Aufwendungen im Fall einer Vermittlungstätigkeit von der Verrechnungspreisbildung hinreichend unabhängig sein, sofern sie nicht durch die Kosten konzerninterner Geschäftsvorfälle, wie an ein verbundenes Unternehmen gezahlte Gebühren für die zentrale Verwaltung, Mietkosten oder Lizenzgebühren wesentlich beeinflusst werden, sodass vorbehaltlich der vorstehenden Kommentare je nach den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls eine Berry-Ratio ein angemessener Indikator sein kann.

B.3.6. Weitere Hinweise

2.109. Das Problem der Verwendung nicht geschäftsvorfallbezogener Daten Dritter ist zwar nicht auf die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode beschränkt, doch wird es in der Praxis bei der Anwendung dieser Methode aufgrund der starken Abhängigkeit von externen Vergleichsgrößen akuter. Das Problem entsteht, weil häufig nicht genügend öffentliche Daten vorhanden sind, um eine Bestimmung der Nettogewinnindikatoren Dritter auf geschäftsvorfallbezogener Ebene zu ermöglichen. Aus diesem Grund be-

darf es einer ausreichenden Vergleichbarkeit zwischen den konzerninternen Geschäftsvorfällen und den zum Vergleich herangezogenen Geschäftsvorfällen zwischen Fremden. Angesichts der Tatsache, dass die einzigen Daten, die über fremde Dritte zur Verfügung stehen, oftmals die Gesellschaft insgesamt betreffen, müssen die Funktionen, die der fremde Dritte in der Gesamtheit seiner Tätigkeiten wahrnimmt, eng mit den Funktionen korrelieren, die das untersuchte Unternehmen im konzerninternen Geschäftsvorfall ausübt, damit dieser fremde Dritte als Referenzgröße für die Ermittlung eines fremdvergleichskonformen Ergebnisses für das untersuchte Unternehmen herangezogen werden kann. Das Gesamtziel besteht darin, eine Segmentierungsebene zu bestimmen, die unter Zugrundelegung der Gegebenheiten und Umstände des Einzelfalls zuverlässige Vergleichsgrößen für konzerninterne Geschäftsvorfälle liefert. Sollte es in der Praxis unmöglich sein, die in diesen Leitlinien als ideal betrachtete Ebene des Geschäftsvorfalls zu erreichen, ist es, wie in Ziffer 3.2 erörtert wird, immer noch wichtig zu versuchen, die zuverlässigsten Vergleichsgrößen zu finden, indem auf der Grundlage der verfügbaren Informationen geeignete Anpassungen vorgenommen werden.

2.110. Vgl. insbesondere Ziffer 3.18–3.19 wegen Hinweisen zum untersuchten Unternehmen, Ziffer 3.55–3.66 wegen Hinweisen zur Bandbreite der Fremdvergleichspreise und Ziffer 3.75–3.79 wegen Hinweisen zu Mehrjahresdaten.

B.4. Beispiele für die Anwendung der Nettomargenmethode

2.111. Das Beispiel zur Kostenaufschlagsmethode in Ziffer 2.59 veranschaulicht die Notwendigkeit, den geschäftsvorfallbezogenen Bruttogewinnaufschlag anzupassen, um einen einheitlichen und zuverlässigen Vergleich zu ermöglichen. Entsprechende Anpassungen können ohne Schwierigkeit vorgenommen werden, wenn sich die maßgeblichen Kosten leicht analysieren lassen. Wenn eine Anpassung erforderlich ist, die konkreten Kosten, die es anzupassen gilt, jedoch nicht ermittelt werden können, kann es dennoch möglich sein, den aus dem Geschäftsvorfall resultierenden Nettogewinn zu ermitteln und so sicherzustellen, dass ein einheitlicher Maßstab verwendet wird. Können beispielsweise die als Teil des Wareneinsatzes erfassten Aufsichtskosten, allgemeinen Aufwendungen und Verwaltungskosten für die unabhängigen Unternehmen X, Y und Z nicht gesondert ermittelt werden, um den Bruttogewinnaufschlag im Hinblick auf eine verlässliche Anwendung der Kostenaufschlagsmethode anzupassen, kann es in Ermangelung zuverlässigerer Vergleichsgrößen erforderlich sein, Nettogewinnindikatoren zu untersuchen.

2.112. Ein ähnliches Vorgehen kann notwendig sein, wenn zwischen den verglichenen Unternehmen Funktionsunterschiede bestehen. Es sei angenommen, dass der Sachverhalt des Beispiels in Ziffer 2.44 vorliegt, mit dem einen Unterschied, dass die zusätzliche technische Unterstützung nicht vom ver-

bundenen Unternehmen, sondern von den vergleichbaren Fremdunternehmen geleistet wird und dass die entsprechenden Kosten unter dem Wareneinsatz erfasst sind, aber nicht gesondert ermittelt werden können. Wegen Produkt- und Marktunterschieden wird es nicht möglich sein, einen Vergleichspreis zu ermitteln, und eine Wiederverkaufspreismethode wäre unzuverlässig, weil die Bruttogewinnspanne der unabhängigen Unternehmen höher als die des verbundenen Unternehmens sein müsste, um den zusätzlichen Funktionen Rechnung zu tragen und die unbekannten zusätzlichen Kosten zu decken. In diesem Beispiel könnte es daher zweckmäßiger sein, bei der Prüfung der auf die Funktionsunterschiede zurückzuführenden Verrechnungspreisunterschiede die Nettomargen zu untersuchen. Doch auch in einem solchen Fall ist bei Verwendung der Nettomargen die Vergleichbarkeit zu beachten, und es wäre nicht sachgerecht, wenn sich aus den zusätzlichen Funktionen oder aus den Marktunterschieden eine wesentliche Auswirkung auf die Nettogewinnspanne ergäbe.

2.113. Es liegt derselbe Sachverhalt vor wie in Ziffer 2.42. Die beim Vertriebsunternehmen A angefallenen Garantieaufwendungen lassen sich jedoch nicht ermitteln, sodass der Bruttogewinn von A nicht auf zuverlässige Weise angepasst werden kann, um die Vergleichbarkeit der Bruttogewinnspannen von A und B herzustellen. Liegen jedoch keine weiteren erheblichen Funktionsunterschiede zwischen A und B vor und ist der von A aus seinen Verkäufen erzielte Nettogewinn bekannt, kann bei B die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode angewendet werden, indem die auf die Verkäufe von A entfallende Nettogewinnspanne mit der auf der gleichen Grundlage ermittelten Spanne von B verglichen wird.

C. Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode

C.1. Allgemeines

2.114. Die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode (*transactional profit split method*) dient dazu, fremdübliche Ergebnisse zu erzielen oder die ausgewiesenen Ergebnisse konzerninterner Geschäftsvorfälle darauf zu prüfen, ob sie den Ergebnissen nahekommen, die zwischen unabhängigen Unternehmen erzielt worden wären, hätten diese vergleichbare Geschäftsvorfälle getätigt. Nach dieser Methode wird zunächst der aufzuteilende Gewinn ermittelt, der sich aus den konzerninternen Geschäftsvorfällen ergibt – der maßgebliche Gewinn –, und sodann zwischen den verbundenen Unternehmen auf einer wirtschaftlich sinnvollen Grundlage aufgeteilt, die der Gewinnaufteilung nahekommt, die zwischen fremden Dritten vereinbart worden wäre. Wie bei allen Verrechnungspreismethoden besteht das Ziel darin sicherzustellen, dass der Gewinn der verbundenen Unternehmen mit dem Wert ihrer Beiträge und der Vergütung, die bei vergleichbaren Geschäftsvorfällen zwischen unabhän-

gigen Unternehmen für diese Beiträge vereinbart worden wäre, im Einklang steht. Die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode ist dann besonders nützlich, wenn die Vergütung der verbundenen Unternehmen anhand des relativen Anteils ihrer Beiträge zu dem Gewinn, der im Zusammenhang mit den Geschäftsvorfällen erzielt wurde, verlässlicher bewertet werden kann als durch eine direktere Schätzung des Werts dieser Beiträge.

2.115. Der Begriff „Gewinn" sollte in diesem Abschnitt grundsätzlich so verstanden werden, dass er sich gleichermaßen auf Verluste bezieht. Wird festgestellt, dass eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode die am besten geeignete Methode ist, sollte diese Methode also grundsätzlich auch dann angewendet werden – und zwar in gleicher Weise –, wenn es sich beim maßgeblichen Ergebnis des oder der Geschäftsvorfälle um einen Verlust anstatt um einen Gewinn handelt. Asymmetrische Aufteilungen von Gewinnen und Verlusten (d. h. Aufteilungen, bei denen die beteiligten Unternehmen je nach den Ergebnissen des Geschäftsvorfalls unterschiedliche Überlegungen zugrunde legen) können zwar fremdvergleichskonform sein, sollten jedoch mit Vorsicht angewendet und angemessen dokumentiert werden.

C.2. Wann dürfte eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode die am besten geeignete Methode sein?

2.116. Wie in Ziffer 2.2 festgestellt, gilt es bei der Auswahl der Verrechnungspreismethode stets, die im jeweiligen Einzelfall am besten geeignete Methode zu finden, und zwar unter Berücksichtigung der Vor- und Nachteile der verschiedenen Methoden, ihrer Eignung im Hinblick auf die Art des sachgerecht abgegrenzten Geschäftsvorfalls, der Verfügbarkeit zuverlässiger, zu ihrer Anwendung notwendiger Informationen (insbesondere zu vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen) sowie des Grads der Vergleichbarkeit der konzerninternen Geschäftsvorfälle und der Fremdgeschäftsvorfälle. Vgl. auch die Ziffern 2.4 bis 2.7.

2.117. Hinweise dazu, wie ermittelt werden kann, ob die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode wohl die am besten geeignete Methode ist, werden weiter unten gegeben, u. a. zur Feststellung bestimmter Merkmale eines Geschäftsvorfalls, die dabei von Bedeutung sein könnten. Eine verbindliche Regel dafür, wie zu ermitteln ist, wann eine bestimmte Verrechnungspreismethode die am besten geeignete Methode ist, gibt es allerdings nicht.

2.118. Diese Leitlinien verlangen zwar nicht, dass in jedem Fall eine erschöpfende Analyse oder Prüfung aller Methoden durchgeführt wird, doch sollte bei der Auswahl der am besten geeigneten Methode die *relative* Eignung und Verlässlichkeit der ausgewählten Methode verglichen mit der anderer Methoden, die angewendet werden könnten, berücksichtigt werden.

C.2.1. Vor- und Nachteile der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode

2.119. Der Hauptvorteil der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode besteht darin, dass sie eine Lösung für Fälle bieten kann, in denen beide an einem Geschäftsvorfall beteiligte Seiten einzigartige und wertvolle Beiträge zu dem Geschäftsvorfall leisten (beispielsweise einzigartige und wertvolle immaterielle Werte bereitstellen). In einem solchen Fall könnten unabhängige Unternehmen den Preis für den Geschäftsvorfall effektiv proportional zu ihren jeweiligen Beiträgen bestimmen, sodass eine zweiseitige Methode angemessener wäre. Wenn die Beiträge einzigartig und wertvoll sind, wird es zudem keine verlässlichen Vergleichsdaten geben, die herangezogen werden könnten, um den Preis für den gesamten Geschäftsvorfall anhand einer anderen Methode zuverlässiger zu bestimmen. In solchen Fällen kann sich die Gewinnzurechnung nach der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode an den von den verbundenen Unternehmen geleisteten Beiträgen orientieren, wobei der relative Wert ihrer jeweiligen Funktionen, Vermögenswerte und Risiken zugrunde gelegt wird. Vgl. Abschnitt C.2.2 weiter unten zur Art des Geschäftsvorfalls.

2.120. Die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode kann auch eine Lösung für hoch integrierte Tätigkeiten in Fällen bieten, in denen eine einseitige Methode nicht geeignet wäre. Vgl. Abschnitt C.2.2.2 weiter unten.

2.121. Ein anderer Vorteil der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode ist die Flexibilität, die sie bietet, indem sie die besonderen – möglicherweise einzigartigen – Gegebenheiten und Umstände der verbundenen Unternehmen berücksichtigt, die bei unabhängigen Unternehmen möglicherweise nicht vorliegen. Wo in Bezug auf einen Geschäftsvorfall für jedes der beteiligten Unternehmen ein hohes Maß an Unsicherheit besteht, beispielsweise bei Geschäftsvorfällen, bei denen wirtschaftlich signifikante Risiken von allen Beteiligten gemeinsam getragen werden (oder bei denen diese Risiken zwar getrennt getragen werden, aber eng miteinander verbunden sind), kann es die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode dank ihrer Flexibilität gestatten, für jedes beteiligte Unternehmen einen fremdüblichen Gewinn zu bestimmen, der entsprechend den tatsächlichen Folgen der mit dem Geschäftsvorfall verbundenen Risiken variiert.

2.122. Ein weiterer Vorteil der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode besteht darin, dass die Beiträge aller maßgeblich am Geschäftsvorfall Beteiligten direkt im Rahmen der Preisbestimmung für den Geschäftsvorfall bewertet werden, d. h. dass sie konkret ermittelt und dass ihr jeweiliger Wert gemessen wird, um in Bezug auf den Geschäftsvorfall eine fremdübliche Vergütung für jeden Beteiligten zu bestimmen.

2.123. Ein Nachteil der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode sind Schwierigkeiten bei ihrer Anwendung. Auf den ersten Blick mag die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode sowohl den Steuerpflichtigen als auch den Steuerverwaltungen als eine leicht einzusetzende Methode erscheinen, da sie sich weniger auf Informationen über unabhängige Unternehmen stützt. Sowohl für die verbundenen Unternehmen als auch für die Steuerverwaltungen kann es jedoch schwierig sein, die detaillierten Informationen zu erhalten, die für eine zuverlässige Anwendung einer geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode erforderlich sind. Die Ermittlung des maßgeblichen Gewinns und der maßgeblichen Kosten für alle an den konzerninternen Geschäftsvorfällen beteiligten verbundenen Unternehmen kann sich als schwierig erweisen, da dazu möglicherweise die Bücher und Aufzeichnungen auf einer gemeinsamen Grundlage geführt und Anpassungen bei der Rechnungslegung und den Währungen vorgenommen werden müssen. Ferner kann es bei Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode auf das Betriebsergebnis schwierig sein, die passenden mit den Geschäftsvorfällen zusammenhängenden betrieblichen Aufwendungen zu ermitteln und die Kosten zwischen den betreffenden Geschäftsvorfällen und den anderen Tätigkeiten der verbundenen Unternehmen aufzuteilen. Die passenden Gewinnaufteilungsfaktoren zu ermitteln, kann ebenfalls eine Herausforderung darstellen. Da bei der Bestimmung der einzelnen Parameter für die Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode Ermessensentscheidungen getroffen werden müssen, ist es besonders wichtig zu dokumentieren, wie die Methode angewendet wurde, beispielsweise im Hinblick auf die Ermittlung des maßgeblichen aufzuteilenden Gewinns und der Gewinnaufteilungsfaktoren. Vgl. Abschnitt C.4 und C.5.

2.124. Es wird zuweilen geltend gemacht, dass geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethoden unter unabhängigen Unternehmen selten angewendet werden und dass ihre Anwendung auf konzerninterne Geschäftsvorfälle daher ebenso selten sein sollte. Wenn festgestellt wird, dass eine derartige Methode die am besten geeignete ist, sollte dies jedoch kein Argument sein, da Verrechnungspreismethoden nicht unbedingt dazu gedacht sind, fremdübliches Verhalten nachzubilden, sondern vielmehr als Mittel dienen, um fremdübliche Ergebnisse für konzerninterne Geschäftsvorfälle zu ermitteln und/oder die Fremdvergleichskonformität der Ergebnisse solcher Geschäftsvorfälle zu prüfen. Liegen allerdings Informationen darüber vor, dass unabhängige Unternehmen bei vergleichbaren Geschäftsvorfällen untereinander eine Gewinnaufteilungsmethode anwenden, sollten diese Informationen bei der Entscheidung, ob eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode die am besten geeignete Methode für die konzerninternen Geschäftsvorfälle ist, berücksichtigt werden. Vgl. Ziffer 2.129.

C.2.2. Art des sachgerecht abgegrenzten Geschäftsvorfalls

2.125. Die sachgerechte Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls ist wichtig, um festzustellen, ob eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode anwendbar sein könnte. Dabei sollten die kaufmännischen und finanziellen Beziehungen zwischen den verbundenen Unternehmen berücksichtigt werden, was eine Analyse der Tätigkeiten aller an dem Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen sowie des Kontexts, in dem die konzerninternen Geschäftsvorfälle stattfinden, einschließen sollte. Dies bedeutet, dass es zur sachgerechten Abgrenzung eines Geschäftsvorfalls einer zweiseitigen Analyse bedarf (oder einer mehrseitigen Analyse im Fall von Beiträgen von mehr als zwei verbundenen Unternehmen), unabhängig davon, welche Verrechnungspreismethode sich letztlich als am besten geeignet herausstellt. (Vgl. Abschnitt D.1 und insbesondere Abschnitt D.1.2 von Kapitel I.)

2.126. Die Existenz einzigartiger und wertvoller Beiträge aller am konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen ist vielleicht der eindeutigste Hinweis dafür, dass eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode angemessen sein könnte. Der Kontext des Geschäftsvorfalls, beispielsweise der Wirtschaftszweig, in dem er getätigt wird, und die Faktoren, die die Geschäftsergebnisse in diesem Wirtschaftszweig beeinflussen, können für die Beurteilung der Beiträge der beteiligten Unternehmen und die Frage, ob diese Beiträge einzigartig und wertvoll sind, besonders relevant sein. Weitere Anhaltspunkte dafür, dass die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode die am besten geeignete Methode sein könnte, sind je nach den Gegebenheiten des Falls u. a. ein hoher Grad an Integration der Geschäftstätigkeiten, auf die sich die Geschäftsvorfälle beziehen, und/oder die gemeinsame Übernahme wirtschaftlich signifikanter Risiken (bzw. die getrennte Übernahme eng miteinander verbundener wirtschaftlich signifikanter Risiken) durch die am Geschäftsvorfall Beteiligten. Es ist anzumerken, dass sich diese Hinweisfaktoren nicht gegenseitig ausschließen, sondern im Gegenteil in ein und demselben Fall häufig zusammen auftreten können.

2.127. In Fällen, in denen die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalls hingegen ergibt, dass ein am Geschäftsvorfall beteiligtes Unternehmen lediglich einfache Funktionen ausübt, keine wirtschaftlich signifikanten Risiken in Bezug auf den Geschäftsvorfall trägt und auch sonst keinen einzigartigen und wertvollen Beitrag leistet, wäre eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode in der Regel nicht angemessen, da ein Anteil am Gewinn (der durch die Folgen der wirtschaftlich signifikanten Risiken beeinflusst werden kann) wahrscheinlich kein fremdübliches Ergebnis für derartige Beiträge oder eine derartige Risikoübernahme darstellen würde.

2.128. Fehlt es an vollständig vergleichbaren Geschäftsvorfälle zwischen unabhängigen Unternehmen, die andernfalls als Vergleichsmaßstab zur Ermittlung eines fremdüblichen Ertrags für das beteiligte Unternehmen

verwendet werden könnten, das die weniger komplexen Funktionen ausübt, sollte daraus nicht per se gefolgert werden, dass die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilung die am besten geeignete Methode ist. Je nach den Gegebenheiten des Falls dürfte eine geeignete Methode, bei der Geschäfte unter Fremden herangezogen werden, die zwar hinreichend vergleichbar, aber nicht identisch mit dem konzerninternen Geschäftsvorfall sind, zuverlässiger sein als eine unangemessene Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode. Vgl. Ziffer 3.38–3.39 wegen einer Erörterung der Frage der begrenzten Verfügbarkeit von Vergleichswerten. Vgl. auch Abschnitt C.2.3.

2.129. Es kann auch sachdienlich sein, die branchenüblichen Gepflogenheiten zu berücksichtigen. Liegen beispielsweise Informationen vor, denen zufolge unabhängige Unternehmen in ähnlichen Situationen üblicherweise Gewinnaufteilungsmethoden anwenden, sollte genau untersucht werden, ob die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode für die konzerninternen Geschäftsvorfälle die am besten geeignete Methode ist. Derartige branchenübliche Gepflogenheiten weisen möglicherweise auf die Tatsache hin, dass alle beteiligten Unternehmen einzigartige und wertvolle Beiträge leisten und/oder dass die Beteiligten in hohem Maße voneinander abhängig sind. Wird umgekehrt festgestellt, dass unabhängige Unternehmen, die vergleichbare Geschäftsvorfälle tätigen, andere Preismethoden anwenden, sollte dies bei der Ermittlung der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode ebenfalls berücksichtigt werden.

C.2.2.1. Einzigartige und wertvolle Beiträge aller am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen

2.130. Beiträge (z. B. ausgeübte Funktionen oder genutzte bzw. bereitgestellte Vermögenswerte) gelten in solchen Fällen als „einzigartig und wertvoll", in denen sie *i)* nicht mit von unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen geleisteten Beiträgen vergleichbar sind und *ii)* eine entscheidende Quelle tatsächlicher oder potenzieller wirtschaftlicher Vorteile für die Geschäftstätigkeit darstellen. Diese beiden Faktoren sind oft miteinander verknüpft: Vergleichswerte für derartige Beiträge sind selten zu finden, weil sie eine wichtige Quelle wirtschaftlicher Vorteile sind. Es kann sein, dass die an die betreffenden einzigartigen und wertvollen Beiträge geknüpften Risiken in solchen Situationen nicht von dem oder den anderen beteiligten Unternehmen kontrolliert werden können. Dies kann sich auf die Risikoübernahme gemäß der sachgerechten Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls auswirken. Beispielsweise kann es sein, dass sowohl der Entwickler und Hersteller einer Schlüsselkomponente eines Produkts als auch der Entwickler und Hersteller einer anderen Schlüsselkomponente, die zusammen mit der ersten Komponente das verkaufsfertige Produkt bildet, einzigartige und wertvolle Beiträge in Form von Funktionen und immateriellen Werten leisten, die eine

wichtige Quelle wirtschaftlicher Vorteile darstellen. (Vgl. auch die Ziffern 6.50 bis 6.58 und 6.133.) In der Praxis ist möglicherweise keiner von beiden in der Lage, das Entwicklungsrisiko in Bezug auf das Endprodukt zu kontrollieren; stattdessen kontrollieren sie gemeinsam die Entwicklungsrisiken und teilen sich den maßgeblichen aus ihren Beiträgen resultierenden Gewinn. Die in diesem Abschnitt beschriebenen Prinzipien werden durch die Beispiele 1, 2, 3 und 4 in Anhang II zu Kapitel II veranschaulicht.

Geschäftsvorfälle mit einzigartigen und wertvollen immateriellen Werten

2.131. Wenn jeder Beteiligter Eigentümer einzigartiger und wertvoller immaterieller Werte ist, die für den Geschäftsvorfall relevant sind, wird auch geprüft werden müssen, ob jeder Beteiligter nach der sachgerechten Abgrenzung des Geschäftsvorfalls die wirtschaftlich signifikanten Risiken im Zusammenhang mit diesen immateriellen Werten trägt, z. B. die Risiken in Bezug auf Entwicklung, Produktveralterung, Rechtsverletzungen, Produkthaftung und Nutzung (vgl. die Ziffern 6.65 bis 6.68).

2.132. Wie in den Ziffern 6.148 bis 6.149 und 6.152 dargelegt, kann die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode in manchen Fällen die am besten geeignete Methode für Übertragungen vollständig entwickelter immaterieller Werte (einschließlich der Rechte an den immateriellen Werten) sein, wenn es nicht möglich ist, verlässliche vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle zu ermitteln. Die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode kann auch für Übertragungen von teilentwickelten immateriellen Werten angemessen sein. Beispiel 5 in Anhang II zu Kapitel II veranschaulicht dies. Vgl. die Ziffern 6.150 bis 6.151. Handelt es sich bei den übertragenen immateriellen Werten um schwer zu bewertende immaterielle Werte, sollten die Ausführungen von Kapitel VI Abschnitt D.4 berücksichtigt werden.

C.2.2.2. Hoch integrierte Geschäftstätigkeiten

2.133. Zwar sind die meisten multinationalen Konzerne bis zu einem gewissen Grad integriert, ein besonders hohes Maß an Integration bei bestimmten Geschäftstätigkeiten ist jedoch ein Hinweis darauf, dass die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode in Erwägung gezogen werden sollte. Ein hoher Grad an Integration bedeutet, dass die Art und Weise, wie eines der am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen Funktionen ausübt, Vermögenswerte nutzt und Risiken übernimmt, davon abhängig ist, wie ein anderes an dem Geschäftsvorfall beteiligtes Unternehmen Funktionen ausübt, Vermögenswerte nutzt und Risiken übernimmt, und somit für sich genommen nicht verlässlich evaluiert werden kann. Vielfach führt die Integration von Geschäftstätigkeiten innerhalb multinationaler Konzerne allerdings zu Situationen, in denen sich der Beitrag von mindestens einem der an dem

Geschäftsvorfall Beteiligten tatsächlich unter Bezugnahme auf vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle verlässlich evaluieren lässt. Werden beispielsweise sich ergänzende, aber voneinander getrennte Tätigkeiten von den Unternehmen ausgeübt, lassen sich möglicherweise verlässliche Vergleichswerte finden, da die in den verschiedenen Stadien jeweils zum Tragen kommenden Funktionen, Vermögenswerte und Risiken mit denjenigen vergleichbar sein können, die bei Fremdgeschäftsvorfällen zum Tragen kommen. Dies darf bei der Prüfung der in einem bestimmten Fall am besten geeigneten Verrechnungspreismethode nicht außer Acht gelassen werden. Die Beispiele 6, 7 und 8 in Anhang II zu Kapitel II veranschaulichen die Prinzipien dieses Abschnitts.

2.134. In manchen Fällen kann es sein, dass die beteiligten Unternehmen in solchem Maße Funktionen gemeinsam ausüben, Vermögenswerte gemeinsam nutzen und/oder sich die Übernahme von Risiken teilen, dass es unmöglich ist, ihren jeweiligen Beitrag isoliert von den Beiträgen der anderen Beteiligten zu evaluieren. So kann die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode z. B. auf den weltweiten Handel mit Finanzinstrumenten durch verbundene Unternehmen angewendet werden. Vgl. Teil III, Abschnitt C des *Berichts über die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten*.[2]

2.135. Ein weiteres Beispiel könnten Fälle sein, in denen sich die Integration zwischen den beteiligten Unternehmen in einem hohen Grad an gegenseitiger Abhängigkeit niederschlägt. So können Gewinnaufteilungsmethoden z. B. von unabhängigen Unternehmen angewendet werden, die langfristige Vereinbarungen geschlossen haben, in deren Rahmen jeder Beteiligte einen signifikanten Beitrag geleistet hat (z. B. in Form eines Vermögenswerts), dessen Wert vom Vertragspartner abhängig ist. In derartigen Fällen, in denen jedes beteiligte Unternehmen einen solchen Beitrag leistet und von dem anderen Beteiligten abhängig ist (oder in denen der Wert des bzw. der Beiträge des einen Beteiligten in hohem Maße von dem bzw. den Beiträgen des anderen Beteiligten abhängig ist), kann eine gewisse Flexibilität bei der Preisgestaltung zugestanden werden, die den Folgen der von den verschiedenen beteiligten Unternehmen übernommenen Risiken, die sich aus ihrer Abhängigkeit vom anderen beteiligten Unternehmen ergeben, Rechnung trägt und mit diesen variiert.

2.136. Bei hoch integrierten Geschäftstätigkeiten ist der Grad der gemeinsamen Übernahme derselben wirtschaftlich signifikanten Risiken bzw. der getrennten Übernahme eng miteinander verbundener wirtschaftlich signifikanter Risiken durch die beteiligten Unternehmen maßgeblich, um zu bestimmen, welche Methode am besten geeignet ist und, sofern eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode als am besten geeignete Methode betrachtet

2. Vgl. den *Bericht über die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten* (OECD, 2014).

wird, wie diese angewendet werden sollte; hier stellt sich insbesondere die Frage, ob eine Aufteilung des tatsächlichen Gewinns oder des erwarteten Gewinns vorgenommen werden sollte. Vgl. Abschnitt C.4.1.

2.137. Trägt ein beteiligtes Unternehmen zur Kontrolle eines wirtschaftlich signifikanten Risikos bei, das jedoch von dem anderen an dem Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen übernommen wurde, kann dies in manchen Fällen als Nachweis dafür dienen, dass es angemessen ist, dem ersten Unternehmen einen seinem Beitrag zur Kontrolle entsprechenden Anteil an den positiven oder negativen Folgen dieses Risikos zuzurechnen. Vgl. Ziffer 1.105. Allerdings bedeutet die bloße Tatsache, dass ein Unternehmen Kontrollfunktionen im Zusammenhang mit einem Risiko ausübt, nicht zwangsläufig, dass die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode in diesem Fall die am besten geeignete Methode ist.

2.138. Wenn die Beiträge stark miteinander verbunden bzw. voneinander abhängig sind, muss die Evaluierung der Beiträge der verschiedenen beteiligten Unternehmen möglicherweise ganzheitlich erfolgen. Somit kann sich ein hohes Maß an Integration auch darauf auswirken, ob die Beiträge der Unternehmen als einzigartig und wertvoll betrachtet werden. Ein einzigartiger Beitrag eines beteiligten Unternehmens kann beispielsweise einen deutlich höheren Wert aufweisen, wenn er zusammen mit einem bestimmten einzigartigen Beitrag des anderen beteiligten Unternehmens betrachtet wird. In Ziffer 6.93–6.94 wird diese Frage in Bezug auf Kombinationen immaterieller Werte erörtert. Vgl. auch Beispiel 9 im Anhang II zu Kapitel II.

C.2.2.3. Gemeinsame Übernahme wirtschaftlich signifikanter Risiken, getrennte Übernahme eng miteinander verbundener Risiken

2.139. Eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilung kann die am besten geeignete Methode sein, wenn die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalls ergibt, dass eines oder mehrere der wirtschaftlich signifikanten Risiken im Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall von den verschiedenen beteiligten Unternehmen gemeinsam getragen werden (vgl. Ziffer 1.95).

2.140. Eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilung kann auch die am besten geeignete Methode sein, wenn die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalls ergibt, dass die verschiedenen wirtschaftlich signifikanten Risiken im Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall von den Beteiligten getrennt getragen werden, diese Risiken aber so eng miteinander verbunden sind und/oder zusammenhängen, dass die Folgen der von den einzelnen Beteiligten übernommenen Risiken nicht verlässlich voneinander getrennt werden können. Vgl. Beispiel 10 im Anhang II zu Kapitel II.

2.141. Wie wichtig dieser Faktor als Hinweis auf die Eignung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode ist, wird zum großen Teil davon abhängen, ob die betreffenden Risiken wirtschaftlich so signifikant sind, dass es angebracht wäre, den maßgeblichen Gewinn unter den Beteiligten aufzuteilen. Die wirtschaftliche Signifikanz der Risiken sollte in Bezug auf ihre Bedeutung für den tatsächlichen oder erwarteten maßgeblichen Gewinn aus den konzerninternen Geschäftsvorfällen geprüft werden, anstatt im Hinblick auf ihre Bedeutung für die einzelnen verbundenen Unternehmen, die möglicherweise noch andere Geschäftstätigkeiten ausüben als diejenigen, aus denen der maßgebliche Gewinn resultiert.

2.142. Wenn wirtschaftlich signifikante Risiken von allen beteiligten Unternehmen gemeinsam getragen werden oder wenn von ihnen getrennt getragene wirtschaftlich signifikante Risiken eng miteinander verbunden sind und eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode als die am besten geeignete Methode betrachtet wird, dürfte eine Aufteilung des tatsächlichen anstatt des erwarteten Gewinns angebracht sein, da sich in diesem tatsächlichen Gewinn – d. h. dem aufzuteilenden tatsächlichen maßgeblichen Gewinn – die Folgen des Risikos aller beteiligten Unternehmen ausdrücken. Bei einer Aufteilung des erwarteten Gewinns sind die Folgen der wirtschaftlich signifikanten Risiken hingegen tendenziell bei einem der beteiligten Unternehmen konzentriert. Das Verrechnungspreisergebnis – eine Aufteilung des tatsächlichen oder des erwarteten Gewinns – sollte also mit der sachgerechten Abgrenzung des Geschäftsvorfalls im Einklang stehen. Vgl. Abschnitt C.4.1 weiter unten zur Aufteilung des tatsächlichen bzw. des erwarteten Gewinns.

C.2.3. Verfügbarkeit verlässlicher Informationen

2.143. Das Vorliegen von Faktoren, die darauf hindeuten, dass eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode die am besten geeignete Methode ist, geht im Allgemeinen mit einem Fehlen von Faktoren einher, die darauf hinweisen würden, dass eine alternative Verrechnungspreismethode – die gänzlich auf Vergleichswerten beruht – nach Ziffer 2.2 die am besten geeignete Methode wäre. Anders ausgedrückt, sofern Informationen über vergleichbare Geschäftsvorfälle zwischen Fremden vorhanden sind, um den Preis für den gesamten Geschäftsvorfall zu bestimmen, wird die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode mit geringerer Wahrscheinlichkeit die am besten geeignete Methode sein. Allerdings reichen fehlende Vergleichswerte allein nicht aus, um die Anwendung einer geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode zu rechtfertigen. Vgl. Ziffer 2.128.

2.144. Auch wenn die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode in Fällen angewendet werden kann, in denen es keine vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfälle gibt, können Informationen zu Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen dennoch für die Anwendung der Methode rele-

vant sein, beispielsweise als Richtschnur für die Aufteilung des maßgeblichen Gewinns (vgl. Abschnitt C.3.1.1) oder in Fällen, in denen eine Restgewinnanalyse durchgeführt wird (vgl. Abschnitt C.3.1.2).

C.2.4. Schlussbetrachtungen

2.145. In diesem Abschnitt wurden bestimmte Merkmale der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode beschrieben; ebenfalls genannt wurden mehrere Elemente, deren Vorliegen möglicherweise darauf hindeutet, dass diese Methode die am besten geeignete sein könnte, sowie mehrere Faktoren, die auf das Gegenteil hinweisen könnten. Die diesbezüglichen Leitlinien sind weder als erschöpfend noch als verbindlich zu betrachten. Aus dem Vorliegen oder Fehlen eines oder mehrerer der in diesem Abschnitt beschriebenen Hinweisfaktoren kann nicht zwangsläufig geschlossen werden, dass die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode in einem bestimmten Fall die am besten geeignete Methode ist (oder nicht). Jeder Fall muss im Licht des jeweiligen Sachverhalts geprüft werden, und es ist wichtig, die relativen Vor- und Nachteile der verfügbaren Verrechnungspreismethoden zu berücksichtigen.

C.3. Hinweise zur Anwendung – Allgemeines

2.146. Diese Leitlinien sollen keine erschöpfende Aufzählung der Anwendungsmöglichkeiten der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode liefern. Wie die Methode angewendet wird, hängt von den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls sowie den zur Verfügung stehenden Informationen ab; das übergeordnete Ziel ist jedoch, der Gewinnaufteilung möglichst nahezukommen, die zwischen unabhängigen Unternehmen vereinbart worden wäre.

2.147. Bei der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode wird der maßgebliche Gewinn zwischen den verbundenen Unternehmen auf einer wirtschaftlich sinnvollen Grundlage aufgeteilt, die der Gewinnaufteilung nahekommt, die in einer fremdüblichen Vereinbarung erwartet und festgelegt worden wäre. Im Allgemeinen sollten der aufzuteilende maßgebliche Gewinn und die Aufteilungsfaktoren

- im Einklang mit der Funktionsanalyse des geprüften konzerninternen Geschäftsvorfalls bestimmt werden, wobei insbesondere die Übernahme der wirtschaftlich signifikanten Risiken durch die Beteiligten zu berücksichtigen ist, und
- auf zuverlässige Weise ermittelt werden können.

2.148. Außerdem gilt:

- Wird zur Bestimmung der Verrechnungspreise in einem konzerninternen Geschäftsvorfall von vornherein die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode verwendet, ist sinnvollerweise zu erwarten, dass die Gültigkeitsdauer der Vereinbarung ebenso wie die Kriterien oder Gewinnaufteilungsfaktoren im Vorfeld des Geschäftsvorfalls festgelegt werden.
- Die Person, die die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode verwendet (Steuerpflichtiger oder Steuerverwaltung), sollte erklären können, warum sie diese Methode unter den gegebenen Umständen als die am besten geeignete Methode betrachtet, wie sie diese Methode anwendet und insbesondere, welche Kriterien oder Faktoren zur Aufteilung des maßgeblichen Gewinns zugrunde gelegt werden.
- Die Bestimmung des aufzuteilenden maßgeblichen Gewinns und der Gewinnaufteilungsfaktoren sollte grundsätzlich während der Gültigkeitsdauer der Vereinbarung einheitlich angewandt werden, auch in Verlustjahren, außer wenn der Grund für die Verwendung eines abweichenden maßgeblichen Gewinns oder abweichender Gewinnaufteilungsfaktoren im Zeitverlauf durch die Gegebenheiten und Umstände gerechtfertigt ist und dokumentiert wird.

C.3.1. Ansätze zur Gewinnaufteilung

2.149. Je nach den Merkmalen der konzerninternen Geschäftsvorfälle und den verfügbaren Informationen gibt es verschiedene Ansätze zur Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode. Wie weiter oben beschrieben, dient die Methode dazu, den maßgeblichen Gewinn aus konzerninternen Geschäftsvorfällen auf einer wirtschaftlich sinnvollen Grundlage aufzuteilen, um den Ergebnissen nahezukommen, die zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen erzielt worden wären. Dies kann geschehen, indem der relative Beitrag der einzelnen Beteiligten untersucht wird („Beitragsanalyse“). Ist die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode die am besten geeignete Methode, leistet aber mindestens eines der beteiligten Unternehmen auch weniger komplexe Beiträge, die anhand von Werten aus vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen bestimmt werden können, könnte eine zweistufige „Restgewinnanalyse“ angemessen sein.

C.3.1.1. Beitragsanalyse (*contribution analysis*)

2.150. Bei der Beitragsanalyse wird der maßgebliche Gewinn, bei dem es sich um den mit den geprüften konzerninternen Geschäftsvorfällen insgesamt erzielten Gewinn handelt, zwischen den beteiligten verbundenen Unternehmen aufgeteilt, um eine vertretbare Annäherung an die Aufteilung zu erreichen, zu der unabhängige Unternehmen in vergleichbaren Geschäftsvorfällen gelangen würden. Diese Aufteilung kann durch Daten aus vergleichbaren Geschäftsvorfällen gestützt werden, sofern solche zur Verfügung stehen. Sind keine Vergleichsdaten verfügbar, sollte die Aufteilung auf der Grundlage des relativen Werts der Beiträge aller an dem konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligten verbundenen Unternehmen erfolgen; dieser wird anhand von konzerninternen Informationen als Näherungswert für die Aufteilung bestimmt, die unabhängige Unternehmen erzielt hätten (vgl. Abschnitt C.5.2). Lässt sich der relative Wert dieser Beiträge feststellen, ist es möglicherweise nicht nötig, den tatsächlichen Marktwert der von den einzelnen Beteiligten geleisteten Beiträge zu schätzen.

2.151. Die Ermittlung des relativen Werts der Beiträge, die die einzelnen verbundenen Unternehmen zum maßgeblichen Gewinn leisten, kann schwierig sein; welcher Lösungsansatz sich dabei anbietet, hängt von den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls ab. Ein möglicher Ansatz besteht darin, Art und Umfang der verschiedenen von den Beteiligten geleisteten Beiträge (beispielsweise erbrachte Dienstleistungen, getätigte Entwicklungsausgaben, genutzte oder bereitgestellte Vermögenswerte, investiertes Kapital) zu vergleichen und ihnen auf der Grundlage dieses Vergleichs und externer Marktdaten einen prozentualen Anteil zuzuordnen. Vgl. Abschnitt C.5 wegen einer Erörterung der Frage, wie der maßgebliche Gewinn aufzuteilen ist.

C.3.1.2. Restgewinnanalyse (*residual analysis*)

2.152. Lässt sich ein Teil der Beiträge der beteiligten Unternehmen mittels einer einseitigen Methode verlässlich bewerten und anhand von Vergleichsgrößen bestimmen, wohingegen dies bei anderen Beiträgen nicht möglich ist, kann die Durchführung einer Restgewinnanalyse zweckdienlich sein. Bei einer Restgewinnanalyse wird der maßgebliche Gewinn aus den geprüften konzerninternen Geschäftsvorfällen in zwei Kategorien unterteilt. In der ersten Kategorie befindet sich der Gewinn, der Beiträgen zuzuschreiben ist, die anhand von Vergleichsgrößen zuverlässig ermittelt werden können; dies sind in der Regel die weniger komplexen Beiträge, für die sich verlässliche Fremdvergleichswerte finden lassen. Gewöhnlich wird diese anfängliche Vergütung durch Anwendung einer der geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden oder einer geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode bestimmt, um die Vergütung zu ermitteln, die unabhängige Unternehmen

bei vergleichbaren Geschäftsvorfällen erhalten würden. Somit bleibt im Allgemeinen jener Ertrag unberücksichtigt, der durch eine zweite Kategorie von Beiträgen erzielt wird, die einzigartig und wertvoll sein können und/oder einem hohen Grad an Integration oder der gemeinsamen Übernahme wirtschaftlich signifikanter Risiken zuzuschreiben sind. Die Aufteilung dieses Restgewinns auf die beteiligten Unternehmen erfolgt in der Regel auf der Grundlage des relativen Werts der zweiten Kategorie der Beiträge der Beteiligten, und zwar auf dieselbe Weise wie bei der oben beschriebenen Anwendung der Beitragsanalyse und im Einklang mit den Ausführungen von Abschnitt C.5.

2.153. Beispiel 11 im Anhang II zu Kapitel II veranschaulicht die Anwendung einer Restgewinnanalyse im Rahmen einer geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode.

C.4. Hinweise zur Anwendung – Ermittlung des aufzuteilenden Gewinns

2.154. Bei dem nach der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode aufzuteilenden maßgeblichen Gewinn handelt es sich um jenen Gewinn der verbundenen Unternehmen, der aus den geprüften konzerninternen Geschäftsvorfällen resultiert. Es ist wesentlich, das Aggregationsniveau der betreffenden Geschäftsvorfälle zu bestimmen, vgl. Ziffer 3.9–3.12. Bei der Ermittlung des maßgeblichen Gewinns kommt es daher entscheidend darauf an, zunächst die mit der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode zu erfassenden Geschäftsvorfälle zu bestimmen und sachgerecht abzugrenzen und sodann die maßgeblichen Einkünfte und Aufwendungen jedes Beteiligten im Zusammenhang mit diesen Geschäftsvorfällen zu ermitteln. Vgl. Abschnitt C.4.2 weiter unten. Beispiel 12 im Anhang II zu Kapitel II veranschaulicht die Prinzipien dieses Abschnitts.

2.155. Wenn sich der aufzuteilende maßgebliche Gewinn aus dem Gewinn von zwei oder mehr verbundenen Unternehmen zusammensetzt, müssen die einschlägigen Finanzdaten der am Geschäftsvorfall Beteiligten, auf die eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode angewendet wird, in Bezug auf Rechnungslegungspraktiken und Währung auf eine gemeinsame Grundlage gestellt und dann kombiniert werden. Da die Rechnungslegungsvorschriften signifikante Auswirkungen auf die Bestimmung des aufzuteilenden Gewinns haben können, sollten die Rechnungslegungsstandards in Fällen, in denen sich der Steuerpflichtige dafür entscheidet, die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode anzuwenden, vor Anwendung der Methode ausgewählt und während der Gültigkeitsdauer der Vereinbarung einheitlich angewandt werden. Unterschiede bei den Rechnungslegungsstandards können sich auf den Zeitpunkt der Erfassung der Einkünfte und auf die Behandlung der Aufwendungen bei der Gewinnermittlung auswirken. Wesentliche Unter-

schiede zwischen den Rechnungslegungsstandards der beteiligten Unternehmen sollten aufgezeigt und bereinigt werden.

2.156. Die externe Rechnungslegung kann in Ermangelung harmonisierter Standards für die steuerliche Rechnungslegung den Ausgangspunkt für die Bestimmung des aufzuteilenden Gewinns bilden. Der Einsatz anderer Finanzdaten (z. B. der Kostenrechnung) sollte zugelassen werden, wenn entsprechende Abrechnungen existieren, die zuverlässig, überprüfbar und hinreichend geschäftsvorfallbezogen sind. In diesem Kontext können sich produktliniengebundene Erfolgsrechnungen oder Einzelabschlüsse als die zweckmäßigsten Aufzeichnungen erweisen.

2.157. Außer in Situationen, in denen die gesamte Tätigkeit jedes Beteiligten der Gewinnaufteilung unterliegt, müssen die Finanzdaten aufgeschlüsselt und Zuordnungen im Einklang mit der sachgerechten Abgrenzung des bzw. der Geschäftsvorfälle vorgenommen werden, um den mit den kombinierten Beiträgen der Beteiligten erzielten Gewinn zu ermitteln. So muss beispielsweise ein Produktlieferant bei einer Aufteilung des Gewinns mit einem verbundenen Unternehmen, das mit dem Marketing und Vertrieb in Europa betraut ist, den Gewinn aus seiner Warenproduktion für den europäischen Markt ermitteln und den Gewinn ausklammern, der aus der Fertigung von Waren für andere Märkte resultiert. Dies kann relativ leicht sein, wenn für alle Märkte die gleichen Waren gefertigt werden; wenn jedoch für unterschiedliche Märkte unterschiedliche Waren gefertigt werden, bei denen z. B. die Produktionskosten oder die zugrunde liegenden Technologien variieren, ist die Gewinnermittlung komplexer. Erwirbt das für Marketing und Vertrieb in Europa zuständige verbundene Unternehmen auch Produkte von anderen Anbietern, muss es seine Finanzdaten ebenfalls so aufschlüsseln, dass deutlich wird, welche Einnahmen, Kosten und Erträge mit den Waren zusammenhängen, die bei dem an der Gewinnaufteilung beteiligten verbundenen Produktlieferanten erworben wurden. Die Erfahrung zeigt, dass diese erste Stufe der Gewinnaufteilung in manchen Situationen hochkomplex sein kann; die zur Ermittlung des für den Geschäftsvorfall maßgeblichen Gewinns verwendete Methode sowie die hierfür zugrunde gelegten Annahmen müssen daher dokumentiert werden.

C.4.1. Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilung des tatsächlichen bzw. des erwarteten Gewinns

2.158. Die Bestimmung des aufzuteilenden Gewinns, bei der auch zu klären ist, ob es sich um den tatsächlichen oder den erwarteten Gewinn oder eine Kombination von beidem handelt, sollte mit der sachgerechten Abgrenzung des Geschäftsvorfalls im Einklang stehen. Beispiel 13 im Anhang II zu Kapitel II veranschaulicht die Prinzipien dieses Abschnitts.

2.159. Stellt sich die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode als die am besten geeignete Methode heraus, wäre eine Aufteilung des tatsächlichen Gewinns, d. h. des durch die Folgen der wirtschaftlich signifikanten Risiken beeinflussten Gewinns, nur dann angemessen, wenn die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalls ergibt, dass die beteiligten Unternehmen die wirtschaftlich signifikanten Risiken, mit denen die Geschäftschance verbunden ist, entweder gemeinsam tragen oder dass diese Risiken von ihnen zwar getrennt getragen werden, aber eng miteinander zusammenhängen, weshalb sich die beteiligten Unternehmen den daraus resultierenden Gewinn oder Verlust teilen sollten. Diese Art der Risikoübernahme kann in Fällen vorkommen, in denen die Geschäftstätigkeiten hoch integriert sind und/oder jeder Beteiligte einzigartige und wertvolle Beiträge leistet.

2.160. Wenn sich die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode als die am besten geeignete Methode herausstellt (beispielsweise weil jedes der am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen einzigartige und wertvolle Beiträge leistet), einer der Beteiligten aber keine wirtschaftlich signifikanten Risiken trägt, die nach Vereinbarung des Geschäftsvorfalls eintreten könnten, wäre wiederum eine Aufteilung des erwarteten Gewinns angemessener. Vgl. Szenario 1 von Beispiel 13 im Anhang II zu Kapitel II.

2.161. Bei jeder Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode ist es wichtig sicherzustellen, dass der Sachverhalt nicht rückwirkend aufgrund nachträglich gewonnener Erkenntnisse beurteilt wird. Vgl. Ziffer 3.74. Das heißt – unabhängig davon, ob eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilung des erwarteten oder des tatsächlichen Gewinns vorgenommen wird –, dass die Grundlagen für die Aufteilung des Gewinns zwischen den verbundenen Unternehmen, einschließlich der Gewinnaufteilungsfaktoren, die Modalitäten der Berechnung des maßgeblichen Gewinns sowie alle etwaigen Anpassungen oder Eventualverbindlichkeiten ausgehend davon bestimmt werden müssen, was den beteiligten Unternehmen im Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses bekannt oder für sie vernünftigerweise vorhersehbar war, es sei denn, es käme zu größeren unvorhergesehenen Entwicklungen, die unter unabhängigen Unternehmen zu einer Neuverhandlung der Vereinbarung geführt hätten. Dies gilt ungeachtet der Tatsache, dass die tatsächlichen Berechnungen in vielen Fällen zwangsläufig erst eine gewisse Zeit später durchgeführt werden können, beispielsweise wenn zu Beginn festgelegte Gewinnaufteilungsfaktoren auf den tatsächlichen Gewinn angewendet werden. Des Weiteren sollte nicht vergessen werden, dass der Ausgangspunkt für die sachgerechte Abgrenzung jedes Geschäftsvorfalls im Allgemeinen die schriftlichen Verträge sind, die über die Absicht der Beteiligten im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses Aufschluss geben können. Vgl. Ziffer 1.42.

C.4.2. Unterschiedliche Gewinnmessgrößen

2.162. In den meisten Fällen handelt es sich bei dem maßgeblichen Gewinn, der bei einer geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode aufgeteilt wird, um den Betriebsgewinn. Wird die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode auf diese Weise angewendet, ist gewährleistet, dass sowohl die Einkünfte als auch die Aufwendungen des multinationalen Konzerns den jeweiligen verbundenen Unternehmen auf einer einheitlichen Grundlage zugerechnet werden. Je nach der sachgerechten Abgrenzung des Geschäftsvorfalls kann es aber auch zweckmäßig sein, eine Aufteilung einer anderen Gewinngröße, beispielsweise des Bruttogewinns, vorzunehmen und sodann jene Aufwendungen abzuziehen, die den einzelnen Unternehmen entstanden sind oder ihnen zugerechnet werden können (unter Ausschluss der bereits berücksichtigten Aufwendungen). In solchen Fällen ist sicherzustellen, dass die den einzelnen Unternehmen entstandenen oder zurechenbaren Aufwendungen mit der sachgerechten Abgrenzung des Geschäftsvorfalls, insbesondere den von den Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten und übernommenen Risiken, im Einklang stehen und dass sich die Aufteilung des Gewinns mit den Beiträgen der einzelnen Beteiligten deckt.

2.163. Das heißt, dass die aufzuteilende Gewinngröße von der sachgerechten Abgrenzung des Geschäftsvorfalls abhängt. Wenn die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalls beispielsweise ergibt, dass die Beteiligten nicht nur das in Bezug auf Umsatzvolumen und Preise bestehende Marktrisiko gemeinsam tragen, sondern auch die mit der Fertigung oder dem anderweitigen Erwerb von Waren und Dienstleistungen verbundenen Risiken, die sich auf die Höhe des Bruttogewinns auswirken, wäre es am zweckmäßigsten, die Aufteilung auf der Grundlage des Bruttogewinns vorzunehmen. In einem solchen Fall haben die beteiligten Unternehmen möglicherweise integrierte oder gemeinsame Funktionen und Vermögenswerte im Zusammenhang mit der Fertigung oder dem Erwerb von Waren und Dienstleistungen. Wenn die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalls ergibt, dass die beteiligten Unternehmen zusätzlich zum Markt- und zum Produktionsrisiko eine Reihe weiterer Risiken gemeinsam tragen, die die Höhe der betrieblichen Aufwendungen beeinflussen und die Investitionen in immaterielle Werte umfassen können, wäre es am zweckmäßigsten, die Aufteilung auf der Grundlage des Betriebsgewinns vorzunehmen. In diesem Fall üben die beteiligten Unternehmen möglicherweise integrierte oder gemeinsame Funktionen im Zusammenhang mit der gesamten Wertschöpfungskette aus.

2.164. Zwei verbundene Unternehmen, die jeweils auf die Fertigung bestimmter Waren spezialisiert sind und über einzigartige und wertvolle immaterielle Werte verfügen, können beispielsweise vereinbaren, immaterielle Werte für die Fertigung innovativer, komplexer Produkte bereitzustellen. Die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalls ergibt, dass die Unternehmen in

diesem Beispiel die Risiken des Erfolgs oder Misserfolgs der Produkte auf dem Markt gemeinsam tragen. Die Risiken im Zusammenhang mit ihren Vertriebs- und sonstigen Aufwendungen, die großenteils nicht integriert sind, tragen sie hingegen nicht gemeinsam. Die Aufteilung der Gewinne auf der Grundlage des kombinierten Betriebsgewinns nach Abzug aller Aufwendungen beider Beteiligter würde potenziell dazu führen, dass die Folgen der Risiken, die nur von einem der beteiligten Unternehmen übernommen wurden, gemeinsam getragen würden. In solchen Fällen kann es angemessener und verlässlicher sein, den Bruttogewinn aufzuteilen, da diese Gewinngröße die Ergebnisse der Markt- und Produktionstätigkeiten erfasst, die sich die Beteiligten zusammen mit der Übernahme der an sie geknüpften Risiken teilen. Im Fall von verbundenen Unternehmen, die hoch integrierte weltweite Handelstätigkeiten ausüben, kann es – sofern die sachgerechte Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls ergibt, dass sich die gemeinsame Übernahme der Risiken und der Integrationsgrad nicht auf die betrieblichen Aufwendungen erstrecken – zweckmäßig sein, den Bruttogewinn aus den einzelnen Handelstätigkeiten aufzuteilen und die den einzelnen Unternehmen entstandenen betrieblichen Aufwendungen von dem auf die einzelnen Unternehmen entfallenden Anteil am ermittelten Bruttogesamtgewinn abzuziehen.

2.165. Beispiel 14 im Anhang II zu Kapitel II veranschaulicht die Prinzipien dieses Abschnitts.

C.5. Gewinnaufteilung

2.166. Die Gewinne sollten auf einer wirtschaftlich sinnvollen Grundlage aufgeteilt werden, die dem relativen Beitrag der am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen Rechnung trägt und daher der Gewinnaufteilung nahekommt, zu der fremde Dritte gelangt wären. Die Bedeutung vergleichbarer Fremdgeschäftsvorfälle oder interner Daten (vgl. Abschnitt C.5.2) und die Kriterien, die zur Erreichung einer fremdvergleichskonformen Gewinnaufteilung verwendet werden, hängen von den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls ab. Daher ist es nicht erstrebenswert, eine verbindliche Liste von Kriterien oder Gewinnaufteilungsfaktoren aufzustellen. Vgl. Ziffer 2.146–2.148 wegen allgemeiner Hinweise zur sachgemäßen Bestimmung der Aufteilungsfaktoren. Darüber hinaus sollten die für die Gewinnaufteilung verwendeten Kriterien oder Aufteilungsfaktoren

- von der Festlegung der Verrechnungspreispolitik unabhängig sein, d. h. sie sollten auf objektiven Daten beruhen (z. B. auf Verkäufen an unabhängige Unternehmen) und nicht auf Daten, die sich auf die Vergütung konzerninterner Geschäftsvorfälle beziehen (etwa von Verkäufen an verbundene Unternehmen),
- überprüfbar sein und
- durch Daten zu Vergleichsgeschäftsvorfällen, interne Daten oder beides gestützt werden.

2.167. Ein möglicher Ansatz besteht darin, sich bei der Aufteilung des maßgeblichen Gewinns an dem zu orientieren, was bei vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen tatsächlich zu beobachten ist. Mögliche Informationsquellen über Fremdgeschäftsvorfälle, die je nach den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls bei der Bestimmung der Kriterien für die Gewinnaufteilung hilfreich sein könnten, sind beispielsweise Joint-Venture-Vereinbarungen zwischen unabhängigen Unternehmen, bei denen Gewinne aufgeteilt werden (etwa Erschließungsvorhaben in der Öl- und Gasindustrie), Kooperationen in der Pharmaindustrie, Vereinbarungen über gemeinsame Marketing- oder Verkaufsförderungsaktivitäten, Vereinbarungen zwischen unabhängigen Plattenfirmen und Musikern oder Vereinbarungen zwischen unabhängigen Unternehmen im Finanzdienstleistungsbereich usw.

2.168. Es kann jedoch schwierig sein, verlässliche Vergleichsdaten zu finden, die auf diese Weise verwendet werden können. Dennoch können externe Marktdaten bei der Gewinnaufteilungsanalyse relevant sein, um den Wert der Beiträge der einzelnen verbundenen Unternehmen zu den Geschäftsvorfällen zu bestimmen. Die Annahme lautet effektiv, dass unabhängige Unternehmen den maßgeblichen Gewinn anteilig zum Wert ihrer jeweiligen Beiträge zur Gewinnerzielung im betreffenden Geschäftsvorfall aufteilen würden. In Fällen, in denen keine direkteren Anhaltspunkte dafür vorhanden sind, wie unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen in vergleichbaren Geschäftsvorfällen den Gewinn aufgeteilt hätten, kann sich die Gewinnaufteilung daher an den relativen Beiträgen der beteiligten Unternehmen orientieren (gemessen an den von ihnen ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerten und übernommenen Risiken).

C.5.1. Gewinnaufteilungsfaktoren

2.169. Wie vorstehend festgestellt, kann davon ausgegangen werden, dass unabhängige Unternehmen den Gewinn auf der Grundlage ihrer relativen Beiträge zu dessen Erzielung aufteilen würden. Die Aufteilung des maßgeblichen Gewinns erfolgt nach der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode im Allgemeinen unter Verwendung eines oder mehrerer Gewinnaufteilungsfaktoren. Die Funktionsanalyse und eine Analyse des Kontexts, in dem die Geschäftsvorfälle stattfinden (z. B. Branche und Umfeld), sind zur Ermittlung der für die Gewinnaufteilung maßgeblichen Faktoren wesentlich; dies gilt auch für die Gewichtung der anzuwendenden Gewinnaufteilungsfaktoren in Fällen, in denen mehr als ein Faktor angewandt wird. Die Bestimmung des oder der zweckmäßigen Gewinnaufteilungsfaktoren sollte die für die Wertschöpfung im betreffenden Geschäftsvorfall entscheidenden Beiträge widerspiegeln. Die Beispiele 15 und 16 im Anhang II zu Kapitel II veranschaulichen die Prinzipien dieses Abschnitts.

2.170. Je nach den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls kann der Faktor in Zahlen ausgedrückt werden (z. B. mit einer Aufteilung im Verhältnis 30 % : 70 % auf der Grundlage von Daten zu einer ähnlichen Aufteilung in vergleichbaren Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen) oder sich an variablen Größen orientieren (z. B. am relativen Wert der Marketingbeiträge der Beteiligten oder sonstigen möglichen Faktoren, wie nachstehend erörtert); letztere können auf der Grundlage eines einzigen Gewinnaufteilungsfaktors oder mehrerer gewichteter Faktoren berechnet werden.

2.171. Gewinnaufteilungsfaktoren auf der Grundlage von Vermögenswerten oder Kapital (z. B. von operativem Vermögen, Anlagevermögen – etwa Produktionsmitteln, Einzelhandelseinrichtungen, IT-Gütern – oder immateriellen Werten) oder von Kosten (z. B. den relativen Ausgaben und/oder Investitionen in Schlüsselbereichen wie Forschung und Entwicklung, Ingenieurwesen oder Marketing) können verwendet werden, sofern diese die relativen Beiträge der beteiligten Unternehmen zum aufzuteilenden Gewinn widerspiegeln und verlässlich gemessen werden können. Auch wenn die Kosten möglicherweise eine unzulängliche Messgröße für den Wert der beigesteuerten immateriellen Werte sind (vgl. Ziffer 6.142), können die den beteiligten Unternehmen entstandenen relativen Kosten doch eine geeignete Hilfsvariable für den relativen Wert dieser Beiträge darstellen, wenn sich diese Beiträge ihrer Art nach ähneln (vgl. die Ziffern 8.27–8.28).

2.172. Andere Gewinnaufteilungsfaktoren, die im Kontext eines bestimmten Falls zweckmäßig sein könnten, sind z. B. Umsatzsteigerungen oder Arbeitnehmerentgelte (für Personen, die an den für die Wertschöpfung im jeweiligen Geschäftsvorfall entscheidenden Funktionen mitwirken, beispielsweise im weltweiten Handel mit Finanzinstrumenten). In anderen Situationen könnte möglicherweise die Anzahl der Mitarbeiter oder die von einer bestimmten Gruppe ähnlich qualifizierter Mitarbeiter mit ähnlichen Aufgaben aufgewendete Zeit genutzt werden, sofern ein starker und relativ konstanter Zusammenhang zwischen diesem Faktor und der Wertschöpfung besteht, die im maßgeblichen Gewinn zum Ausdruck kommt. Die Leitlinien in diesem Abschnitt sollten nicht als erschöpfende Aufzählung möglicher Gewinnaufteilungsfaktoren betrachtet werden. Andere Gewinnaufteilungsfaktoren können zulässig sein, sofern sie für alle maßgeblichen Beteiligten zu fremdüblichen Ergebnissen führen.

2.173. Zusätzlich zur Einzeldokumentation (Local File), die eine detaillierte Funktionsanalyse des Steuerpflichtigen und seiner jeweiligen verbundenen Unternehmen umfassen sollte, könnte auch die Stammdokumentation (Master File) des multinationalen Konzerns nützliche Informationen zur Bestimmung geeigneter Gewinnaufteilungsfaktoren liefern. Wie im Anhang I zu Kapitel V ausgeführt, sollte die Stammdokumentation Informationen zu wichtigen Faktoren für den Unternehmensgewinn, zu den Hauptbeiträgen

der Unternehmen des Konzerns zu dessen Wertschöpfung und zu wesentlichen immateriellen Werten des Konzerns beinhalten. Dabei sollte allerdings bedacht werden, dass die Stammdokumentation lediglich einen allgemeinen Überblick über einen Konzern geben soll und nicht dazu gedacht ist, genauer aufgeschlüsselte oder detaillierte Informationen zu allen Konzernaktivitäten zu liefern.

C.5.2. Nutzung von Daten aus der Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen (interne Daten)

2.174. Fehlt es an hinreichend zuverlässigen vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen, um die Aufteilung des maßgeblichen Gewinns zu stützen, sollten interne Daten untersucht werden; diese können ein zuverlässiges Instrument zur Herstellung beziehungsweise Prüfung der Fremdvergleichskonformität der Gewinnaufteilung sein. Welche Arten von internen Daten relevant sind, wird von den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls abhängen; die Daten sollten den Anforderungen genügen, die in diesem Abschnitt und insbesondere unter den Ziffern 2.147–2.148 sowie 2.166 dargelegt sind. Entsprechende Daten können häufig der Kostenrechnung oder der externen Rechnungslegung des Steuerpflichtigen entnommen werden.

2.175. Wird beispielsweise ein vermögensbasierter Gewinnaufteilungsfaktor eingesetzt, kann dieser auf Daten beruhen, die den Bilanzen der am Geschäftsvorfall Beteiligten entnommen sind. Häufig hängen nicht alle Aktiva des Steuerpflichtigen mit dem zu untersuchenden Geschäftsvorfall zusammen, weshalb der Steuerpflichtige Analysen durchführen muss, um eine „geschäftsvorfallbezogene" Bilanz zu erstellen, die dann bei der Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode zugrunde gelegt wird. Zudem werden bestimmte Vermögenswerte, etwa selbst entwickelte immaterielle Werte, u. U. überhaupt nicht in der Bilanz ausgewiesen und müssen daher separat bewertet werden. Dabei können Bewertungsmethoden wie beispielsweise solche, die auf dem abgezinsten Wert prognostizierter zukünftiger Einnahmeströme bzw. Cashflows aus der Verwertung des immateriellen Werts beruhen, hilfreich sein. Vgl. Kapitel VI Abschnitt D.2.6.3. Vgl. auch Ziffer 2.104 wegen einer Erörterung der Bewertung von Vermögenswerten im Kontext der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode; dort wird der Nettogewinn anhand des Vermögens gewichtet, was auch für die Bewertung von Vermögensgegenständen im Kontext einer geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilung relevant ist, in der ein vermögensbasierter Gewinnaufteilungsfaktor verwendet wird.

2.176. Werden kostenbasierte Gewinnaufteilungsfaktoren verwendet, die auf Daten basieren, die der Gewinn- und Verlustrechnung des Steuerpflichtigen entnommen wurden, kann es desgleichen notwendig sein, geschäftsvorfallspezifische Konten zu erstellen, in denen die Aufwendungen, die mit dem

untersuchten konzerninternen Geschäftsvorfall zusammenhängen, von denen getrennt werden, die bei der Bestimmung des Gewinnaufteilungsfaktors ausgeklammert werden sollten. Die Art der berücksichtigten Ausgaben (z. B. Gehälter, Abschreibungen usw.) sowie die verwendeten Kriterien, um festzustellen, ob eine bestimmte Aufwendung mit dem untersuchten Geschäftsvorfall oder mit anderen Geschäftsvorfällen des Steuerpflichtigen in Zusammenhang steht (z. B. anderen Produktlinien, die nicht Gegenstand der Gewinnaufteilung sind), sollten sich für alle Beteiligten decken.

2.177. Interne Daten können auch hilfreich sein, wenn der Gewinnaufteilungsfaktor auf einem Kostenrechnungssystem beruht (z. B. mit bestimmten Aspekten des Geschäftsvorfalls zusammenhängende Personalkosten, von einer bestimmten Mitarbeitergruppe für bestimmte Aufgaben aufgewendete Zeit usw.).

2.178. Interne Daten sind äußerst wichtig für die Ermittlung des Werts der Beiträge, die die verschiedenen Beteiligten zum konzerninternen Geschäftsvorfall leisten. Diese Wertermittlung sollte sich auf eine Funktionsanalyse gründen, die alle wirtschaftlich signifikanten Funktionen, Vermögenswerte und Risiken berücksichtigt, die die Beteiligten in den konzerninternen Geschäftsvorfall einbringen. In Fällen, in denen der Gewinn auf der Basis einer Evaluierung der relativen Bedeutung der Funktionen, Vermögenswerte und Risiken für die Wertschöpfung im konzerninternen Geschäftsvorfall aufgeteilt wird, sollten dieser Evaluierung zuverlässige objektive Daten zugrunde liegen, um Willkürlichkeit weitmöglichst zu vermeiden. Besondere Aufmerksamkeit sollte der Untersuchung der relevanten Beiträge in Form einzigartiger und wertvoller immaterieller Werte und der Übernahme wirtschaftlich signifikanter Risiken sowie der Bedeutung, Relevanz und Messung der Faktoren, die zu diesen führen, gelten.

C.5.3. Beispiele für Gewinnaufteilungsfaktoren

C.5.3.1. Vermögensbasierte Gewinnaufteilungsfaktoren

2.179. Vermögensbasierte oder kapitalbasierte Gewinnaufteilungsfaktoren können in Fällen verwendet werden, in denen zwischen materiellen Vermögenswerten, immateriellen Werten oder eingesetztem Kapital und Wertschöpfung im Kontext des konzerninternen Geschäftsvorfalls ein starker Zusammenhang besteht. Um von Nutzen zu sein, sollte ein Gewinnaufteilungsfaktor einheitlich auf alle am Geschäftsvorfall Beteiligten angewendet werden. Vgl. Ziffer 2.104 wegen einer Erörterung von Vergleichbarkeitsfragen bei der Bewertung von Vermögenswerten im Rahmen der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode, die auch im Kontext der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode gültig ist. Beispiel 15 im Anhang II zu diesem Kapitel veranschaulicht die Prinzipien dieses Abschnitts.

2.180. Leistet bei einem Geschäftsvorfall, für den sich die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode als die am besten geeignete Methode herausstellt, eines oder mehrere der beteiligten Unternehmen einen Beitrag in Form von immateriellen Werten, kann dies Schwierigkeiten aufwerfen, sowohl was die Ermittlung als auch was die Bewertung dieser Werte betrifft. Hinweise zur Ermittlung und Bewertung immaterieller Werte finden sich in Kapitel VI. Vgl. auch die Beispiele im Anhang zu Kapitel VI „Beispiele zur Veranschaulichung der Leitlinien zu immateriellen Werten".

C.5.3.2. Kostenbasierte Gewinnaufteilungsfaktoren

2.181. Ein auf den Aufwendungen basierender Gewinnaufteilungsfaktor kann angebracht sein, wenn sich zwischen den getätigten relativen Aufwendungen und dem relativen Wert der Beiträge ein starker Zusammenhang feststellen lässt. Beispielsweise können Marketingaufwendungen ein geeigneter Faktor für Vertriebs-/Marketingunternehmen sein, wenn Werbung entscheidend für einzigartige und wertvolle immaterielle Marketingwerte ist (*marketing intangibles*), so z. B. im Fall von Konsumgütern, bei denen der Wert immaterieller Marketingwerte durch Werbung beeinflusst wird. Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen können im Fall von Fertigungsunternehmen geeignet sein, wenn sie mit der Schaffung einzigartiger und wertvoller immaterieller Werte, wie z. B. Patenten, zusammenhängen. Wenn aber beispielsweise jeder am Geschäftsvorfall Beteiligte unterschiedliche wertvolle immaterielle Werte beisteuert, ist die Anwendung eines kostenbasierten Faktors nur angemessen, wenn die Kosten eine verlässliche Messgröße des relativen Werts dieser immateriellen Werte darstellen oder nach dem Risiko gewichtet werden können, um eine zuverlässige Messgröße des relativen Werts zu erhalten. Eine Risikogewichtung kann allerdings auch zweckmäßig sein, wenn alle Beteiligten die gleiche Art von immateriellen Werten beisteuern. Ist beispielsweise das Risiko eines Fehlschlags der Anstrengungen in einem frühen Entwicklungsstadium um ein Mehrfaches höher als in einem späteren Stadium oder bei der Entwicklung inkrementeller Verbesserungen eines bereits bewährten Konzepts, so sollten die in diesem früheren Stadium angefallenen Kosten eine höhere Risikogewichtung haben als die in einem späteren Stadium oder für inkrementelle Verbesserungen entstandenen Kosten. Die Vergütung für die Beschäftigten kann in Situationen relevant sein, in denen mit den Kompetenzen und dem Fachwissen der Mitarbeiter zusammenhängende Funktionen für die Erzielung des maßgeblichen Gewinns entscheidend sind.

2.182. Bei der Ermittlung und Anwendung der geeigneten kostenbasierten Gewinnaufteilungsfaktoren muss möglicherweise eine Reihe von Fragen berücksichtigt werden. So können zwischen den beteiligten Unternehmen z. B. Unterschiede beim Zeitpunkt der Aufwendungen bestehen. Beispielsweise können Forschungs- und Entwicklungskosten, die für den Wert der Beiträge eines der Beteiligten relevant sind, bereits einige Jahre zurückliegen, wo-

hingegen ein anderer Beteiligter laufende Aufwendungen hat. Infolgedessen kann es erforderlich sein, zusätzlich zu der unter Ziffer 2.181 beschriebenen Risikogewichtung eine Anpassung der historischen Kosten an den Zeitwert vorzunehmen (wie weiter unten erörtert). Die maßgeblichen Kosten können Teil eines größeren Kostenpools sein, der zu analysieren und den verschiedenen Beiträgen zum betreffenden Geschäftsvorfall zuzuordnen ist. Ein Beispiel hierfür sind Marketingkosten, die möglicherweise für mehrere Produktlinien angefallen sind und verbucht wurden, wohingegen nur eine der Produktlinien Gegenstand des Geschäftsvorfalls ist, für den die Gewinnaufteilung vorgenommen wird. Wenn eines oder mehrere der Unternehmen eines multinationalen Konzerns Standortvorteile genießen, die signifikant zum Gewinn beitragen, und die entsprechenden Kosten in den aufzuteilenden Gewinn einfließen, dann muss die Gewinnaufteilung der Art und Weise Rechnung tragen, wie unabhängige Unternehmen solche standortbedingten Einsparungen aufteilen würden (unter Berücksichtigung der Leitlinien in Kapitel I Abschnitt D.6). Kostenbasierte Gewinnaufteilungsfaktoren können sehr stark auf Unterschiede und Änderungen der buchmäßigen Behandlung der Kosten reagieren. Deshalb ist es notwendig, im Vorfeld klar zu bestimmen, welche Kosten bei der Festlegung des Gewinnaufteilungsfaktors berücksichtigt werden, und diesen Faktor für die Beteiligten einheitlich festzulegen.

2.183. In manchen Fällen ist die Festlegung des relevanten Zeitraums, auf den sich die bei der Bestimmung des oder der Gewinnaufteilungsfaktoren berücksichtigten Elemente (z. B. Vermögen, Kosten oder andere Elemente) beziehen sollten, ein wichtiger Aspekt für die Verlässlichkeit von kostenbasierten Aufteilungsfaktoren. Eine Schwierigkeit ergibt sich hier daraus, dass zwischen dem Zeitpunkt, in dem die Aufwendungen anfallen, und dem Zeitpunkt, in dem die Wertschöpfung erfolgt, Zeit verstreichen kann, und es manchmal schwer zu entscheiden ist, welcher Zeitraum für die Aufwendungen zugrunde gelegt werden soll. Kommt beispielsweise ein kostenbasierter Faktor zum Einsatz, kann die Verwendung der Ausgaben auf Einjahresbasis in manchen Fällen angebracht sein, während es in anderen Fällen angemessener wäre, kumulierte Ausgaben aus den Vorjahren und dem laufenden Jahr zugrunde zu legen (gegebenenfalls nach Bereinigung um Abschreibungen oder Tilgungen). Je nach den Umständen und Gegebenheiten des Einzelfalls kann dies erhebliche Auswirkungen auf die Gewinnaufteilung zwischen den Beteiligten haben. Wie in Abschnitt C.5.1 weiter oben festgehalten, sollte die Auswahl des Gewinnaufteilungsfaktors unter den konkreten Umständen des jeweiligen Falls angemessen sein und eine zuverlässige Annäherung an die Gewinnaufteilung ermöglichen, die zwischen unabhängigen Unternehmen vereinbart worden wäre. Die in diesem Abschnitt beschriebenen Prinzipien werden durch Beispiel 16 in Anhang II zu Kapitel II veranschaulicht.

D. Schlussfolgerungen hinsichtlich der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden

2.184. Die Ziffern 2.1–2.12 enthalten Hinweise zur Auswahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode unter den Umständen des Einzelfalls.

2.185. Wie in diesen Leitlinien erörtert wird, bestehen hinsichtlich der Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode Bedenken, insbesondere dahingehend, dass diese Methode manchmal ohne angemessene Berücksichtigung der maßgeblichen Unterschiede zwischen den verglichenen verbundenen und unabhängigen Unternehmen angewendet wird. Viele Staaten sind besorgt darüber, dass die zur Absicherung der Standardmethoden festgelegten Kriterien bei der Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode übersehen werden könnten. Wenn sich die Merkmale der verglichenen Geschäftsvorfälle wesentlich auf die verwendeten Nettogewinnindikatoren auswirken, wäre die Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode nicht sachgerecht, sofern keine entsprechenden Anpassungen vorgenommen werden. Vgl. Ziffer 2.74–2.81 (auf die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode anzuwendender Vergleichbarkeitsstandard).

2.186. Die Feststellung, dass die Anwendung von geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden erforderlich sein kann, bedeutet nicht unbedingt, dass unabhängige Unternehmen diese Methoden für ihre Preisfestsetzung verwenden würden. Wie bei jeder anderen Methode ist es auch bei der Anwendung von geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden wichtig, dass geeignete Gegenberichtigungen berechnet werden können, wobei in bestimmten Fällen Gegenberichtigungen auf zusammengefasster Basis, die im Einklang mit den Grundsätzen zur Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen nach den Ziffern 3.9–3.12 stehen, zuzulassen sind.

2.187. In allen Fällen ist Vorsicht geboten bei der Prüfung, ob eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethode in einem besonderen Fall eine fremdvergleichskonforme Antwort liefert, entweder in Verbindung mit einer Standardmethode oder für sich allein. Die Frage kann letzten Endes nur für jeden Fall einzeln beantwortet werden, wobei die oben dargelegten Vor- und Nachteile der Anwendung einer bestimmten geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethode, die Vergleichbarkeitsanalyse (einschließlich der Funktionsanalyse) der am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen und die Verfügbarkeit sowie Zuverlässigkeit von Vergleichsdaten zu berücksichtigen sind. Des Weiteren wird in diesen Schlussfolgerungen unterstellt, dass die Steuersysteme der Staaten ein hinreichendes Entwicklungsstadium erreicht haben, bevor diese Methoden angewendet werden können.

Kapitel III

Vergleichbarkeitsanalyse

A. Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse

3.1. Allgemeine Hinweise zur Vergleichbarkeit finden sich in Kapitel I, Abschnitt D. Ein Vergleich beinhaltet definitionsgemäß die Untersuchung zweier Elemente: des geprüften Geschäftsvorfalls zwischen verbundenen Unternehmen einerseits und der Fremdgeschäftsvorfälle, die als potenziell vergleichbar betrachtet werden, andererseits. Die Suche nach Vergleichswerten ist nur ein Teil der Vergleichbarkeitsanalyse. Sie sollte weder mit der Vergleichbarkeitsanalyse verwechselt noch von ihr getrennt werden. Die Suche nach Informationen über möglicherweise vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle und das Verfahren zur Ermittlung von Vergleichswerten hängen von der vorherigen Analyse des konzerninternen Geschäftsvorfalls des Steuerpflichtigen und der wirtschaftlich relevanten Merkmale oder Vergleichbarkeitsfaktoren ab (vgl. Kapitel I Abschnitt D.1). Ein methodisches, einheitliches Vorgehen sollte eine gewisse Kontinuität oder Verbindung innerhalb des gesamten analytischen Prozesses herstellen, wodurch eine konstante Beziehung zwischen den verschiedenen Schritten aufrechterhalten wird, von der Vorabanalyse der Bedingungen der konzerninternen Geschäftsvorfälle über die Auswahl der Verrechnungspreismethode bis zur Ermittlung potenzieller Vergleichswerte und einer Entscheidung darüber, ob die untersuchten konzerninternen Geschäftsvorfälle mit dem in Artikel 9 Absatz 1 des OECD-Musterabkommens beschriebenen Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar sind.

3.2. Im Rahmen der Auswahl und Anwendung der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode (vgl. Ziffer 2.2) bezweckt die Vergleichbarkeitsanalyse immer die Ermittlung der verlässlichsten Vergleichswerte. Soweit es möglich ist festzustellen, dass bestimmte Fremdgeschäftsvorfälle einen geringeren Grad an Vergleichbarkeit aufweisen als andere, sollten diese ausgeschlossen werden (vgl. auch Ziffer 3.56). Dies bedeutet nicht, dass eine erschöpfende Ermittlung aller möglichen Vergleichswerte notwendig ist, da anerkannt wird, dass die Verfügbarkeit von Informationen begrenzt ist und

die Ermittlung von Vergleichswerten aufwendig sein kann. Siehe dazu die Erörterung zum Befolgungsaufwand unter den Ziffern 3.80–3.83.

3.3. Um die Transparenz des Verfahrens zu gewährleisten, wird es als gute Praxis angesehen, wenn ein Steuerpflichtiger, der Vergleichswerte zur Stützung der von ihm festgesetzten Verrechnungspreise heranzieht, oder eine Steuerverwaltung, die Vergleichswerte als Grundlage für eine Berichtigung der Verrechnungspreise verwendet, geeignete Informationen zur Verfügung stellt, damit die andere Seite (Steuerprüfer, Steuerpflichtiger oder zuständige Behörde eines anderen Staats) die Verlässlichkeit der verwendeten Vergleichswerte überprüfen kann. Vgl. Ziffer 3.36 wegen einer Erörterung der Informationen, die Steuerverwaltungen zur Verfügung stehen und gegenüber Steuerpflichtigen nicht offengelegt werden. Allgemeine Hinweise zu Dokumentationspflichten finden sich in Kapitel V. Vgl. auch Anhang II zu Kapitel IV „Leitlinien für Vorabverständigungen über die Verrechnungspreise im Rahmen des Verständigungsverfahrens (MAP-APA)".

A.1. Übliches Verfahren

3.4. Im Folgenden wird ein typisches Verfahren beschrieben, das bei der Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse befolgt werden kann. Dieses Verfahren wird als anerkannte gute Praxis betrachtet, ist aber nicht verpflichtend, und es können auch andere Verfahren, die zur Ermittlung verlässlicher Vergleichswerte führen, zugelassen werden, da die Verlässlichkeit des Ergebnisses wichtiger ist als das Verfahren selbst (denn die Durchführung des Verfahrens bietet keine Garantie für ein fremdvergleichskonformes Ergebnis, und die Nichtdurchführung des Verfahrens bedeutet nicht, dass das Ergebnis nicht fremdvergleichskonform sein wird).

1. Schritt: Festlegung der erfassten Jahre.

2. Schritt: Breit angelegte Analyse der Umstände des Steuerpflichtigen.

3. Schritt: Erlangung eines Verständnis des bzw. der geprüften konzerninternen Geschäftsvorfälle, insbesondere auf der Basis einer Funktionsanalyse, um das untersuchte Unternehmen (*tested party*) (wo erforderlich), die jeweils am besten geeignete Verrechnungspreismethode sowie den zu untersuchenden Finanzindikator (im Fall einer geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethode) auszuwählen und die signifikanten Vergleichbarkeitsfaktoren zu ermitteln, die berücksichtigt werden sollen.

4. Schritt: Überprüfung der internen Vergleichswerte, falls vorhanden.

5. Schritt: Bestimmung der verfügbaren Informationsquellen über externe Vergleichswerte, wo derartige Größen benötigt werden, unter Berücksichtigung ihrer relativen Zuverlässigkeit.

6. Schritt: Auswahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode und, je nach Methode, Bestimmung des relevanten Finanzindikators (z. B. Bestimmung des relevanten Nettogewinnindikators im Fall einer geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode).

7. Schritt: Bestimmung der wichtigsten Merkmale, die Geschäftsvorfälle zwischen unabhängigen Unternehmen aufweisen müssen, um als potenziell vergleichbar betrachtet zu werden, auf der Basis der im 3. Schritt ermittelten relevanten Faktoren und entsprechend den in Kapitel I Abschnitt D.1 aufgeführten Vergleichbarkeitsfaktoren.

8. Schritt: Gegebenenfalls Bestimmung und Durchführung der Anpassungen zur Herstellung der Vergleichbarkeit.

9. Schritt: Interpretation und Verwendung der gesammelten Daten, Ermittlung der fremdüblichen Vergütung.

3.5. In der Praxis verläuft dieser Prozess nicht linear. Insbesondere die Schritte 5 bis 7 sind möglicherweise mehrfach durchzuführen, bis ein befriedigendes Ergebnis erzielt wird, also die am besten geeignete Methode gewählt wird, vor allem weil die Untersuchung der verfügbaren Informationsquellen in manchen Fällen die Auswahl der Verrechnungspreismethode beeinflussen kann. So müssen die Steuerpflichtigen in Fällen, in denen es keine verfügbaren Informationen zu vergleichbaren Geschäftsbeziehungen gibt (7. Schritt) und/oder keine hinreichend genauen Anpassungen möglich sind (8. Schritt), u. U. eine andere Verrechnungspreismethode anwenden und das Verfahren ab dem 4. Schritt wiederholen.

3.6. Vgl. Ziffer 3.82 wegen einer Erörterung eines Verfahrens für die Ermittlung, Beobachtung und Überprüfung der Verrechnungspreise.

A.2. Breit angelegte Analyse der Umstände des Steuerpflichtigen

3.7. Die „breit angelegte Analyse“ ist ein wesentlicher Schritt in der Vergleichsanalyse. Sie lässt sich definieren als Analyse der Branche, der Wettbewerbssituation, der wirtschaftlichen und regulatorischen Faktoren und weiterer Elemente, die den Steuerpflichtigen und sein Umfeld betreffen, allerdings noch nicht im Kontext der Untersuchung der konkreten Geschäftsvorfälle. Dieser Schritt hilft dabei, die Bedingungen des konzerninternen Geschäftsvorfalls des Steuerpflichtigen sowie der zu vergleichenden Fremdgeschäftsvorfälle zu

verstehen, insbesondere die wirtschaftlichen Umstände des Geschäftsvorfalls (vgl. Ziffer 1.130–1.133).

A.3. Betrachtung des konzerninternen Geschäftsvorfalls und Auswahl des untersuchten Unternehmens

3.8. Bei der Betrachtung des zu prüfenden konzerninternen Geschäftsvorfalls sollen die relevanten Faktoren ermittelt werden, die Einfluss auf die gegebenenfalls erforderliche Auswahl des untersuchten Unternehmens, die Auswahl und Anwendung der unter den Umständen des Einzelfalls am besten geeigneten Verrechnungspreismethode, den zu untersuchenden Finanzindikator (im Fall einer geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethode), die Auswahl der Vergleichsgrößen und, sofern relevant, die Bestimmung der zur Herstellung der Vergleichbarkeit erforderlichen Anpassungen haben werden.

A.3.1. Beurteilung einzelner und zusammenhängender Geschäftsvorfälle eines Steuerpflichtigen

3.9. Um die fremdüblichen Bedingungen möglichst genau abzubilden, sollte der Fremdvergleichsgrundsatz im Idealfall auf jeden einzelnen Geschäftsvorfall gesondert Anwendung finden. Häufig sind jedoch einzelne Geschäftsvorfälle so eng miteinander verbunden oder folgen so eng aufeinander, dass eine sachgerechte Beurteilung jedes einzelnen Geschäftsvorfalls nicht möglich ist. Beispiele hierfür sind: *a)* einige langfristige Verträge über Warenlieferungen und Dienstleistungen, *b)* Rechte auf Nutzung immaterieller Vermögenswerte und *c)* die Preisbestimmung für eine Palette eng miteinander verbundener Produkte (z. B. in einem Sortiment), wo eine gesonderte Preisermittlung für jedes einzelne Produkt oder jeden einzelnen Geschäftsvorfall nicht praktikabel ist. Ein weiteres Beispiel wäre die Lizenzvergabe von Herstellungs-Know-how und die Lieferung von äußerst wichtigen Bauteilen an ein verbundenes Fertigungsunternehmen; hier kann es zweckmäßiger sein, die fremdüblichen Bedingungen für die beiden Geschäftsvorfälle zusammen und nicht getrennt zu untersuchen. Derartige Geschäftsvorfälle sollten unter Anwendung der am besten geeigneten Fremdvergleichsmethode zusammen beurteilt werden. Als weiteres Beispiel könnte die Durchleitung eines Geschäftsvorfalls durch ein anderes verbundenes Unternehmen angeführt werden; es kann zweckmäßiger sein, den Geschäftsvorfall, der zum Teil in einem solchen Durchleitungsvorgang besteht, in seiner Gesamtheit zu untersuchen, als die einzelnen Geschäftsvorfälle isoliert voneinander zu betrachten. Vgl. Beispiel 26 in Anhang I zu Kapitel VI.

3.10. Ein weiteres Beispiel für die Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen eines Steuerpflichtigen betrifft Portfolioansätze. Ein Portfolioansatz ist eine

Geschäftsstrategie, die darin besteht, dass ein Steuerpflichtiger bestimmte Geschäftsvorfälle bündelt, um über die Gesamtheit der Geschäftsvorfälle und nicht unbedingt durch ein bestimmtes Produkt innerhalb dieses Portfolios einen angemessenen Gewinn zu erzielen. Beispielsweise kann das steuerpflichtige Unternehmen manche Produkte mit einer niedrigen Gewinnmarge oder sogar mit Verlust anbieten, weil dadurch eine Nachfrage nach anderen Produkten und/oder damit verbundenen Dienstleistungen desselben Unternehmens entsteht, die dann wiederum mit hohen Gewinnmargen verkauft oder zur Verfügung gestellt werden können (z. B. bei Geräten, die nur mit bestimmtem Zubehör funktionieren, wie dies für Kaffeemaschinen und Kaffeekapseln oder Drucker und Druckerpatronen der Fall sein kann). Ähnliche Ansätze lassen sich in unterschiedlichen Wirtschaftszweigen beobachten. Portfolioansätze sind ein Beispiel für Geschäftsstrategien, die in der Vergleichbarkeitsanalyse und bei der Untersuchung der Verlässlichkeit der Vergleichswerte möglicherweise zu berücksichtigen sind. Vgl. Ziffer 1.134–1.138 zum Thema Geschäftsstrategien. Wie unter Ziffer 1.149–1.151 erläutert, reichen solche Überlegungen zur Erklärung anhaltender Gesamtverluste oder schwacher Ergebnisse im Zeitverlauf jedoch nicht aus. Um zulässig zu sein, müssen Portfolioansätze zudem hinreichend zielgerichtet sein, da sie in Fällen, in denen unterschiedliche Geschäftsvorfälle einer unterschiedlichen ökonomischen Logik gehorchen und getrennt werden sollten, nicht dazu verwendet werden sollten, eine Verrechnungspreismethode auf Ebene des Gesamtunternehmens des Steuerpflichtigen anzuwenden. Vgl. Ziffer 2.84–2.85. Darüber hinaus sollten die oben genannten Bemerkungen nicht so verstanden werden, dass es für ein Unternehmen innerhalb eines multinationalen Konzerns akzeptabel wäre, einen unter dem fremdüblichen Niveau liegenden Ertrag zu erzielen, um einem anderen Unternehmen dieses Konzerns Vorteile zu verschaffen. Vgl. insbesondere Ziffer 1.150.

3.11. Während manche getrennt voneinander vereinbarte Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen zusammen beurteilt werden müssen, um festzustellen, ob die Bedingungen des Fremdvergleichsgrundsatzes eingehalten wurden, müssen andere Geschäftsvorfälle, die zwischen solchen Unternehmen im Rahmen eines Leistungspakets vereinbart wurden, möglicherweise gesondert beurteilt werden. Ein multinationales Unternehmen kann mehrere Leistungen, wie etwa Lizenzvergaben für Patente, Know-how und Marken, die Erbringung von technischen und administrativen Dienstleistungen und die Vermietung von Produktionseinheiten in einen einzigen Geschäftsvorgang zusammenfassen und hierfür einen Gesamtpreis berechnen. Diese Art von Vereinbarung wird oft als Leistungspaket (sogenannter *package deal*) bezeichnet. Solche umfassenden Leistungspakete werden aber kaum Warenverkäufe einschließen, obwohl für Warenverkäufe berechnete Preise einige begleitende Dienstleistungen abdecken können. Es kann Fälle geben, in denen ein Leistungspaket nicht als Ganzes beurteilt werden kann, sodass die Bestandteile

des Pakets voneinander getrennt werden müssen. In derartigen Fällen sollte die Steuerverwaltung nach Ermittlung der gesonderten Verrechnungspreise für die einzelnen Bestandteile dennoch prüfen, ob die Verrechnungspreisbestimmung für das Leistungspaket insgesamt dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

3.12. Selbst bei Geschäftsvorfällen unter Fremden können Leistungspakete Elemente enthalten, die nach innerstaatlichem Recht oder aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens steuerlich unterschiedlich zu behandeln sind. Zum Beispiel können Lizenzgebühren einer Quellensteuer unterliegen, während Leasingzahlungen Gegenstand einer Nettobesteuerung sind. Doch auch unter solchen Umständen kann es zweckmäßig sein, die Verrechnungspreisbestimmung auf der Grundlage eines Leistungspakets durchzuführen, und die Steuerverwaltung kann dann entscheiden, ob der Preis aus anderen steuerlichen Gründen auf die Elemente des Leistungspakets aufzuteilen ist. Dabei sollten die Steuerverwaltungen das Leistungspaket zwischen den verbundenen Unternehmen auf dieselbe Weise prüfen, wie sie gleichartige Verträge zwischen unabhängigen Unternehmen analysieren würden. Die Steuerpflichtigen sollten in der Lage sein nachzuweisen, dass dem Leistungspaket ein angemessener Verrechnungspreis zugrunde liegt.

A.3.2. Vorteilsausgleichsvereinbarungen

3.13. Eine Vorteilsausgleichsvereinbarung (*intentional set-off*) liegt vor, wenn ein Vorteilsausgleich von den verbundenen Unternehmen bewusst in die Bedingungen der konzerninternen Geschäftsvorfälle aufgenommen wird. Dies ist dann gegeben, wenn ein verbundenes Unternehmen einem anderen verbundenen Unternehmen innerhalb des Konzerns einen Vorteil verschafft hat, der bis zu einem gewissen Grad durch andere Vorteile ausgeglichen wird, die das erstere Unternehmen als Gegenleistung erhält. Die betreffenden Unternehmen können darauf hinweisen, dass die gegenseitig verschafften Vorteile als Voll- oder Teilzahlung für diese Vorteile gegeneinander zu verrechnen sind, sodass für die Zwecke der Bestimmung der Steuerschuld nur der Nettogewinn oder -verlust (sofern vorhanden) aus den Geschäftsvorfällen berücksichtigt werden muss. Ein Unternehmen kann beispielsweise einem anderen Unternehmen die Lizenz für eine Patentnutzung gegen Überlassung von Know-how in einem anderen Bereich einräumen und dabei geltend machen, dass keines der beiden Unternehmen aus diesen Geschäftsvorfällen einen Gewinn oder Verlust erzielt. Derartige Vereinbarungen sind gelegentlich auch zwischen unabhängigen Unternehmen anzutreffen, und es ist in Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz der Wert des jeweiligen Vorteils zu ermitteln, der als Vorteilsausgleich angesetzt wird.

3.14. Vorteilsausgleichsvereinbarungen können hinsichtlich ihres Umfangs und ihrer Komplexität variieren. Derartige Vereinbarungen reichen von der einfachen Aufrechnung von zwei Geschäftsvorfällen (wie etwa bei einem

günstigen Verkaufspreis für Fertigprodukte als Gegenleistung für einen günstigen Einkaufspreis für bei der Warenherstellung verwendete Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe) bis hin zu einer allgemeinen Ausgleichsvereinbarung, bei der alle Vorteile, die sich die Beteiligten über einen bestimmten Zeitraum gegenseitig gewähren, miteinander verrechnet werden. Unabhängige Unternehmen würden die letztere Vereinbarungsvariante allerdings kaum in Betracht ziehen, es sei denn, dass eine ausreichende Vorteilsquantifizierung möglich wäre und der Vertrag im Voraus abgeschlossen wird. Ansonsten ziehen es unabhängige Unternehmen im Allgemeinen vor, ihre Zahlungsein- und -ausgänge getrennt voneinander abzuwickeln und alle Gewinne oder Verluste aus der normalen Handelstätigkeit zu berücksichtigen.

3.15. Die Anerkennung von Vorteilsausgleichsvereinbarungen ändert nichts an dem grundsätzlichen Erfordernis, dass für steuerliche Zwecke die Verrechnungspreise für konzerninterne Geschäftsvorfälle dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen müssen. Den Steuerpflichtigen ist daher anzuraten, einen gezielt in zwei oder mehrere konzerninterne Geschäftsvorfälle aufgenommenen Vorteilsausgleich offenzulegen und nachzuweisen (oder zu bestätigen, dass entsprechende Nachweise vorhanden sind und ausreichende Analysen angestellt wurden), dass die maßgebenden Geschäftsbedingungen unter Berücksichtigung des Vorteilsausgleichs dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

3.16. Es kann sich als notwendig erweisen, die Geschäftsvorfälle einzeln zu untersuchen, um festzustellen, ob jeder einzelne Geschäftsvorfall dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Werden die Geschäftsvorfälle zusammen analysiert, sollten vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle mit besonderer Sorgfalt ausgewählt und die Ausführungen unter Ziffer 3.9–3.12 berücksichtigt werden. Die Bedingungen in Vorteilsausgleichsvereinbarungen bei internationalen Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen müssen sich nicht vollständig mit jenen decken, die bei rein innerstaatlichen Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen gelten, weil der Vorteilsausgleich wegen der Verschiedenheit der nationalen Steuersysteme oder wegen der abweichenden Behandlung solcher Zahlungen in einem bilateralen Abkommen steuerlich unterschiedlich erfasst werden kann. Eine Quellensteuer würde beispielsweise eine Verrechnung von Lizenzgebühren mit Verkaufserlösen erschweren.

3.17. Es kann vorkommen, dass ein Steuerpflichtiger bei einer Betriebsprüfung eine gewinnmindernde Verrechnungspreisberichtigung mit dem Argument beantragt, die steuerpflichtigen Einkünfte seien versehentlich zu hoch ausgewiesen worden. Es liegt im Ermessen der Steuerverwaltungen, solchen Ersuchen nachzukommen oder nicht. Die Steuerverwaltungen können derartige Anträge aber auch im Rahmen von Verständigungsverfahren und Gegenberichtigungen behandeln (vgl. Kapitel IV).

A.3.3. Auswahl des untersuchten Unternehmens

3.18. Wenn, wie in Kapitel II beschrieben, eine Kostenaufschlags-, Wiederverkaufspreis- oder geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode angewandt wird, muss der am Geschäftsvorfall Beteiligte ausgewählt werden, für den ein finanzieller Indikator geprüft wird (Kostenaufschlag, Bruttomarge oder Nettogewinnindikator). Die Wahl des untersuchten Unternehmens sollte mit der Funktionsanalyse des Geschäftsvorfalls im Einklang stehen. Im Allgemeinen ist das untersuchte Unternehmen das, für das sich eine Verrechnungspreismethode am verlässlichsten anwenden lässt und für das die verlässlichsten Vergleichswerte zu finden sind, was heißt, dass es sich in den meisten Fällen um den Beteiligten mit der weniger komplexen Funktionsanalyse handeln wird.

3.19. Dies lässt sich folgendermaßen veranschaulichen. Als Beispiel sei angenommen, dass Gesellschaft A zwei verschiedene Produkte herstellt, P1 und P2, und diese an Gesellschaft B, ein verbundenes Unternehmen im Ausland, verkauft. Ferner sei angenommen, dass Gesellschaft A P1-Produkte herstellt, indem sie wertvolle, einzigartige immaterielle Werte verwendet, die B gehören, und dabei von B festgelegten technischen Spezifizierungen folgt. Überdies sei angenommen, dass A bei diesem P1-Geschäftsvorfall nur einfache Funktionen übernimmt und keinen wertvollen, einzigartigen Beitrag im Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall leistet. Das untersuchte Unternehmen für diesen P1-Geschäftsvorfall wäre in den meisten Fällen A. Nun sei zudem angenommen, dass Gesellschaft A auch P2-Produkte herstellt, wofür sie wertvolle, einzigartige immaterielle Werte wie wertvolle Patente und Marken besitzt und nutzt und die von B vertrieben werden. Wenn davon ausgegangen wird, dass B in diesem P2-Geschäft lediglich einfache Funktionen erfüllt und keinen wertvollen, einzigartigen Beitrag im Zusammenhang mit diesem Geschäftsvorfall leistet, wäre das untersuchte Unternehmen für den P2-Geschäftsvorfall zumeist Gesellschaft B.

A.3.4. Informationen zum konzerninternen Geschäftsvorfall

3.20. Um die unter den Umständen des Einzelfalls am besten geeignete Verrechnungspreismethode auszuwählen und anzuwenden, bedarf es Informationen zu den Vergleichbarkeitsfaktoren in Bezug auf den geprüften konzerninternen Geschäftsvorfall und insbesondere die Funktionen, Vermögenswerte und Risiken aller Beteiligten des konzerninternen Geschäftsvorfalls, einschließlich des bzw. der verbundenen ausländischen Unternehmen. Wenngleich insbesondere einseitige Methoden (z. B. die in Kapitel II eingehend beschriebene Kostenaufschlags-, Wiederverkaufspreis- oder geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode) nur die Untersuchung eines finanziellen Indikators oder Gewinnindikators für einen der am Geschäftsvorfall Beteiligten erfordern (das unter den Ziffern 3.18–3.19 erwähnte „untersuchte Unternehmen"), sind

auch bestimmte Informationen zu den Vergleichbarkeitsfaktoren des konzerninternen Geschäftsvorfalls und insbesondere zu der Funktionsanalyse des nicht untersuchten Beteiligten erforderlich, um den konzerninternen Geschäftsvorfall in geeigneter Weise zu beschreiben und die am besten geeignete Verrechnungspreismethode auszuwählen.

3.21. Handelt es sich bei der unter den Umständen des Einzelfalls am besten geeigneten Verrechnungspreismethode nach den Kriterien der Ziffern 2.1–2.12 um die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode, sind Finanzinformationen über alle an dem Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen erforderlich, sowohl die in- als auch die ausländischen. Angesichts des zweiseitigen Charakters dieser Methode erfordert die Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode besonders detaillierte Informationen über das ausländische verbundene Unternehmen, das am Geschäftsvorfall beteiligt ist. Dazu gehören Informationen zu den fünf Vergleichbarkeitsfaktoren, um die Beziehung zwischen den Beteiligten angemessen zu beschreiben und die Angemessenheit der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode nachzuweisen, sowie Finanzinformationen (zur Bestimmung des maßgeblichen aufzuteilenden Gewinns wie auch zu dessen Aufteilung sind Finanzinformationen im Zusammenhang mit allen am Geschäftsvorfall Beteiligten, einschließlich des ausländischen verbundenen Unternehmens erforderlich). Entsprechend wäre dort, wo sich die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode den Umständen gemäß als die am besten geeignete Verrechnungspreismethode erweist, zu erwarten, dass Steuerpflichtige bereit sind, den Steuerverwaltungen die notwendigen Informationen über das an dem Geschäftsvorfall beteiligte ausländische verbundene Unternehmen zu liefern, einschließlich der Finanzinformationen, die zur Berechnung der Gewinnaufteilung benötigt werden. Vgl. Kapitel V.

3.22. Handelt es sich bei der unter den Umständen des Einzelfalls am besten geeigneten Verrechnungspreismethode nach Maßgabe der Ziffern 2.1–2.12 um eine einseitige Methode, werden zusätzlich zu den in Ziffer 3.20 erwähnten Informationen noch Finanzinformationen zu dem untersuchten Beteiligten benötigt – unabhängig davon, ob dieser ein inländisches oder ein ausländisches Unternehmen ist. Falls die am besten geeignete Methode also die Kostenaufschlags-, Wiederverkaufspreis- oder geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode und das untersuchte Unternehmen das ausländische Unternehmen ist, bedarf es ausreichender Informationen, um die ausgewählte Methode verlässlich auf das ausländische untersuchte Unternehmen anwenden zu können und eine Überprüfung der Anwendung der Methode auf den ausländischen untersuchten Beteiligten durch die Steuerverwaltung des Staats des nicht untersuchten Beteiligten zu ermöglichen. Sobald eine bestimmte einseitige Methode als die am besten geeignete ausgewählt wurde und das untersuchte Unternehmen der inländische Steuerpflichtige ist, besteht für die Steuerverwaltung andererseits in der Regel kein Grund, zusätzlich den im

Rahmen der länderbezogenen Berichterstattung und der Stammdokumentation erforderlichen Informationen (vgl. Kapitel V) weitere Finanzdaten des ausländischen verbundenen Unternehmens anzufordern.

3.23. Wie bereits erläutert, bedarf es für eine Verrechnungspreisanalyse einiger Informationen über verbundene ausländische Unternehmen, deren Inhalt und Umfang insbesondere von der angewandten Verrechnungspreismethode abhängt. Die Beschaffung solcher Informationen kann jedoch für den Steuerpflichtigen mit Schwierigkeiten verbunden sein, auf die er bei Bereitstellung von Informationen über sein eigenes Unternehmen nicht stoßen würde. Diese Schwierigkeiten sind bei der Festlegung von Vorschriften und/oder Verfahren im Bereich der Dokumentation zu berücksichtigen.

A.4. Vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle

A.4.1. Allgemeines

3.24. Ein vergleichbarer Fremdgeschäftsvorfall ist ein Geschäftsvorfall zwischen zwei voneinander unabhängigen Unternehmen, der sich mit dem geprüften konzerninternen Geschäftsvorfall vergleichen lässt. Dabei kann es sich entweder um einen vergleichbaren Geschäftsvorfall zwischen einem am konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen und einem fremden Dritten („interner Vergleichswert“) handeln oder um einen Geschäftsvorfall zwischen zwei selbstständigen Gesellschaften, von denen keine am konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligt ist („externer Vergleichswert“).

3.25. Vergleiche zwischen den konzerninternen Geschäftsvorfällen eines Steuerpflichtigen und anderen konzerninternen Geschäftsvorfällen, die durch den gleichen oder einen anderen multinationalen Konzern durchgeführt werden, sind für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes irrelevant und sollten daher weder von einer Steuerverwaltung als Basis für eine Verrechnungspreisberichtigung noch von einem steuerpflichtigen Unternehmen zur Stützung seiner Verrechnungspreispolitik verwendet werden.

3.26. Sind Minderheitsgesellschafter vorhanden, kann dies dazu führen, dass die Ergebnisse der konzerninternen Geschäftsvorfälle eines Steuerpflichtigen eher fremdüblichen Bedingungen entsprechen, was jedoch allein nicht entscheidend ist. Der Einfluss der Minderheitsgesellschafter hängt von einer Vielzahl von Faktoren ab, etwa ob sie am Kapital der Muttergesellschaft oder an dem einer Tochtergesellschaft beteiligt sind und ob sie tatsächlich einen gewissen Einfluss auf die Preissetzung der konzerninternen Geschäftsvorfälle ausüben.

A.4.2. Interne Vergleichswerte

3.27. Der vierte Schritt des unter Ziffer 3.4 beschriebenen typischen Verfahrens besteht in einer Überprüfung existierender interner Vergleichswerte, sofern solche vorhanden sind. Interne Vergleichswerte stehen möglicherweise in einer direkteren und engeren Beziehung zum geprüften Geschäftsvorfall als externe Vergleichswerte. Die finanzielle Analyse könnte hier einfacher und verlässlicher sein, da davon auszugehen ist, dass dem internen Vergleichswert und dem konzerninternen Geschäftsvorfall identische Rechnungslegungsgrundsätze und -praktiken zugrunde liegen. Zudem könnte der Zugang zu Informationen über interne Vergleichswerte sowohl vollständiger als auch kostengünstiger sein.

3.28. Andererseits sind interne Vergleichswerte nicht immer verlässlicher, und nicht jeder Geschäftsvorfall zwischen einem Steuerpflichtigen und einem fremden Dritten ist als verlässlicher Vergleichswert für konzerninterne Geschäftsvorfälle des gleichen Steuerpflichtigen zu betrachten. Sofern vorhanden, müssen interne Vergleichswerte genauso den fünf Vergleichbarkeitsfaktoren gerecht werden wie externe Vergleichswerte (vgl. Ziffer 1.33–1.138). Die Hinweise zu den zur Herstellung der Vergleichbarkeit erforderlichen Anpassungen gelten auch für interne Vergleichswerte (vgl. Ziffer 3.47–3.54). So sei beispielsweise angenommen, dass ein Steuerpflichtiger ein bestimmtes Produkt herstellt, eine erhebliche Menge davon an seinen verbundenen ausländischen Einzelhändler und eine kleine Menge desselben Produkts an einen unabhängigen Geschäftspartner verkauft. In einem solchen Fall wird der Mengenunterschied wahrscheinlich die Vergleichbarkeit der beiden Geschäftsvorfälle wesentlich beeinflussen. Falls es nicht möglich sein sollte, eine hinreichend genaue Anpassung vorzunehmen, um die Effekte eines solchen Unterschieds zu beseitigen, kann der Geschäftsvorfall zwischen dem Steuerpflichtigen und seinem unabhängigen Kunden kaum einen verlässlichen Vergleichswert darstellen.

A.4.3. Externe Vergleichswerte und Informationsquellen

3.29. Verschiedene Informationsquellen stehen zur Verfügung, um potenzielle externe Vergleichswerte zu ermitteln. In diesem Unterabschnitt werden bestimmte Fragen erörtert, die sich im Hinblick auf kommerzielle Datenbanken, ausländische Vergleichswerte und den Steuerpflichtigen nicht offengelegte Informationen stellen. Außerdem könnte es, sofern verlässliche interne Vergleichswerte vorliegen, nicht notwendig sein, externe Vergleichswerte zu ermitteln. Vgl. hierzu Ziffer 3.27–3.28.

A.4.3.1. Datenbanken

3.30. Eine gebräuchliche Informationsquelle sind kommerzielle Datenbanken von Anbietern, die die von den Unternehmen bei den einschlägigen Verwaltungsorganen eingereichten Bilanzen sammeln und in elektronischem Format zur Verfügung stellen, sodass sie für Nachforschungen und statistische Analysen nutzbar sind. Diese Datenbanken können ein praktischer und manchmal kosteneffizienter Weg zur Ermittlung von externen Vergleichswerten sein und bieten je nach den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls möglicherweise die verlässlichste Informationsquelle.

3.31. Häufig werden bei kommerziellen Datenbanken einige Unzulänglichkeiten festgestellt. Da sich diese kommerziellen Datenbanken auf öffentlich zugängliche Informationen stützen, sind sie nicht in allen Staaten verfügbar, denn nicht alle Staaten stellen im gleichen Umfang öffentlich zugängliche Informationen über ihre Unternehmen bereit. Außerdem enthalten sie, sofern sie vorhanden sind, nicht für alle in einem Staat tätigen Unternehmen die gleiche Art von Informationen, weil sich die Offenlegungs- und Aufbewahrungspflichten je nach Rechtsform des Unternehmens und abhängig von seiner eventuellen Börsennotierung unterscheiden können. Ob und wie diese Datenbanken verwendet werden, ist sorgfältig zu prüfen, da sie nicht zu Verrechnungspreiszwecken erstellt und präsentiert werden. Nicht immer bieten gewerbliche Datenbanken ausreichend detaillierte Informationen zur Stützung der gewählten Verrechnungspreismethode. Nicht alle Datenbanken sind gleichermaßen ausführlich und können mit gleicher Sicherheit verwendet werden. Insbesondere wurde in vielen Staaten die Erfahrung gemacht, dass kommerzielle Datenbanken verwendet werden, um die Ergebnisse von Unternehmen anstatt von Geschäftsvorfällen zu vergleichen, weil Informationen zu Geschäftsvorfällen von fremden Dritten selten verfügbar sind. Vgl. Ziffer 3.37 wegen einer Erörterung der Verwendung von nichtgeschäftsvorfallbezogenen Daten fremder Dritter.

3.32. Möglicherweise ist es nicht notwendig, eine gewerbliche Datenbank zu verwenden, wenn verlässliche Informationen aus anderen Quellen vorhanden sind, z. B. interne Vergleichswerte. Wenn gewerbliche Datenbanken verwendet werden, sollten sie auf objektive Weise genutzt werden, und es sollte wirklich versucht werden, die Datenbanken zur Bestimmung verlässlicher vergleichbarer Informationen zu verwenden.

3.33. Bei der Verwendung von gewerblichen Datenbanken sollte der Quantität nicht Vorrang vor der Qualität gegeben werden. In der Praxis kann die Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse allein auf der Basis einer gewerblichen Datenbank Anlass zu Zweifeln hinsichtlich der Verlässlichkeit der Analyse geben, was an der Qualität der für eine solche Analyse relevanten Informationen liegt, die eine Datenbank üblicherweise liefern kann. Deshalb müssen Datenbankabfragen möglicherweise je nach den Gegebenheiten

und Umständen durch andere öffentlich zugängliche Informationen verfeinert werden. Eine solche Ergänzung der Datenbanksuche durch andere Informationsquellen dient dazu, im Vergleich zu standardisierten Ansätzen die Qualität zu fördern, und gilt sowohl für die Datenbankabfragen der Steuerpflichtigen/Fachleute als auch für die der Steuerverwaltungen. Dies sollte im Zusammenhang mit den Überlegungen zu den Kosten und dem Befolgungsaufwand in den Ziffern 3.80–3.83 gesehen werden.

3.34. Des Weiteren werden von verschiedenen Beratungsfirmen eigene Datenbanken entwickelt und gepflegt. Zusätzlich zu den Fragen, die bereits hinsichtlich der allgemein zugänglichen gewerblichen Datenbanken erwähnt wurden, bestehen bei solchen proprietären Datenbanken außerdem Bedenken in Bezug auf den Umfang der erfassten Daten, falls sie sich auf einen kleineren Teil des Marktes beziehen als gewerbliche Datenbanken. Wenn ein Steuerpflichtiger eine proprietäre Datenbank genutzt hat, um seine Verrechnungspreise zu begründen, könnte die Steuerverwaltung aus offensichtlichen Gründen der Transparenz Zugang zu der Datenbank einfordern, um die Ergebnisse des Steuerpflichtigen zu überprüfen.

A.4.3.2. Nichtinländische Vergleichswerte oder solche aus fremden Quellen

3.35. Die Steuerpflichtigen suchen Vergleichswerte nicht unbedingt nach Staaten geordnet, z. B. wenn nicht genügend Daten auf der inländischen Ebene vorhanden sind, und/oder um die Befolgungskosten zu verringern, wenn mehrere Unternehmen innerhalb eines multinationalen Konzerns vergleichbare Funktionsanalysen aufweisen. Nichtinländische Vergleichswerte sollten nicht automatisch einfach deshalb abgelehnt werden, weil sie nicht inländisch sind. Die Entscheidung über die Verlässlichkeit der nichtinländischen Vergleichswerte kann nur für jeden Fall einzeln und abhängig davon, ob sie den fünf Vergleichbarkeitsfaktoren gerecht werden, beantwortet werden. Ob eine einzige regionale Suche nach Vergleichswerten für mehrere Tochterunternehmen eines multinationalen Konzerns in einer bestimmten Weltregion verlässlich verwendet werden kann, hängt von den genauen Umständen ab, unter denen jedes dieser Unternehmen agiert. Vgl. Ziffer 1.132–1.133 zu Marktunterschieden und Analysen mehrerer Staaten. Schwierigkeiten können auch durch unterschiedliche Rechnungslegungsgrundsätze entstehen.

A.4.3.3. Den Steuerpflichtigen gegenüber nicht offengelegte Informationen

3.36. Die Steuerverwaltungen verfügen möglicherweise über Informationen aus Prüfungen bei anderen Steuerpflichtigen oder aus dem Steuerpflichtigen gegenüber nicht offengelegten Informationsquellen. Es wäre jedoch unbillig,

auf der Basis solcher Daten eine Verrechnungspreismethode anzuwenden, es sei denn, die Steuerverwaltung könnte dem Steuerpflichtigen diese Daten innerhalb der Grenzen ihrer inländischen Vertraulichkeitserfordernisse offenlegen, sodass der Steuerpflichtige die Möglichkeit besitzt, seinen Standpunkt zu verteidigen und eine wirksame Kontrolle durch die Gerichte sicherzustellen.

A.4.4. Verwendung nichtgeschäftsvorfallbezogener Daten fremder Dritter

3.37. Der geschäftsvorfallbezogene Fokus der Verrechnungspreismethoden und die Frage einer möglichen Zusammenfassung der Geschäftsvorfälle eines Steuerpflichtigen werden unter Ziffer 3.9–3.12 besprochen. Eine andere Frage ist, ob nichtgeschäftsvorfallbezogene Daten fremder Dritter Vergleichswerte für die konzerninternen Geschäftsvorfälle eines Steuerpflichtigen (oder eine Reihe von Geschäftsvorfällen, die entsprechend den Hinweisen der Ziffern 3.9–3.12 zusammengefasst wurden) liefern können. In der Praxis sind verfügbare Daten fremder Dritter je nach den geltenden Rechnungslegungsgrundsätzen oft auf Gesellschafts- oder auf Ebene einzelner Segmente zusammengefasst. Ob solche nichtgeschäftsvorfallbezogenen Daten fremder Dritter verlässliche Vergleichswerte für einen Geschäftsvorfall zwischen verbundenen Unternehmen oder eine Reihe von entsprechend den Hinweisen in Ziffer 3.9–3.12 zusammengefassten Geschäftsvorfällen darstellen können, hängt insbesondere davon ab, ob der fremde Dritte eine Palette substanziell unterschiedlicher Geschäftsvorfälle durchführt. Wenn segmentierte Daten verfügbar sind, bieten sie bessere Vergleichswerte als nicht segmentierte Daten, die die gesamte Gesellschaft betreffen, was durch den stärker geschäftsvorfallbezogenen Fokus bedingt ist, wenngleich anerkannt wird, dass segmentierte Daten Fragen hinsichtlich der Zuordnung der Aufwendungen zu einzelnen Segmenten aufwerfen können. Ebenso könnten Daten fremder Dritter auf der Ebene des gesamten Unternehmens bessere Vergleichswerte bieten als segmentierte Daten fremder Dritter, z. B. wenn die Geschäftsvorfälle, die sich in den Vergleichswerten widerspiegeln, der Palette der konzerninternen Geschäftsvorfälle des Steuerpflichtigen entsprechen.

A.4.5. Begrenzte Verfügbarkeit von Vergleichswerten

3.38. Die Ermittlung potenzieller Vergleichswerte sollte mit dem Ziel durchgeführt werden, die verlässlichsten Daten zu finden, wobei aber anzuerkennen ist, dass die Daten nicht immer perfekt sein werden. Beispielsweise können unabhängige Geschäftsvorfälle in manchen Märkten und Branchen selten sein. Möglicherweise muss auf Einzelfallbasis eine pragmatische Lösung gefunden werden, z. B. mit einer Ausweitung der Suche und der Verwendung von Informationen über Fremdgeschäftsvorfälle, die in der gleichen Branche und an einem vergleichbaren geografischen Markt stattfinden, jedoch von fremden

Dritten durchgeführt werden, die andere Geschäftsstrategien und -modelle verfolgen können oder unter etwas anderen wirtschaftlichen Umständen agieren, oder von Informationen über Fremdgeschäftsvorfälle, die in der gleichen Branche, jedoch an anderen geografischen Märkten stattfinden, bzw. von Informationen über Fremdgeschäftsvorfälle, die am gleichen geografischen Markt, jedoch in anderen Branchen stattfinden. Die Wahl zwischen diesen verschiedenen Optionen hängt von den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls ab, insbesondere von der Bedeutung der erwarteten Effekte der Vergleichbarkeitsmängel auf die Verlässlichkeit der Analyse.

3.39. Eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode kann unter geeigneten Umständen auch ohne Vergleichsdaten in Erwägung gezogen werden, z. B. wenn das Fehlen von Vergleichsdaten durch wertvolle, einzigartige immaterielle Werte bedingt ist, die die einzelnen Beteiligten zu dem Geschäftsvorfall beisteuern (vgl. Ziffer 2.119). Doch selbst in Fällen, in denen Vergleichsdaten kaum vorhanden und unzulänglich sind, sollte die Wahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode der Funktionsanalyse der am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen entsprechen (vgl. Ziffer 2.2).

A.5. Auswahl oder Ablehnung potenzieller Vergleichswerte

3.40. Grundsätzlich gibt es zwei Möglichkeiten zur Ermittlung potenziell vergleichbarer Geschäftsvorfälle fremder Dritter.

3.41. Die erste Möglichkeit, die als „additiver" Ansatz bezeichnet werden kann, besteht darin, dass die Person, die die Suche vornimmt, eine Liste von fremden Dritten erstellt, von denen angenommen wird, dass sie potenziell vergleichbare Geschäftsvorfälle durchführen. Anschließend werden Informationen zu den Geschäftsvorfällen dieser Dritten gesammelt, um sicherzustellen, dass sie auf der Basis der im Voraus festgelegten Vergleichbarkeitskriterien tatsächlich geeignete Vergleichswerte darstellen. Dieser Ansatz liefert zweifellos sehr zielgenaue Ergebnisse – sämtliche in der Analyse berücksichtigten Geschäftsvorfälle werden von allseits bekannten Akteuren auf dem Markt des Steuerpflichtigen durchgeführt. Wie bereits erwähnt, ist es zur Wahrung ausreichender Objektivität wichtig, dass das Verfahren transparent, systematisch und nachprüfbar ist. Der additive Ansatz kann dort als einziger Ansatz verfolgt werden, wo die Person, die die Suche durchführt, Kenntnis von einigen fremden Dritten hat, die an Geschäftsvorfällen beteiligt sind, die mit dem untersuchten konzerninternen Geschäftsvorfall vergleichbar sind. Es ist zu beachten, dass der additive Ansatz Ähnlichkeiten mit dem Ansatz zur Ermittlung interner Vergleichswerte aufweist. In der Praxis kann ein additiver Ansatz sowohl interne als auch externe Vergleichswerte beinhalten.

3.42. Die zweite Möglichkeit, der „deduktive" Ansatz, beginnt mit einer großen Auswahl an Unternehmen, die im gleichen Bereich tätig sind, im

Großen und Ganzen vergleichbare Funktionen ausüben und keine offensichtlich unterschiedlichen wirtschaftlichen Merkmale aufweisen. Die Liste wird anschließend verfeinert, indem Auswahlkriterien und öffentlich zugängliche Informationen (z. B. aus Datenbanken, von Internetseiten, Informationen zu allgemein bekannten Konkurrenten des Steuerzahlers) verwendet werden. In der Praxis beginnt der deduktive Ansatz in der Regel mit der Suche in einer Datenbank. Deshalb ist es wichtig, den Hinweisen zu den internen Vergleichswerten und den Informationsquellen über externe Vergleichswerte zu folgen (vgl. Ziffer 3.24–3.39). Außerdem ist der deduktive Ansatz nicht für alle Fälle und alle Methoden geeignet, und die Erörterung in diesem Abschnitt sollte nicht dahingehend interpretiert werden, dass sie die unter Ziffer 2.1–2.12 aufgeführten Auswahlkriterien für Verrechnungspreismethoden berührt.

3.43. In der Praxis werden sowohl quantitative als auch qualitative Kriterien angewandt, um potenzielle Vergleichswerte zu berücksichtigen oder zu verwerfen. Beispiele für qualitative Kriterien finden sich in Produkt-Portfolios und Geschäftsstrategien. Die am häufigsten beobachteten quantitativen Kriterien sind:

- Größenkriterien hinsichtlich des Umsatzes, der Vermögenswerte oder der Belegschaftsgröße. Der Umfang des Geschäftsvorfalls in absoluten Zahlen oder im Verhältnis zu den Tätigkeiten der Beteiligten kann die jeweilige Wettbewerbsposition von Käufer und Verkäufer und demnach die Vergleichbarkeit beeinflussen.
- Kriterien im Zusammenhang mit immateriellen Werten, z. B. das Verhältnis Nettowert der immateriellen Werte/Gesamtnettowert der Vermögenswerte oder das Verhältnis Forschung und Entwicklung (FuE)/Umsatz, sofern verfügbar: Diese Kriterien können z. B. dazu dienen, Unternehmen mit wertvollen immateriellen Werten oder bedeutenden FuE-Tätigkeiten auszuschließen, wenn das untersuchte Unternehmen keine wertvollen immateriellen Werte nutzt oder nicht an bedeutenden FuE-Tätigkeiten teilnimmt.
- Kriterien im Zusammenhang mit der Bedeutung der Exportumsätze (ausländische Umsätze/Gesamtumsatz), sofern relevant.
- Kriterien im Zusammenhang mit Lagerbeständen, in absoluten oder relativen Zahlen, sofern relevant.
- Andere Kriterien zum Ausschluss von fremden Dritten, die sich in besonderen Situationen befinden, wie Unternehmen in der Gründungsphase, insolvente Unternehmen usw., wenn solche Sondersituationen offensichtlich keine angemessenen Vergleiche erlauben.

Auswahl und Anwendung der Auswahlkriterien hängen von den Gegebenheiten und Umständen jedes Einzelfalls ab, die oben genannte Liste ist weder begrenzend noch verbindlich.

3.44. Ein Vorteil des deduktiven Ansatzes ist, dass er leichter zu reproduzieren und transparenter ist als der additive. Er ist außerdem leichter nachzuprüfen, weil die Überprüfung sich auf das Verfahren und auf die Relevanz der Auswahlkriterien konzentriert. Andererseits wird anerkannt, dass die Qualität des Ergebnisses eines deduktiven Ansatzes von der Qualität der Suchinstrumente abhängt, auf die er sich stützt (z. B. der Qualität der Datenbank, wenn eine solche verwendet wird, und der Möglichkeit zur Sammlung hinreichend detaillierter Informationen). Dies kann in manchen Staaten, in denen die Verlässlichkeit und die Nützlichkeit von Datenbanken in Vergleichbarkeitsanalysen fraglich sind, in der Praxis eine Einschränkung darstellen.

3.45. Es wäre nicht angemessen, einen Ansatz systematisch dem anderen vorzuziehen, da je nach den Umständen des Einzelfalls der additive oder der deduktive Ansatz oder eine Mischung aus beiden sinnvoll sein könnte. Die Anwendung des additiven und des deduktiven Ansatzes schließen einander oft nicht aus. In einem typischen deduktiven Ansatz werden ergänzend zu der Suche in öffentlichen Datenbanken üblicherweise fremde Dritte mitberücksichtigt, z. B. bekannte Konkurrenten (oder fremde Dritte, die bekanntermaßen Geschäftsvorfälle durchführen, die potenziell mit denen des Steuerpflichtigen vergleichbar sind), die man ansonsten durch einen rein deduktiven Ansatz nicht finden könnte, z. B. weil sie nach einem anderen Branchencode eingeordnet sind. In solchen Fällen dient der additive Ansatz als Instrument zur Verfeinerung einer Suche, die auf dem deduktiven Ansatz aufbaut.

3.46. Das Verfahren zur Ermittlung potenzieller Vergleichswerte ist einer der ganz entscheidenden Aspekte der Vergleichbarkeitsanalyse und sollte sowohl transparent als auch systematisch und nachprüfbar sein. Insbesondere übt die Bestimmung der Auswahlkriterien einen großen Einfluss auf das Ergebnis der Analyse aus und sollte die wichtigsten wirtschaftlichen Besonderheiten der verglichenen Geschäftsvorfälle widerspiegeln. Ein völliger Ausschluss subjektiver Beurteilungen bei der Auswahl der Vergleichswerte wäre nicht durchführbar, es gibt jedoch zahlreiche Möglichkeiten zur Steigerung der Objektivität und Sicherung der Transparenz bei der Anwendung subjektiver Beurteilungen. Die Gewährleistung der Transparenz des Verfahrens kann davon abhängen, inwieweit die zur Auswahl potenzieller Vergleichswerte verwendeten Kriterien veröffentlicht werden können und die Gründe für den Ausschluss einiger potenzieller Vergleichswerte erklärbar sind. Die Steigerung der Objektivität und die Sicherung der Verfahrenstransparenz können auch davon abhängen, inwieweit die überprüfende Person (Steuerpflichtiger oder Steuerverwaltung) Zugang zu Informationen in Bezug auf das angewandte Verfahren und zu den gleichen Datenquellen hat. Fragen zur Dokumentierung des Verfahrens zur Ermittlung der Vergleichswerte werden in Kapitel V erörtert.

A.6. Anpassungen zur Herstellung der Vergleichbarkeit (Vergleichbarkeitsanpassungen)

3.47. In diesen Leitlinien wird mehrfach auf die Notwendigkeit einer Anpassung von Vergleichswerten und das Erfordernis der Genauigkeit und Verlässlichkeit verwiesen, sowohl für die übliche Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes als auch ganz ausdrücklich im Kontext der einzelnen Methoden. Vergleichbar sein heißt, dass keiner der Unterschiede (sofern vorhanden) zwischen den im Rahmen der Methode verglichenen Sachverhalten die untersuchten Bedingungen beeinflussen kann oder dass hinreichend genaue Anpassungen erfolgen können, um die Auswirkung dieser Unterschiede zu beseitigen. Ob in einem bestimmten Fall Anpassungen zur Herstellung der Vergleichbarkeit (Vergleichbarkeitsanpassungen) vorzunehmen sind (und falls ja, welche Anpassungen dies sein sollten), ist eine Ermessensfrage, die unter Berücksichtigung der Erörterung zu Kosten und Befolgungsaufwand in Abschnitt C zu betrachten ist.

A.6.1. Unterschiedliche Arten von Vergleichbarkeitsanpassungen

3.48. Beispiele für Vergleichbarkeitsanpassungen sind Anpassungen für die Zwecke der Einheitlichkeit der Rechnungslegung, mit denen Unterschiede eliminiert werden sollen, die sich aus abweichenden Rechnungslegungspraktiken bei den konzerninternen und den Fremdgeschäftsvorfällen ergeben können, die Segmentierung der Finanzdaten zwecks Ausschluss erheblicher nichtvergleichbarer Geschäftsvorfälle sowie Anpassungen aufgrund von Unterschieden bei Kapital, Funktionen, Vermögenswerten und Risiken.

3.49. Ein Beispiel einer Betriebskapitalanpassung zur Berücksichtigung von Unterschieden in Bezug auf die Höhe der Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und der Lagerbestände findet sich im Anhang zu Kapitel III. Die Tatsache, dass solche Anpassungen in der Praxis stattfinden, bedeutet nicht, dass sie regelmäßig oder zwangsläufig durchgeführt werden sollten. Vielmehr sollte die Verbesserung der Vergleichbarkeit aufgezeigt werden, wenn solche Anpassungen vorgeschlagen werden (wie für alle Arten von Anpassungen). Des Weiteren können deutliche Unterschiede zwischen der relativen Höhe des Betriebskapitals des abhängigen und des unabhängigen Unternehmens zu einer eingehenderen Untersuchung der Vergleichbarkeitsmerkmale der potenziellen Vergleichsgröße Anlass geben.

A.6.2. Zweck der Vergleichbarkeitsanpassungen

3.50. Vergleichbarkeitsanpassungen sollten nur dann in Betracht gezogen werden, wenn damit zu rechnen ist, dass sie die Verlässlichkeit der Ergebnisse erhöhen. Zu den diesbezüglich relevanten Erwägungen gehören die Wesentlichkeit des Unterschieds, für den eine Anpassung erwogen wird, die Qualität

der anzupassenden Daten, der Zweck der Anpassung und die Verlässlichkeit des Ansatzes, der zur Anpassung verwendet wird.

3.51. Es ist zu betonen, dass Vergleichbarkeitsanpassungen nur für Unterschiede angemessen sind, die erhebliche Auswirkungen auf den Vergleich haben werden. Zwischen den konzerninternen Geschäftsvorfällen des Steuerpflichtigen und den Vergleichswerten fremder Dritter werden unweigerlich einige Unterschiede bestehen. Ein Vergleich kann trotz eines nicht angepassten Unterschieds angemessen sein, sofern der Unterschied keine erheblichen Auswirkungen auf die Verlässlichkeit des Vergleichs hat. Demgegenüber kann die Notwendigkeit, zahlreiche oder substanzielle Anpassungen wichtiger Vergleichbarkeitsfaktoren durchführen zu müssen, darauf hindeuten, dass die Fremdgeschäftsvorfälle nicht hinreichend vergleichbar sind.

3.52. Nicht immer sind Anpassungen gerechtfertigt. Zum Beispiel könnte eine Anpassung aufgrund von Unterschieden bei den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen nicht besonders hilfreich sein, wenn auch erhebliche und unüberbrückbare Unterschiede bei den Rechnungslegungsgrundsätzen bestehen. Ebenso werden manchmal komplizierte Anpassungen vorgenommen, um den falschen Eindruck zu vermitteln, dass das Ergebnis der Suche nach Vergleichswerten „wissenschaftlich", verlässlich und sachlich richtig ist.

A.6.3. Verlässlichkeit der Anpassung

3.53. Es ist nicht angemessen, einige Vergleichbarkeitsanpassungen, z. B. für Unterschiede bei der Höhe des Betriebskapitals, als „routinemäßig" und unzweifelhaft zu betrachten, und andere, z. B. hinsichtlich von Länderrisiken, als subjektiver anzusehen und deshalb strengeren Auflagen bezüglich Prüfung und Verlässlichkeit zu unterwerfen. Die einzigen Anpassungen, die vorgenommen werden sollten, sind diejenigen, von denen eine Verbesserung der Vergleichbarkeit erwartet wird.

A.6.4. Dokumentation und Prüfung von Vergleichbarkeitsanpassungen

3.54. Die Sicherung des erforderlichen Transparenzstandards für Vergleichbarkeitsanpassungen kann von verschiedenen Faktoren abhängen: der Verfügbarkeit einer Erläuterung der vorgenommenen Anpassungen, den Gründen, aus denen die Anpassungen als angemessen betrachtet werden, wie diese Anpassungen berechnet wurden, wie sie die Ergebnisse für jeden Vergleichswert verändern und wie die Anpassung die Vergleichbarkeit verbessert. Fragen zur Dokumentation der Vergleichbarkeitsanpassungen werden in Kapitel V erörtert.

*A.7. Bandbreite von Fremdvergleichswerten (***arm's length range***)*

A.7.1. Allgemeines

3.55. In einigen Fällen wird es möglich sein, den Fremdvergleichsgrundsatz so anzuwenden, dass man einen bestimmten Betrag (z. B. Preis oder Marge) erhält, der der zuverlässigste Betrag ist, um festzustellen, ob die Bedingungen eines Geschäftsvorfalls dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Da jedoch die Verrechnungspreisbestimmung keine exakte Wissenschaft ist, wird es auch viele Situationen geben, bei denen die Anwendung der am besten geeigneten Methode bzw. Methoden eine Bandbreite von Werten ergibt, von denen alle mehr oder minder gleich zuverlässig sind. In diesen Fällen können die Unterschiede zwischen den Werten innerhalb der Bandbreite durch den Umstand verursacht sein, dass durch die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Allgemeinen nur eine Annäherung an jene Bedingungen erzielt wird, die zwischen unabhängigen Unternehmen vereinbart worden wären. Ebenso ist es möglich, dass die verschiedenen Werte innerhalb der Bandbreite darauf zurückzuführen sind, dass unabhängige Unternehmen, die vergleichbare Geschäftsvorfälle unter vergleichbaren Umständen tätigen, für einen solchen Geschäftsvorfall nicht genau den gleichen Preis festsetzen.

3.56. In einigen Fällen werden nicht alle untersuchten vergleichbaren Geschäftsvorfälle einen mehr oder minder gleichen Grad an Vergleichbarkeit aufweisen. Sofern feststellbar ist, dass manche Fremdvergleichsgeschäftsvorfälle einen geringeren Grad an Vergleichbarkeit aufweisen als andere, sollten diese ausgeschlossen werden.

3.57. Doch auch wenn sämtliche Anstrengungen unternommen wurden, um Werte auszuschließen, die einen geringeren Vergleichbarkeitsgrad aufweisen, kann es sein, dass man zu einer Bandbreite von Werten gelangt, die angesichts des für die Auswahl der Vergleichswerte angewandten Verfahrens und der Unzulänglichkeiten der verfügbaren Informationen zu den Vergleichswerten noch Vergleichbarkeitsmängel aufweisen dürfte, welche nicht ermittelt und/oder quantifiziert werden können und deshalb nicht korrigiert wurden. Wenn die Bandbreite eine beträchtliche Zahl von Beobachtungen enthält, können in solchen Fällen statistische Instrumente, die zur Begrenzung der Bandbreite die zentrale Tendenz berücksichtigen (wie beispielsweise die Interquartilsbandbreite oder sonstige Perzentile), dabei helfen, die Verlässlichkeit der Analyse zu verbessern.

3.58. Eine Bandbreite von Werten kann sich auch ergeben, wenn für die Beurteilung eines konzerninternen Geschäftsvorfalls mehr als eine Methode herangezogen wird. So können beispielsweise zur Beurteilung der Fremdvergleichskonformität eines konzerninternen Geschäftsvorfalls zwei Methoden, die einen ähnlichen Grad an Vergleichbarkeit ermöglichen, herangezogen

werden. Jede Methode kann zu einem Ergebnis oder zu einer Bandbreite von Ergebnissen führen, die aufgrund der Methodenunterschiede und der Unterschiede bei den für eine bestimmte Methode maßgeblichen Daten voneinander abweichen. Dennoch lässt sich jede einzelne Bandbreite wahrscheinlich für die Bestimmung einer akzeptablen fremdvergleichskonformen Bandbreite verwenden. Die Werte aus den einzelnen Bandbreiten lassen sich für die genauere Festlegung der Bandbreite für den Fremdpreis nutzen, etwa in Fällen, in denen sich die einzelnen Bandbreiten überschneiden, oder, wenn dies nicht der Fall ist, um die Genauigkeit der verwendeten Methoden zu prüfen. Für die Verwendung solcher aus dem Einsatz mehrerer Methoden resultierender Bandbreiten lassen sich keine allgemeinen Regeln aufstellen, da die aus der Anwendung der Methoden zu ziehenden Schlüsse von der relativen Zuverlässigkeit der Methoden zur Festlegung der Bandbreiten und von der Qualität der für die Anwendung der verschiedenen Methoden herangezogenen Informationen abhängen.

3.59. Erhält man durch die Anwendung der am besten geeigneten Methode (oder gegebenenfalls mehrerer Methoden, vgl. Ziffer 2.12) eine Bandbreite von Werten, kann eine erhebliche Abweichung zwischen den Punkten innerhalb dieser Bandbreite darauf hinweisen, dass die bei der Bestimmung dieser Werte verwendeten Daten nicht so zuverlässig sind wie jene Daten, die für die anderen Punkte innerhalb dieser Bandbreite herangezogen wurden, oder dass sich die Abweichung aus Merkmalen der Vergleichsdaten erklärt, die eine Anpassung erfordern. In solchen Fällen kann eine weitere Analyse dieser Punkte nötig sein, um zu beurteilen, inwieweit sie überhaupt für die Aufnahme in eine Bandbreite von Fremdvergleichswerten geeignet sind.

A.7.2. Auswahl des am besten geeigneten Punkts innerhalb der Bandbreite

3.60. Wenn sich die maßgeblichen Bedingungen der konzerninternen Geschäftsvorfälle (z. B. Preis oder Marge) innerhalb der Bandbreite der Fremdvergleichswerte bewegen, sollte keine Anpassung vorgenommen werden.

3.61. Wenn die maßgeblichen Bedingungen der konzerninternen Geschäftsvorfälle (z. B. Preis oder Marge) außerhalb der von der Steuerverwaltung ermittelten Bandbreite von Fremdvergleichswerten liegen, sollte dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit offenstehen, seine Argumente dafür vorzubringen, dass seine konzerninternen Geschäftsbedingungen dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen und dass das Ergebnis in der Bandbreite der fremdüblichen Werte liegt (d. h. dass sich die Bandbreite der Fremdvergleichswerte von derjenigen unterscheidet, die die Steuerverwaltung ermittelt hat). Falls der Steuerpflichtige dies nicht nachweisen kann, muss die Steuerverwaltung den Punkt innerhalb der Bandbreite von Fremdvergleichswerten bestimmen, auf den die Bedingungen des konzerninternen Geschäftsvorfalls angepasst werden.

3.62. Bei der Festlegung dieses Punkts könnte, falls die Bandbreite Ergebnisse mit einer mehr oder minder gleichen und hohen Verlässlichkeit enthält, argumentiert werden, dass jeder Punkt innerhalb der Bandbreite dem Fremdvergleichsgrundsatz genügt. Wenn, wie unter Ziffer 3.57 besprochen, Vergleichbarkeitsmängel verbleiben, kann es zweckmäßig sein, statistische Messgrößen der zentralen Tendenz zu verwenden, um diesen Punkt zu bestimmen (z. B. den Median, die Mittelwerte oder die gewichteten Durchschnitte usw., je nach den genauen Merkmalen der Datenreihe), um das Fehlerrisiko aufgrund unbekannter oder nichtquantifizierbarer verbleibender Vergleichbarkeitsmängel zu minimieren.

A.7.3. Extreme Ergebnisse: Vergleichbarkeitsüberlegungen

3.63. Extreme Ergebnisse könnten in Verlusten oder ungewöhnlich hohen Erträgen bestehen. Extreme Ergebnisse können sich auf die finanziellen Indikatoren auswirken, die bei der ausgewählten Methode betrachtet werden (z. B. die Bruttomarge bei der Anwendung eines Wiederverkaufspreises oder einen Nettogewinnindikator bei Anwendung einer geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode). Sie können auch andere Posten betreffen, z. B. außergewöhnliche Posten, die außerhalb der Betrachtung liegen, aber gleichwohl außergewöhnliche Umstände widerspiegeln könnten. Wenn eine oder mehrere der potenziellen Vergleichsgrößen extreme Ergebnisse aufweisen, wären weitere Prüfungen notwendig, um die Gründe für diese extremen Ergebnisse zu verstehen. Der Grund könnte in einem Mangel an Vergleichbarkeit oder in außerordentlichen Umständen bei einem ansonsten vergleichbaren fremden Dritten bestehen. Ein extremes Ergebnis kann ausgeschlossen werden, weil zuvor übersehene erhebliche Vergleichbarkeitsmängel ans Licht gekommen sind, jedoch nicht allein deshalb, weil die Ergebnisse der vorgeschlagenen „Vergleichsgröße" stark von den Ergebnissen abzuweichen scheinen, die für andere vorgeschlagene „Vergleichsgrößen“ beobachtet wurden.

3.64. Ein unabhängiges Unternehmen würde keine Verlustgeschäfte fortführen, wenn es nicht vernünftigerweise erwarten kann, in der Zukunft Gewinne zu erzielen. Vgl. Ziffer 1.149–1.151. Insbesondere einfache Funktionen oder solche mit geringem Risiko dürften keine Verluste über einen längeren Zeitraum generieren. Dies bedeutet jedoch nicht, dass Verlustgeschäfte niemals vergleichbar sein können. Im Allgemeinen sollten alle maßgeblichen Informationen genutzt werden und es sollte keine absolute Regel zur Berücksichtigung oder zum Ausschluss von Vergleichsgrößen mit Verlusten geben. Tatsächlich sind es die Gegebenheiten und Umstände des fraglichen Unternehmens, die über seinen Status als Vergleichsgröße entscheiden sollten, nicht sein finanzielles Ergebnis.

3.65. Im Allgemeinen sollte ein verlustbringender Fremdgeschäftsvorfall zu weiteren Überprüfungen Anlass geben, um festzustellen, ob er als Vergleichs-

wert herangezogen werden kann oder nicht. Zu den Umständen, die zum Ausschluss von Verlustgeschäftsvorfällen/Verluste ausweisenden Unternehmen aus der Liste der Vergleichsgrößen führen sollten, gehören Fälle, in denen die Verluste auf keine normalen Geschäftsbedingungen zurückgehen und in denen sich in den Verlusten der fremden Dritten ein Risikoniveau ausdrückt, das nicht mit dem vom Steuerpflichtigen in seinen konzerninternen Geschäftsvorfällen zugrunde gelegten Niveau vergleichbar ist. Verluste ausweisende Vergleichsunternehmen, die der Vergleichbarkeitsanalyse genügen, sollten jedoch nicht allein deshalb ausgeschlossen werden, weil sie Verluste ausweisen.

3.66. Eine ähnliche Untersuchung sollte für potenzielle Vergleichsunternehmen durchgeführt werden, die im Verhältnis zu anderen potenziellen Vergleichsunternehmen ungewöhnlich hohe Gewinne ausweisen.

B. Zeitfragen bei der Vergleichbarkeit

3.67. Zeitfragen bei der Vergleichbarkeit stellen sich hinsichtlich des Ursprungs-, Erhebungs- und Erstellungszeitpunkts der Informationen zu Vergleichbarkeitsfaktoren und vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen, die in einer Vergleichbarkeitsanalyse verwendet werden. Vgl. Ziffer 5.27 und 5.36. in Kapitel V wegen Erläuterungen zu Zeitfragen im Kontext der Anforderungen an die Verrechnungspreisdokumentation.

B.1. Ursprungszeitpunkt

3.68. Im Prinzip wird erwartet, dass Informationen hinsichtlich der Bedingungen der vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfälle, die im gleichen Zeitraum begonnen oder durchgeführt wurden wie der konzerninterne Geschäftsvorfall („zeitgleicher Fremdgeschäftsvorfall“), die verlässlichsten Informationen für eine Vergleichbarkeitsanalyse darstellen, weil sie zeigen, wie unabhängige Unternehmen sich in einem wirtschaftlichen Umfeld verhalten haben, das mit dem wirtschaftlichen Umfeld des konzerninternen Geschäftsvorfalls des Steuerpflichtigen identisch ist. Abhängig vom Zeitpunkt der Datenerhebung können Informationen zu zeitgleichen Fremdgeschäftsvorfällen in der Praxis möglicherweise nur eingeschränkt verfügbar sein.

B.2. Zeitpunkt der Datenerhebung

3.69. In manchen Fällen erstellen Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Durchführung ihrer konzerninternen Geschäftsvorfälle, d. h. ex ante, eine Verrechnungspreisdokumentation, um zu zeigen, dass sie hinreichende Anstrengungen unternommen haben, um den Fremdvergleichsgrundsatz zu befolgen (im Folgenden als „Arm’s length price-setting“-Ansatz bezeichnet), und zwar anhand von Informationen, die ihnen zu diesem Zeitpunkt vernünftigerweise zugänglich waren. Zu solchen Informationen gehören nicht nur Daten über

vergleichbare Geschäftsvorfälle aus früheren Jahren, sondern auch wirtschaftliche Veränderungen und Marktveränderungen, die sich möglicherweise zwischen den früheren Jahren und dem Jahr des konzerninternen Geschäftsvorfalls ereignet haben. In der Tat würden unabhängige Geschäftspartner unter vergleichbaren Umständen ihren Preis nicht allein auf der Basis von Vergangenheitswerten festlegen.

3.70. In anderen Fällen können die Steuerpflichtigen das tatsächliche Ergebnis ihrer konzerninternen Geschäftsvorfälle prüfen, um ex post zu zeigen, dass die Bedingungen dieser Geschäftsvorfälle dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprachen (im Folgenden „Arm's length outcome-testing"-Ansatz genannt). Eine solche Prüfung wird in der Regel im Zuge der Erstellung der Steuererklärung zum Jahresende durchgeführt.

3.71. Sowohl der „Arm's length price-setting"-Ansatz als auch der „Arm's length outcome-testing"-Ansatz sowie Kombinationen beider Ansätze sind in den OECD-Mitgliedstaaten anzutreffen. Die Frage der Doppelbesteuerung kann sich stellen, wenn ein konzerninterner Geschäftsvorfall zwischen zwei verbundenen Unternehmen stattfindet, in denen unterschiedliche Ansätze angewandt wurden und diese zu unterschiedlichen Ergebnissen führen, z. B. wegen einer Diskrepanz zwischen den im „Arm's length price-setting"-Ansatz berücksichtigten Markterwartungen und den tatsächlichen Ergebnissen, die im „Arm's length outcome-testing"-Ansatz beobachtet wurden. Vgl. Ziffer 4.38 und 4.39. Die zuständigen Behörden sind eingeladen, sich nach Kräften um die Lösung von Doppelbesteuerungsfragen zu bemühen, die sich aus unterschiedlichen Ansätzen der Staaten in Bezug auf Jahresendanpassungen ergeben könnten und die ihnen aufgrund eines Verständigungsverfahrens unterbreitet werden könnten (Artikel 25 des OECD-Musterabkommens).

B.3. Hohe Unsicherheit der Bewertung zu Beginn und unvorhersehbare Ereignisse

3.72. Es stellt sich die Frage, ob und falls ja, wie in der Verrechnungspreisanalyse zukünftige Ereignisse zu berücksichtigen sind, die zum Zeitpunkt der Untersuchung eines konzerninternen Geschäftsvorfalls nicht vorhersehbar waren, insbesondere wenn die Bewertung zu diesem Zeitpunkt höchst unsicher war. 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 Geschäftsvorfalls Rechnung zu tragen.

3.73. Die Ausführungen unter Ziffer 6.181–6.185, die Hinweise zur fremdvergleichskonformen Preisbestimmung für Geschäftsvorfälle mit immateriellen Werten geben, deren Bewertung zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls höchst

unsicher ist, lassen sich analog auf andere Arten von Geschäftsvorfällen mit Bewertungsunsicherheiten anwenden. Die Hauptfrage besteht dabei darin, ob die Bewertung von vornherein eine derart hohe Unsicherheit aufwies, dass die Beteiligten, hätte es sich um Fremdgeschäftsvorfälle gehandelt, einen Preisanpassungsmechanismus verlangt hätten, oder ob die Wertveränderung eine derart grundlegende Entwicklung darstellte, dass sie zu einer Neuverhandlung des Geschäftsvorfalls geführt hätte. Wo dies der Fall ist, hätte die Steuerverwaltung Grund dazu, den Fremdvergleichspreis für den Geschäftsvorfall auf der Grundlage einer Preisanpassungsklausel bzw. einer Neuverhandlung zu bestimmen, die in einem vergleichbaren Geschäftsvorfall zwischen unabhängigen Unternehmen vorgesehen worden wäre. In anderen Situationen, in denen kein Grund zur Annahme besteht, dass die Bewertung von vornherein eine derart hohe Unsicherheit aufwies, dass die Beteiligten eine Preisanpassungsklausel verlangt oder die Bedingungen der Vereinbarung neu verhandelt hätten, besteht für die Steuerverwaltung auch keine Veranlassung, eine solche Anpassung vorzunehmen, da dies eine unangemessene rückwirkende Beurteilung aufgrund nachträglicher Erkenntnisse darstellen würde. Das bloße Vorhandensein von Unsicherheiten sollte keine nachträgliche Anpassung erforderlich machen, ohne zu berücksichtigen, was unabhängige Unternehmen getan oder miteinander vereinbart hätten.

B.4. Daten aus Jahren, die dem Jahr des Geschäftsvorfalls folgen

3.74. Daten, die aus Jahren stammen, die dem Jahr des Geschäftsvorfalls folgen, können für die Analyse der Verrechnungspreise ebenfalls von Bedeutung sein, jedoch muss darauf geachtet werden, den Sachverhalt nicht rückwirkend aufgrund nachträglich gewonnener Erkenntnisse zu beurteilen. Daten aus Folgejahren können z. B. beim Vergleich der Lebenszyklen von Produkten aus konzerninternen Geschäftsvorfällen und Fremdgeschäftsvorfällen von Nutzen sein, wenn es darum geht festzustellen, ob der Geschäftsvorfall zwischen Fremden einen geeigneten Vergleichsmaßstab bildet, der bei der Anwendung einer bestimmten Methode herangezogen werden kann. Das Verhalten der Beteiligten in den Jahren nach dem Geschäftsvorfall ist auch bei der sachgerechten Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls von Bedeutung.

B.5. Daten aus mehreren Jahren

3.75. In der Praxis ist die Untersuchung von Daten aus mehreren Jahren bei einer Vergleichbarkeitsanalyse oft hilfreich, jedoch kein systematisches Erfordernis. Daten aus mehreren Jahren sollten herangezogen werden, wenn sie den Nutzen der Verrechnungspreisanalyse steigern. Es ist nicht zweckmäßig, verbindliche Leitlinien hinsichtlich der Anzahl der abzudeckenden Jahre in mehrjährigen Analysen festzulegen.

3.76. Um die dem konzerninternen Geschäftsvorfall zugrunde liegenden Gegebenheiten und Umstände vollständig zu verstehen, kann es im Allgemeinen nötig sein, Daten sowohl des geprüften Jahres als auch der Vorjahre zu untersuchen. Die Analyse dieser Informationen könnte Tatsachen zum Vorschein bringen, die die Ermittlung des Verrechnungspreises beeinflusst haben (oder hätten beeinflussen sollen). Die Verwendung von Daten aus Vorjahren zeigt etwa, ob vom Steuerpflichtigen ausgewiesene Verluste aus einem Geschäftsvorfall Teil einer Verlustserie aus ähnlichen Geschäftsvorfällen in der Vergangenheit sind, ob sie das Ergebnis besonderer wirtschaftlicher Bedingungen eines Vorjahrs sind, die einen Kostenanstieg im Folgejahr bewirkten, oder ob sie darauf zurückzuführen sind, dass ein Produkt das Ende seines Lebenszyklus erreicht hat. Eine derartige Analyse kann sich besonders dann als wichtig erweisen, wenn eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethode angewendet wird. Vgl. Ziffer 1.151 zur Nützlichkeit mehrjähriger Daten bei der Untersuchung von Verlustsituationen. Datensätze mehrerer Jahre können auch zum besseren Verständnis langfristiger Vereinbarungen beitragen.

3.77. Daten mehrerer Jahre sind auch insoweit nützlich, als sie über die maßgeblichen Geschäftstätigkeiten und Produktlebenszyklen von Vergleichsfällen Auskunft geben können. Unterschiedliche Geschäftstätigkeiten und Produktlebenszyklen können auf die Verrechnungspreisbedingungen eine erhebliche Auswirkung haben, die es bei der Feststellung der Vergleichbarkeit zu bewerten gilt. Die Daten aus den Vorjahren können aufzeigen, ob das unabhängige Unternehmen, das einen Vergleichsgeschäftsvorfall tätigt, durch vergleichbare wirtschaftliche Bedingungen auf ähnliche Weise betroffen war oder ob unterschiedliche Bedingungen in einem Vorjahr seinen Preis oder Gewinn so erheblich beeinflusst haben, dass es nicht zum Vergleich herangezogen werden sollte.

3.78. Daten aus mehreren Jahren können außerdem das Verfahren zur Auswahl von Vergleichswerten fremder Dritter verbessern, z. B. durch die Ermittlung von Ergebnissen, die auf eine erhebliche Abweichung von den grundlegenden Vergleichbarkeitsmerkmalen des untersuchten konzerninternen Geschäftsvorfalls hindeuten, was in manchen Fällen zur Ablehnung des Vergleichswerts oder zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten bei den Informationen über Dritte führt.

3.79. Die Verwendung von Daten aus mehreren Jahren beinhaltet nicht unbedingt die Nutzung mehrjähriger Durchschnittswerte. Mehrjährige Daten und Durchschnittswerte können jedoch unter gewissen Umständen dazu verwendet werden, die Zuverlässigkeit der Bandbreite zu verbessern. Vgl. Ziffer 3.57–3.62 wegen einer Erörterung der statistischen Instrumente.

C. Fragen der Befolgung und Mitwirkung (Compliance)

3.80. Eine Frage, die sich stellt, wenn die Notwendigkeit von Vergleichbarkeitsanalysen in die richtige Perspektive gerückt werden soll, ist der Umfang der einem Steuerpflichtigen zumutbaren Belastungen und Kosten, um mögliche Vergleichsgeschäftsvorfälle zu ermitteln und darüber detaillierte Informationen zu beschaffen. Es wird anerkannt, dass die Kosten der Informationsbeschaffung ein Problem darstellen können, insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen, jedoch auch für solche multinationalen Unternehmen, die eine sehr große Anzahl konzerninterner Geschäftsvorfälle in vielen Staaten abwickeln. Ziffer 4.28 sowie Kapitel V enthalten eine ausdrückliche Anerkennung der Notwendigkeit einer angemessenen Anwendung des Erfordernisses der Dokumentierung der Vergleichbarkeit.

3.81. Im Rahmen einer Vergleichbarkeitsanalyse ist es nicht notwendig, eine erschöpfende Suche nach sämtlichen möglicherweise relevanten Informationsquellen durchzuführen. Steuerpflichtige und Steuerverwaltungen sollten ihr Urteilsvermögen einsetzen, um zu entscheiden, ob bestimmte Vergleichswerte verlässlich sind.

3.82. Es gilt als gute Praxis für die Steuerpflichtigen, ein Verfahren einzurichten, um ihre Verrechnungspreise festzusetzen, zu beobachten und zu überprüfen, und zwar unter Berücksichtigung des Umfangs der Geschäftsvorfälle, ihrer Komplexität, der Höhe des Risikos sowie der Frage, ob sie in einem stabilen oder sich verändernden Umfeld stattfinden. Ein solcher praxisorientierter Ansatz würde einer pragmatischen Risikoabschätzungsstrategie oder einem Prinzip umsichtiger Unternehmensführung entsprechen. In der Praxis bedeutet dies, dass es für einen Steuerpflichtigen vernünftig sein kann, vergleichsweise weniger Mühe auf die Informationssuche über Vergleichswerte zu verwenden, wenn diese weniger bedeutsame oder weniger erhebliche konzerninterne Geschäftsvorfälle betreffen. Im Fall einfacher Geschäftsvorfälle, die in einem stabilen Umfeld durchgeführt werden und deren Merkmale identisch oder ähnlich bleiben, ist eine detaillierte Vergleichbarkeitsanalyse (einschließlich einer Funktionsanalyse) nicht unbedingt jedes Jahr notwendig.

3.83. Fragen der Verrechnungspreisbestimmung betreffen zunehmend auch kleine und mittlere Unternehmen, und die Zahl der grenzüberschreitenden Geschäftsvorfälle nimmt stetig zu. Wenngleich der Fremdvergleichsgrundsatz gleichermaßen auf kleine und mittlere Unternehmen sowie Geschäftsvorfälle anwendbar ist, können pragmatische Lösungen angebracht sein, um für jeden Verrechnungspreisfall eine angemessene Antwort zu finden.

Kapitel IV

Verwaltungsansätze zur Vermeidung und Beilegung von Verrechnungspreiskonflikten

A. Einleitung

4.1. Dieses Kapitel untersucht verschiedene Verwaltungsverfahren zur Verminderung von Verrechnungspreiskonflikten und zu deren Beilegung, wenn es zwischen den Steuerpflichtigen und ihren Steuerverwaltungen oder zwischen verschiedenen Steuerverwaltungen zu Streitigkeiten kommt. Derartige Konflikte können selbst dann eintreten, wenn die in diesen Leitlinien dargelegten Prinzipien für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes gewissenhaft befolgt werden. In Anbetracht der Komplexität einiger Verrechnungspreisfragen und der Schwierigkeit der Interpretation und Einschätzung der Umstände der einzelnen Fälle ist es möglich, dass die Steuerpflichtigen und die Steuerverwaltungen zu unterschiedlichen Schlussfolgerungen bezüglich der fremdüblichen Bedingungen der geprüften konzerninternen Geschäftsvorfälle gelangen.

4.2. Wenn zwei oder mehrere Steuerverwaltungen bei der Festlegung fremdvergleichskonformer Bedingungen unterschiedliche Standpunkte einnehmen, kann dies zu Doppelbesteuerung führen. Doppelbesteuerung ergibt sich, wenn dieselben Einkünfte von zwei oder mehreren Steuerverwaltungen in ihrer Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden, wobei diese Einkünfte bei verschiedenen Steuerpflichtigen (wirtschaftliche Doppelbesteuerung im Fall verbundener Unternehmen) oder bei einem einzigen Rechtsträger (juristische Doppelbesteuerung im Fall von Betriebsstätten) anfallen können. Doppelbesteuerung ist unerwünscht und sollte soweit möglich vermieden werden, da sie ein potenzielles Hindernis für die Entwicklung der internationalen Handels- und Investitionsflüsse darstellt. Die doppelte Berücksichtigung von Einkünften in der Bemessungsgrundlage von zwei oder mehreren Staaten bedeutet allerdings nicht immer, dass diese Einkünfte auch tatsächlich doppelt besteuert werden.

4.3. Dieses Kapitel erörtert mehrere Verwaltungsverfahren zur Beilegung von Streitigkeiten aufgrund von Verrechnungspreiskorrekturen und zur Vermeidung von Doppelbesteuerung. Abschnitt B erörtert die Verwaltungspraxis der Steuerverwaltungen in Verrechnungspreisangelegenheiten, insbesondere in Bezug auf Prüfungspraxis, Beweislast und Strafen. Abschnitt C erörtert die Frage der Gegenberichtigungen (Artikel 9 Absatz 2 des OECD-Musterabkommens) und das Verständigungsverfahren (Artikel 25). Abschnitt D beschreibt die Durchführung von Simultanbetriebsprüfungen durch zwei (oder mehrere) Steuerverwaltungen, um die Bestimmung, Bearbeitung und Lösung von Verrechnungspreisfällen (und anderen internationalen Steuerfragen) zu beschleunigen. Die Abschnitte E und F zeigen einige Möglichkeiten zur Verminderung von Verrechnungspreiskonflikten zwischen den Steuerpflichtigen und ihren Steuerverwaltungen auf. Abschnitt E erörtert die Möglichkeit, für bestimmte Steuerpflichtige Safe-Harbour-Regelungen zu treffen, und Abschnitt F behandelt Vorabverständigungen über die Verrechnungspreise (*advance pricing arrangements* – APA), durch die es möglich ist, die vom Steuerpflichtigen anzuwendenden Methoden und Bedingungen für die Bestimmung der Verrechnungspreise für konkrete konzerninterne Geschäftsvorfälle im Voraus festzulegen. Abschnitt G befasst sich kurz mit der Nutzung von Schiedsverfahren zur Beilegung von zwischenstaatlichen Verrechnungspreiskonflikten.

B. Verfahren zur Sicherstellung der Einhaltung der Verrechnungspreisvorschriften

4.4. Die Verfahren zur Sicherstellung der Einhaltung steuerrechtlicher Bestimmungen werden in jedem Mitgliedstaat entsprechend dessen eigenen innerstaatlichen Rechtsvorschriften und Verwaltungsverfahren entwickelt und umgesetzt. Die innerstaatliche Verwaltungspraxis verfolgt hier meist drei Hauptziele: *a)* die Möglichkeiten für nichtgesetzeskonformes Verhalten zu verringern (z. B. durch Quellensteuern und Mitteilungspflichten), *b)* gesetzeskonformes Verhalten konkret zu unterstützen (z. B. durch Aufklärung und Veröffentlichung von Leitlinien), und *c)* von nichtgesetzeskonformem Verhalten abzuschrecken. Aufgrund der innerstaatlichen Souveränität und der Besonderheiten der stark unterschiedlichen Steuersysteme verbleibt die Zuständigkeit für die Durchsetzung steuerrechtlicher Vorschriften bei den einzelnen Staaten. Die faire Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes erfordert jedoch klare Verfahrensregeln, um einen ausreichenden Schutz für den Steuerpflichtigen zu gewährleisten und sicherzustellen, dass die Steuereinnahmen nicht in Staaten verlagert werden, die übermäßig strenge Verfahrensregeln haben. Handelt es sich bei dem in einem Staat einer Prüfung unterzogenen Steuerpflichtigen um ein Mitglied eines multinationalen Konzerns, kann sich die innerstaatliche Verwaltungspraxis des prüfenden

Staats indessen auf andere Staaten auswirken. Dies könnte insbesondere bei grenzüberschreitenden Verrechnungspreisfragen der Fall sein, da die Verrechnungspreise Auswirkungen auf die Steuereinnahmen der Staaten der verschiedenen verbundenen Unternehmen haben, die an einem konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligt sind. Wenn eine Verrechnungspreisbestimmung von den anderen Staaten nicht in gleicher Form akzeptiert wird, kann der multinationale Konzern wie unter Ziffer 4.2 erörtert einer Doppelbesteuerung unterliegen. Die Steuerverwaltungen sollten deshalb bei der Anwendung ihrer innerstaatlichen Verfahren zur Durchsetzung der geltenden Vorschriften den Fremdvergleichsgrundsatz beachten und sich der Auswirkungen ihrer Verrechnungspreisvorschriften auf andere Staaten bewusst sein; auch sollten sie bestrebt sein, eine gerechte Aufteilung der Steuern zwischen den Staaten zu erleichtern und eine Doppelbesteuerung der Steuerpflichtigen zu verhindern.

4.5. Dieser Abschnitt behandelt drei Aspekte der Verrechnungspreispraxis, die besondere Beachtung finden sollten, um den Staaten zu helfen, ihre Verrechnungspreisvorschriften in einer den Steuerpflichtigen und den anderen Staaten gegenüber fairen Art und Weise zu vollziehen. Während es in anderen Bereichen in den OECD-Mitgliedstaaten allgemein übliche Verfahren zur Sicherstellung der Einhaltung der steuerrechtlichen Bestimmungen gibt – beispielsweise hinsichtlich der Nutzung des Rechtsmittelwegs oder von Sanktionen im Beweisverfahren, wenn von der Steuerverwaltung verlangte Auskünfte nicht erteilt werden –, werden diese drei Aspekte häufig Auswirkungen darauf haben, wie die Steuerverwaltungen anderer Staaten an Verständigungsverfahren herangehen und die Einhaltung ihrer eigenen Verrechnungspreisvorschriften durchsetzen. Diese drei Aspekte sind: Prüfungspraxis, Beweislast und Strafen. Die Bewertung dieser drei Aspekte wird von der Ausgestaltung der betreffenden Steuersysteme abhängen und daher zwangsläufig unterschiedlich sein; es ist folglich nicht möglich, einen einheitlichen und in allen Fällen passenden Katalog von Grundsätzen und Fragen aufzustellen. Stattdessen wird in diesem Abschnitt versucht, allgemeine Leitlinien bezüglich der Arten möglicherweise auftretender Probleme sowie sinnvolle Lösungsansätze für einen Ausgleich zwischen den Interessen der in einen Verrechnungspreisfall involvierten Steuerpflichtigen und Steuerverwaltungen aufzuzeigen.

B.1. Prüfungspraxis

4.6. Die Prüfungspraxis ist in den OECD-Ländern sehr unterschiedlich. Unterschiedliche Verfahren können auf Faktoren wie beispielsweise System und Aufbau der Steuerverwaltung, Fläche und Einwohnerzahl des Staats, Umfang des nationalen und internationalen Handels sowie kulturelle und historische Einflüsse zurückzuführen sein.

4.7. Im Hinblick auf die Prüfungspraxis können Verrechnungspreisfälle besondere Anforderungen sowohl an die Steuerverwaltungen als auch an die Steuerpflichtigen stellen. Verrechnungspreisfälle erfordern eine große Menge von Daten und können schwierige Beurteilungen hinsichtlich der Vergleichbarkeit, der Märkte sowie finanzieller und anderer branchenspezifischer Informationen erfordern. Einige Steuerverwaltungen verfügen deshalb über auf Verrechnungspreisfragen spezialisierte Betriebsprüfer, und Verrechnungspreisprüfungen können mehr Zeit in Anspruch nehmen als andere Prüfungen und nach gesonderten Verfahren ablaufen.

4.8. Da die Verrechnungspreisbestimmung keine exakte Wissenschaft ist, wird es nicht immer möglich sein, einen einzigen zutreffenden Fremdvergleichspreis zu ermitteln; vielmehr kann es, wie bereits in Kapitel III ausgeführt, erforderlich sein, den richtigen Preis innerhalb einer Bandbreite geeigneter Werte zu schätzen. Ebenso wird die Auswahl der Methoden zur Festsetzung von Verrechnungspreisen selten eindeutig sein. Die Steuerpflichtigen können vor besonderen Schwierigkeiten stehen, wenn die Steuerverwaltung die Anwendung einer Methode vorschlägt, etwa einer geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethode, die nicht der vom Steuerpflichtigen verwendeten Methode entspricht.

4.9. Bei einem schwierigen Verrechnungspreisfall kann selbst einem Steuerpflichtigen mit den besten Absichten aufgrund der Komplexität des zu beurteilenden Sachverhalts im guten Glauben ein Fehler unterlaufen. Und selbst ein Betriebsprüfer mit den besten Absichten kann aus einem Sachverhalt eine falsche Schlussfolgerung ziehen. Die Steuerverwaltungen sind aufgerufen, dies bei der Durchführung ihrer Verrechnungspreisprüfungen zu berücksichtigen. Dies hat zwei Konsequenzen. Erstens wird den Betriebsprüfern angeraten, in ihrer Betrachtungsweise flexibel zu sein und vom Steuerpflichtigen bei seiner Verrechnungspreisbestimmung keine unter den Umständen des Sachverhalts unrealistische Präzision zu verlangen. Zweitens sollten die Betriebsprüfer die vom Steuerpflichtigen bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes vorgenommene geschäftliche Beurteilung berücksichtigen, damit sich die Verrechnungspreisanalyse auf geschäftliche Realitäten stützt. Die Betriebsprüfer sollten deshalb ihre Verrechnungspreisanalyse zunächst aus dem Blickwinkel der Methode durchführen, die der Steuerpflichtige zur Festsetzung seiner Preise gewählt hat. Die Hinweise in Kapitel II Teil I zur Auswahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode können hier ebenfalls hilfreich sein.

4.10. Eine Steuerverwaltung sollte beim Einsatz ihrer Prüfungsressourcen auch das Preisfestsetzungsverfahren des Steuerpflichtigen beachten; so ist beispielsweise zu berücksichtigen, ob der multinationale Konzern auf Profit-Center-Basis tätig ist. Vgl. Ziffer 1.5.

B.2. Beweislast

4.11. Die Regeln über die Beweislast in Steuerfällen sind in den Mitgliedstaaten der OECD ebenso unterschiedlich wie die Prüfungspraxis. In den meisten Staaten liegt die Beweislast aufseiten der Steuerverwaltung, und zwar sowohl in ihren internen Verfahren mit dem Steuerpflichtigen (z. B. Veranlagungs- und Einspruchsverfahren) als auch im Fall von Rechtsstreitigkeiten. In einigen Staaten kann es zur Umkehr der Beweislast kommen, was es der Steuerverwaltung erlaubt, die steuerpflichtigen Einkünfte zu schätzen, wenn befunden wird, dass der Steuerpflichtige nicht nach Treu und Glauben gehandelt hat, etwa dann, wenn er Mitwirkungspflichten oder begründeten Aufforderungen zur Vorlage von Aufzeichnungen nicht nachgekommen ist oder wenn er falsche oder irreführende Steuererklärungen abgegeben hat. In anderen Staaten liegt die Beweislast beim Steuerpflichtigen. Diesbezüglich sind jedoch die Schlussfolgerungen unter den Ziffern 4.16 und 4.17 zu beachten.

4.12. Es sollte nicht außer Acht gelassen werden, welche Auswirkungen Beweislastregeln auf das Verhalten von Steuerverwaltung und Steuerpflichtigem haben. Wo beispielsweise aufgrund des innerstaatlichen Rechts die Beweislast bei der Steuerverwaltung liegt, kann es sein, dass für den Steuerpflichtigen keine gesetzliche Pflicht besteht, die Fremdvergleichskonformität seiner Verrechnungspreise nachzuweisen, sofern die Steuerverwaltung nicht einen Anscheinsbeweis dafür erbringt, dass seine Preisbestimmung nicht mit dem Fremdvergleichsgrundsatz im Einklang steht. Doch selbst in einem solchen Kontext ist die Steuerverwaltung berechtigt, vom Steuerpflichtigen die Vorlage seiner Aufzeichnungen zu verlangen, um die Prüfung vornehmen zu können. In einigen Staaten haben die Steuerpflichtigen eine vom Gesetz auferlegte Verpflichtung zur Zusammenarbeit mit der Steuerverwaltung. Falls ein Steuerpflichtiger seiner Mitwirkungspflicht nicht nachkommt, kann die Steuerverwaltung befugt sein, die Einkünfte des Steuerpflichtigen zu schätzen und den maßgeblichen Sachverhalt anhand von auf Erfahrungswerten gestützten Annahmen zu beurteilen. In einem solchen Kontext sollten die Steuerverwaltungen nicht einen derart hohen Grad an Mitwirkung verlangen, dass es für gewöhnliche Steuerpflichtige zu schwierig würde, ihrer Mitwirkungspflicht nachzukommen.

4.13. In Staaten, in denen die Beweislast beim Steuerpflichtigen liegt, sind die Steuerverwaltungen im Allgemeinen nicht frei, Veranlagungen gegenüber Steuerpflichtigen durchzuführen, die keine solide rechtliche Grundlage haben. Es wäre der Steuerverwaltung eines Staats, der den Fremdvergleichsgrundsatz anwendet, beispielsweise nicht möglich, eine Veranlagung vorzunehmen, bei der die steuerpflichtigen Einkünfte als fester Prozentsatz des Umsatzes berechnet werden, und dabei den Fremdvergleichsgrundsatz außer Acht zu lassen. Im Rechtsmittelverfahren ergibt sich in Staaten, in denen die Beweislast beim Steuerpflichtigen liegt, oft eine Beweislastverlagerung.

Wenn der Steuerpflichtige dem Gericht gegenüber stichhaltige Argumente und Nachweise vorbringt, die darauf schließen lassen, dass seine Verrechnungspreisbestimmung dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, kann die Beweislast rechtlich oder faktisch auf die Steuerverwaltung übergehen, die dann den Standpunkt des Steuerpflichtigen widerlegen und Argumente sowie Nachweise vorbringen muss, warum die Verrechnungspreisbestimmung des Steuerpflichtigen nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprach und warum die Veranlagung korrekt ist. Hat die Steuerverwaltung hingegen eine rechtlich einwandfreie Veranlagung durchgeführt und unternimmt ein Steuerpflichtiger kaum Anstrengungen, die Fremdvergleichskonformität seiner Verrechnungspreisbestimmung darzustellen, dann hat der Steuerpflichtige die ihm auferlegte Beweislastpflicht nicht erfüllt.

4.14. Bei Verrechnungspreisfragen stellen die unterschiedlichen Beweislastregeln in den OECD-Mitgliedstaaten ernste Probleme dar, wenn die aus diesen Regeln erwachsenden Rechte als Richtschnur für korrektes Verhalten herangezogen werden. Hier sei beispielsweise an den Fall gedacht, dass ein konzerninterner Geschäftsvorfall sowohl einen Staat, in dem die Beweislast aufseiten des Steuerpflichtigen liegt, als auch einen zweiten Staat betrifft, in dem die Beweislast bei der Steuerverwaltung liegt. Wenn nun die Beweislast das Verhalten bestimmt, könnte die Steuerverwaltung des ersten Staats eine vom Steuerpflichtigen hingenommene unbewiesene Behauptung bezüglich des Verrechnungspreises aufstellen, und es würde der Steuerverwaltung des zweiten Staats obliegen, diese Preisbestimmung zu widerlegen. Es könnte sein, dass weder der Steuerpflichtige im zweiten Staat noch die Steuerverwaltung des ersten Staats Anstrengungen zur Ermittlung eines geeigneten Fremdvergleichspreises unternimmt. Ein solches Verhalten kann zu erheblichen Konflikten wie auch zu Doppelbesteuerung führen.

4.15. Es sei derselbe Sachverhalt wie im Beispiel des vorstehenden Absatzes angenommen. Bestimmt wieder die Beweislast das Verhalten, kann es sein, dass ein Steuerpflichtiger im ersten Staat (ungeachtet seiner Beweislast und dieser Leitlinien), der eine Tochtergesellschaft eines Steuerpflichtigen im zweiten Staat ist, nicht imstande oder bereit ist, den Nachweis der Fremdvergleichskonformität seiner Verrechnungspreise zu erbringen. Die Steuerverwaltung im ersten Staat nimmt nach erfolgter Prüfung auf der Grundlage der ihr zur Verfügung stehenden Informationen nach Treu und Glauben eine Berichtigung vor. Die Muttergesellschaft im zweiten Staat ist nicht verpflichtet, ihrer Steuerverwaltung Informationen zu liefern, um nachzuweisen, dass die Verrechnungspreisbestimmung dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, da die Beweislast bei der Steuerverwaltung liegt. Dies führt dazu, dass es für die beiden Steuerverwaltungen schwierig sein wird, in einem Verfahren zwischen den zuständigen Behörden eine Einigung zu erzielen.

4.16. In der Praxis sollten weder die Staaten noch die Steuerpflichtigen die Beweislastregeln in der oben beschriebenen Weise zweckentfremden.

Aufgrund der Schwierigkeiten bei Verrechnungspreisanalysen wäre es sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Steuerverwaltungen sinnvoll, bei der Prüfung eines Verrechnungspreisfalls besondere Vorsicht walten zu lassen und von den Beweislastregeln zurückhaltenden Gebrauch zu machen. Im Sinne einer guten Praxis sollten die Beweislastregeln von den Steuerverwaltungen bzw. den Steuerpflichtigen insbesondere nicht zur Rechtfertigung grundloser und nicht nachvollziehbarer Behauptungen hinsichtlich der Verrechnungspreisbestimmung zweckentfremdet werden. Eine Steuerverwaltung sollte sich selbst dann bemühen aufzuzeigen, dass die von ihr vorgenommene Verrechnungspreisbestimmung dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, wenn die Beweislast beim Steuerpflichtigen liegt; desgleichen sollten sich die Steuerpflichtigen bemühen aufzuzeigen, dass ihre Verrechnungspreise dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, unabhängig davon bei wem die Beweislast liegt.

4.17. Der Kommentar zu Artikel 9 Absatz 2 des OECD-Musterabkommens stellt klar, dass der Staat, von dem eine Gegenberichtigung verlangt wird, diese nur dann vornehmen soll, wenn er der Auffassung ist, dass der berichtigte Gewinnbetrag wirklich dem Gewinn entspricht, der bei Geschäftsbeziehungen unter fremdüblichen Bedingungen erzielt worden wäre. Das heißt, dass bei Verfahren der zuständigen Behörden der Staat, der die Primärberichtigung vorgeschlagen hat, gegenüber dem anderen Staat den Nachweis zu erbringen hat, dass die Berichtigung „sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach […] gerechtfertigt" ist. Von beiden zuständigen Behörden wird erwartet, dass sie bei der Lösung von Verständigungsfällen die Zusammenarbeit suchen.

B.3. Strafen

4.18. Strafen zielen zumeist darauf ab, die Steuerpflichtigen von nichtgesetzeskonformem Verhalten abzuhalten, wobei es um verfahrensrechtliche Anforderungen gehen kann, etwa bezüglich der Erteilung notwendiger Informationen oder der Abgabe von Steuererklärungen, oder um die Ermittlung der Steuerschuld an sich. Strafen dienen im Allgemeinen dazu, Steuerverkürzungen und andere Formen der Nichteinhaltung geltender Vorschriften kostspieliger zu machen als deren Einhaltung. Der Ausschuss für Steuerfragen hat anerkannt, dass das vorrangige Ziel steuerbehördlicher Strafen darin besteht, gesetzeskonformes Verhalten zu fördern (OECD-Bericht *Taxpayers' Rights and Obligations*, 1990). Wenn eine Verständigung zur Aufhebung oder Herabsetzung einer Verrechnungspreiskorrektur führt, ist es wichtig, dass es auch Möglichkeiten gibt, eine von den Steuerverwaltungen verhängte Strafe aufzuheben oder herabzusetzen.

4.19. Beim Vergleich der verschiedenen nationalen Praktiken und Maßnahmen in Bezug auf Strafen ist Sorgfalt geboten. Zunächst ist bei jedem Vergleich zu beachten, dass Strafen, die denselben Zweck erfüllen, in ver-

schiedenen Staaten unter unterschiedlichen Bezeichnungen laufen können. Zweitens sollten die gesamten Maßnahmen eines Staats zur Sicherstellung der Steuerehrlichkeit berücksichtigt werden. Wie bereits angeführt, hängen die nationalen Verfahren zur Durchsetzung der steuerrechtlichen Vorschriften vom gesamten Steuersystem des jeweiligen Staats ab, und beruhen auf einer Beurteilung der innerstaatlichen Notwendigkeiten und Fragen der Ausgewogenheit, etwa bei der Wahl zwischen steuerlichen Maßnahmen, die Möglichkeiten für nichtgesetzeskonformes Verhalten beseitigen oder begrenzen (z. B. eine Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen gegenüber der Steuerverwaltung und eine Beweislastumkehr in Fällen, in denen festgestellt wird, dass ein Steuerpflichtiger nicht nach Treu und Glauben gehandelt hat), und abschreckend wirkenden finanziellen Nachteilen (im Fall einer Steuerverkürzung beispielsweise die Erhebung eines Steuerzuschlags zusätzlich zur Begleichung des Steuerfehlbetrags). Die Art der Steuerstrafen kann auch vom Rechtssystem eines Staats beeinflusst werden. In den meisten Staaten gibt es keine verschuldensunabhängigen Strafen (*no-fault penalities*); in einigen Staaten würde die Verhängung einer verschuldensunabhängigen Strafe beispielsweise gegen die grundlegenden Prinzipien des Rechtssystems verstoßen.

4.20. Die Staaten haben verschiedene Arten von Strafen eingeführt. Bei diesen nachteiligen Rechtsfolgen kann es sich um verwaltungsrechtliche oder strafrechtliche Nachteile handeln; Letztere kommen grundsätzlich nur in Fällen schweren Betrugs zur Anwendung und stellen üblicherweise hohe Anforderungen an die Nachweise der Partei, die die Strafe festsetzt (d. h. die Steuerverwaltung). In sämtlichen OECD-Mitgliedstaaten sind strafrechtliche Folgen nicht die wichtigsten Methoden zur Sicherstellung der Steuerehrlichkeit. Verwaltungsrechtlich begründete Nachteile sind häufiger anzutreffen und üblicherweise als Geldbuße ausgestaltet (wenngleich, wie bereits erörtert, neben Geldbußen noch andere nachteilige Rechtsfolgen eintreten können, wie die Umkehr der Beweislast, wenn etwa verfahrensrechtliche Vorschriften nicht eingehalten werden oder wenn der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht nicht nachkommt, und eine wirksame Rechtsfolge in Form einer ermessensgerechten Berichtigung erfolgt).

4.21. Einige verwaltungsrechtliche Nachteile sollen die Einhaltung verfahrensrechtlicher Vorschriften sicherstellen, wie etwa die zeitgerechte Abgabe von Steuererklärungen und die Erteilung von Auskünften. Solche Nachteile sind zumeist betragsmäßig klein und beruhen auf einem festen Betrag, der für jeden Tag angesetzt werden kann, an dem beispielsweise der Erklärungspflicht nicht nachgekommen wird. Die schwerwiegenderen verwaltungsrechtlichen Folgen beziehen sich auf Fälle von Steuerverkürzungen.

4.22. Wenn einige Staaten von einer „Strafe“ sprechen, kann die gleiche oder eine ähnliche Maßnahme von einem anderen Staat als „Zinsen“ bezeich-

net werden. Die „Strafvorschriften“ einiger Staaten können deshalb für Fälle zu niedrig ausgewiesener Einkünfte, die zu einer verspäteten Steuerzahlung nach dem Fälligkeitstag führen, einen „Steuerzuschlag“ oder „Zinsen“ vorsehen. Diese Maßnahmen sollen zumeist sicherstellen, dass die Steuerverwaltung nachträglich wenigstens den tatsächlichen Zeitwert des ausstehenden Geld- (bzw. Steuer-)betrags erhält.

4.23. Verwaltungsrechtliche Geldbußen wegen Steuerverkürzung werden häufig durch einen oder mehrere der nachstehenden Umstände ausgelöst: bestimmte Grenzbeträge übersteigende Steuerverkürzungen, fahrlässiges Verhalten des Steuerpflichtigen oder vorsätzliche Steuerhinterziehung (auch Betrug zählt hierzu, obwohl Betrug wesentlich ernstere strafrechtliche Sanktionen zur Folge haben kann). Viele OECD-Mitgliedstaaten verhängen verwaltungsrechtliche Geldbußen bei Fahrlässigkeit oder Vorsatz, wohingegen nur wenige Staaten Steuerverkürzungen bestrafen, wenn kein schuldhaftes Verhalten vorliegt.

4.24. In abstrakter Form ist es schwer, ein Urteil darüber abzugeben, ob eine verwaltungsrechtliche Geldbuße exzessiv ist oder nicht. In den Mitgliedstaaten der OECD werden verwaltungsrechtliche Geldbußen für eine Steuerverkürzung häufig als Prozentsatz dieser Steuerverkürzung berechnet, wobei sich dieser meist zwischen 10 % und 200 % bewegt. In den meisten OECD-Mitgliedstaaten steigt der Strafsatz mit der Schwere des für die Verhängung der Strafe maßgeblichen Tatbestands. So können beispielsweise höhere Strafsätze nur verhängt werden, wenn dem Steuerpflichtigen ein hohes Verschulden nachgewiesen werden kann, wie etwa eine vorsätzliche Steuerhinterziehung. Werden „verschuldensunabhängige“ Strafen angewendet, geschieht dies üblicherweise zu geringeren Sätzen als in Fällen, in denen ein Verschulden des Steuerpflichtigen vorliegt (vgl. Ziffer 4.28).

4.25. Es ist den OECD-Mitgliedstaaten ein Anliegen, die Einhaltung der Verrechnungspreisvorschriften zu verbessern, und dabei kann ein sachgerechter Einsatz von Strafmitteln von Bedeutung sein. Allerdings ist aufgrund der besonderen Gegebenheiten in Verrechnungspreisfällen Sorgfalt geboten, um sicherzustellen, dass die Handhabung der in solchen Fällen verhängten Sanktionen gerecht und für den Steuerpflichtigen keine ungerechtfertigt hohen Belastungen entstehen lässt.

4.26. Da grenzüberschreitende Verrechnungspreisfragen die Bemessungsgrundlagen zweier Staaten berühren, können übermäßig strenge Strafvorschriften in einem Staat die Steuerpflichtigen dazu verleiten, ihre steuerpflichtigen Einkünfte in diesem Staat zu hoch auszuweisen, was Artikel 9 zuwiderläuft. Geschieht dies, verfehlen die Strafvorschriften ihr vorrangiges Ziel der Förderung gesetzeskonformen Verhaltens und führen zu einer anderen Art nichtgesetzeskonformen Verhaltens – nämlich zur Nichteinhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes und zu einem unvollständigen Ausweis der

Einkünfte im anderen Staat. Alle OECD-Mitgliedstaaten sollten daher sicherstellen, dass ihre Verfahren zur Durchsetzung der Verrechnungspreisvorschriften nicht auf eine Art und Weise gehandhabt werden, die den Zielen des OECD-Musterabkommens zuwiderläuft, um die vorstehend erwähnten Verzerrungen zu vermeiden.

4.27. Die OECD-Mitgliedstaaten sind im Allgemeinen der Auffassung, dass die Gerechtigkeit von Strafvorschriften danach zu beurteilen ist, ob die verhängten Strafen in einem angemessenen Verhältnis zum begangenen Rechtsverstoß stehen. Dies bedeutet beispielsweise, dass die Strenge einer Strafe am Tatbestand zu bemessen ist, für den sie verhängt werden soll, und dass die Bedingungen für die Verhängung einer Strafe umso strenger gehandhabt werden müssen, je härter die Strafe ist.

4.28. Da Strafen nur einen von vielen verwaltungs- und verfahrensrechtlichen Aspekten eines Steuersystems darstellen, ist es schwierig, über die Gerechtigkeit einer bestimmten Sanktion zu urteilen, ohne auch die anderen Aspekte des Steuersystems zu berücksichtigen. Dennoch stimmen die OECD-Mitgliedstaaten darin überein, dass ungeachtet solcher anderer Aspekte des Steuersystems eines bestimmten Staats folgende Schlussfolgerungen zu ziehen sind. Erstens würde eine erhebliche „verschuldensunabhängige“ Strafe, die nur deshalb verhängt würde, weil ein bestimmter Betrag zu niedrig ausgewiesen wurde und dies auf einen im guten Glauben unterlaufenen Irrtum und nicht auf Fahrlässigkeit oder Vorsatz zurückzuführen ist, einer ungerechtfertigten Härte gleichkommen. Zweitens wäre es ungerecht, beträchtliche Strafen über Steuerpflichtige zu verhängen, die sich redlich und in angemessener Weise bemüht haben, die Bedingungen ihrer Geschäftsbeziehungen zu verbundenen Unternehmen entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz festzulegen. Insbesondere wäre es unangebracht, einem Steuerpflichtigen deshalb eine Verrechnungspreisstrafe aufzuerlegen, weil er für ihn unzugängliche Daten nicht beachtet hat oder weil er eine Verrechnungspreismethode nicht angewendet hat, die für ihn unzugängliche Daten erfordert hätte. Die Steuerverwaltungen sind aufgefordert, diese Erwägungen bei der Anwendung ihrer Strafbestimmungen zu berücksichtigen.

C. Gegenberichtigungen und das Verständigungsverfahren: Artikel 9 und Artikel 25 des OECD-Musterabkommens[1]

C.1. Das Verständigungsverfahren

4.29. Das Verständigungsverfahren ist ein bewährtes Instrument, mit dessen Hilfe die Steuerverwaltungen über die Beilegung von Streitfällen bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen beraten. Dieses in Artikel 25 des OECD-Musterabkommens beschriebene und durch diesen Artikel eingesetzte Verfahren kann auch zur Beseitigung von Doppelbesteuerungen verwendet werden, die aus Verrechnungspreiskorrekturen entstehen.

4.30. Artikel 25 zeigt drei verschiedene Bereiche auf, in denen Verständigungsverfahren im Allgemeinen angewendet werden. Der erste unter die Absätze 1 und 2 des Artikels fallende Bereich umfasst Fälle, in denen eine „dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung" erfolgt. Verfahren in diesem Bereich werden üblicherweise vom Steuerpflichtigen angeregt. Die

1. Die Mitglieder des Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) haben sich auf einen Mindeststandard in Bezug auf die Beilegung abkommensbezogener Streitigkeiten geeinigt. Kapitel IV Abschnitt C ist nicht als Erläuterung des Mindeststandards gedacht, und deshalb kann nicht gefolgert werden, dass alle Mitglieder des Inclusive Framework den in diesem Abschnitt aufgeführten Leitlinien zustimmen, es sei denn, eine bestimmte Aussage wäre ausdrücklich als Punkt des Mindeststandards gekennzeichnet. Der Mindeststandard hat drei allgemeine Ziele: 1. Die Staaten sollen sicherstellen, dass die Abkommensverpflichtungen in Bezug auf das Verständigungsverfahren vollständig und nach Treu und Glauben umgesetzt und die im Verständigungsverfahren zu regelnden Fälle zügig abgeschlossen werden; 2. die Staaten sollen sicherstellen, dass Verwaltungsverfahren zur Verhinderung und zügigen Beilegung abkommensbezogener Streitigkeiten beitragen; und 3. die Staaten sollen sicherstellen, dass Steuerpflichtige, auf die Artikel 25 Absatz 1 zutrifft, Zugang zum Verständigungsverfahren haben. Die einzelnen Punkte des Mindeststandards werden erläutert in OECD (2015), *Verbesserung der Effizienz von Streitbeilegungsmechanismen, Aktionspunkt 14 – Abschlussbericht 2015*, OECD/G20-Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris. Der Mindeststandard wird durch eine Reihe optimaler Verfahrensweisen (zu denen sich nicht alle Mitglieder des Inclusive Framework verpflichtet haben) ergänzt, um Hemmnisse zu beseitigen, die die Beilegung abkommensbezogener Streitigkeiten durch das Verständigungsverfahren verhindern. Wenngleich derzeit nicht zwischen allen Mitgliedern des Inclusive Framework Einigkeit über die Einführung eines obligatorischen, verbindlichen Schiedsverfahrens zum zügigen Abschluss von im Verständigungsverfahren zu regelnden Fällen besteht, hat eine große Zahl von Staaten die Einführung und Umsetzung eines obligatorischen, verbindlichen Schiedsverfahrens zugesagt.

beiden anderen Bereiche, die nicht unbedingt den Steuerpflichtigen betreffen müssen, werden in Absatz 3 behandelt und berühren Fragen der „Auslegung oder Anwendung des Abkommens" und die Beseitigung der Doppelbesteuerung in Fällen, die sonst im Abkommen nicht behandelt werden. Ziffer 10 des Kommentars zu Artikel 25 stellt klar, dass Artikel 25 von den zuständigen Behörden nicht nur zur Lösung von Problemen der juristischen Doppelbesteuerung, sondern auch der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung angewendet werden soll, die sich aufgrund von Verrechnungspreisberichtigungen nach Artikel 9 Absatz 1 ergeben.

4.31. Der 2008 in das OECD-Musterabkommen aufgenommene Absatz 5 des Artikels 25 sieht vor, dass in Fällen, die Gegenstand eines Verständigungsverfahrens sind und in denen die zuständigen Behörden nicht imstande sind, innerhalb von zwei Jahren ab Einleitung des Verfahrens nach Artikel 25 Absatz 1 eine Einigung herbeizuführen, die noch offenen Fragen auf Antrag der Person, die den Fall unterbreitet hat, im Wege eines Schiedsverfahrens gelöst werden. Diese Ausweitung des Verständigungsverfahrens stellt sicher, dass in Fällen, in denen die zuständigen Behörden über eine oder mehrere Fragen, die die Regelung des Falls behindern, keine Einigung erzielen können, der Streitfall dennoch geklärt werden kann, indem diese Fragen dem Schiedsverfahren unterworfen werden. Wurden eine oder mehrere Fragen gemäß dieser Bestimmung dem Schiedsverfahren unterworfen, ist der Schiedsspruch für beide Staaten verbindlich, hat die Besteuerung aller unmittelbar von dem Fall betroffenen Personen mit der Entscheidung über die dem Schiedsverfahren unterworfenen Fragen im Einklang zu stehen und werden die im Schiedsverfahren getroffenen Entscheidungen in der diesen Personen vorgelegten Verständigungsregelung berücksichtigt, es sei denn, dass eine unmittelbar von dem Fall berührte Person die Verständigungsregelung, mit der der Schiedsspruch umgesetzt wird, nicht akzeptiert. Enthält ein bestimmtes bilaterales Abkommen keine Schiedsklausel, die Artikel 25 Absatz 5 entspricht, sind die zuständigen Behörden nicht verpflichtet, eine Einigung herbeizuführen, um ihren Konflikt beizulegen; Artikel 25 Absatz 2 verlangt nur, dass die zuständigen Behörden „sich bemühen, den Fall durch Verständigung […] zu regeln". Die zuständigen Behörden sind aufgrund konfligierender innerstaatlicher Gesetze oder weil das innerstaatliche Recht den Verhandlungsspielraum der Steuerverwaltung einschränkt, möglicherweise nicht imstande, eine Einigung herbeizuführen. Auch wenn eine obligatorische verbindliche Schiedsklausel entsprechend Artikel 25 Absatz 5 in einem bestimmten bilateralen Abkommen fehlt, können die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten dennoch in gegenseitigem Einvernehmen ein allgemein gültiges oder für einen konkreten Fall vorgesehenes verbindliches Schiedsverfahren einführen (vgl. Ziffer 69 des Kommentars zu Artikel 25 des OECD-Musterabkommens). Ferner ist zu beachten, dass die Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften am 23. Juli 1990 ein multilaterales Übereinkommen über die Beseitigung der

Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen[2] (das Schiedsübereinkommen) unterzeichneten; das Schiedsübereinkommen, das am 1. Januar 1995 in Kraft trat, sieht einen Schiedsmechanismus zur Beilegung von Verrechnungspreiskonflikten zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union vor.

C.2. Gegenberichtigungen: Artikel 9 Absatz 2

4.32. Um bei Verrechnungspreisfällen eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, können die Steuerverwaltungen Ersuchen um eine Gegenberichtigung, wie in Artikel 9 Absatz 2 beschrieben, prüfen. Eine solche Gegenberichtigung, die in der Praxis im Rahmen eines Verständigungsverfahrens herbeigeführt werden kann, kann Doppelbesteuerung mildern oder vermeiden, wenn eine Steuerverwaltung die steuerpflichtigen Gewinne einer Gesellschaft deshalb erhöht (d. h. eine Primärberichtigung vornimmt), weil sie auf Geschäftsvorfälle, an denen ein verbundenes Unternehmen in einem zweiten Staat beteiligt ist, den Fremdvergleichsgrundsatz anwendet. Die Gegenberichtigung sieht in einem solchen Fall so aus, dass die Steuerverwaltung des zweiten Staats die Steuerschuld dieses verbundenen Unternehmens herabsetzt, damit die Gewinnaufteilung zwischen den beiden Staaten mit der Primärberichtigung übereinstimmt und keine Doppelbesteuerung eintritt. Es ist auch möglich, dass die Steuerverwaltung des ersten Staats dazu bereit ist, die Primärberichtigung im Zuge des Verständigungsverfahrens mit der Steuerverwaltung des zweiten Staats herabzusetzen (oder zu beseitigen); in diesem Fall wäre die Gegenberichtigung niedriger (oder vielleicht nicht erforderlich). Zu beachten ist allerdings, dass der Zweck einer Gegenberichtigung nicht darin besteht, dem multinationalen Konzern einen größeren Vorteil zu verschaffen, als er gehabt hätte, wenn die konzerninternen Geschäftsvorfälle von Beginn an unter fremdvergleichskonformen Bedingungen stattgefunden hätten.

4.33. Artikel 9 Absatz 2 sieht ausdrücklich vor, dass die zuständigen Behörden nötigenfalls über die Vornahme von angemessenen Gegenberichtigungen beraten. Dies bestätigt, dass das in Artikel 25 vorgesehene Verständigungsverfahren dazu verwendet werden kann, Gegenberichtigungsersuchen zu behandeln. Vgl. Ziffer 10 des Kommentars zu Artikel 25 des OECD-Musterabkommens (wonach die gemäß Artikel 9 Absatz 2 vorzunehmenden Gegenberichtigungen im Anwendungsbereich des Verständigungsverfahrens liegen, sowohl was die Beurteilung ihrer Begründetheit als auch was die Bestimmung ihrer Höhe betrifft). Die Überschneidung zwischen den beiden Artikeln hat die OECD-Mitgliedstaaten jedoch zu Überlegungen veranlasst, ob das Verständigungsverfahren zur Herbeiführung von Gegenberichtigungen angewendet werden kann, wenn das zwischen zwei Vertragsstaaten bestehende bila-

2. Übereinkommen 90/436/EWG.

terale Doppelbesteuerungsabkommen keine Artikel 9 Absatz 2 entsprechende Bestimmung enthält. In den Ziffern 11 und 12 des Kommentars zu Artikel 25 des OECD-Musterabkommens ist ausdrücklich die Auffassung der meisten Mitgliedstaaten der OECD festgehalten, wonach das Verständigungsverfahren auch dann auf Fälle von Verrechnungspreisberichtigungen, einschließlich der Frage, ob eine Gegenberichtigung vorgenommen werden sollte, angewendet wird, wenn eine Artikel 9 Absatz 2 entsprechende Bestimmung fehlt. Ziffer 12 führt an, dass die Staaten, die diese Auffassung nicht teilen, in der Praxis in den meisten Fällen im Zusammenhang mit nach Treu und Glauben handelnden Unternehmen (*bona fide companies*), Wege finden, um bei wirtschaftlicher Doppelbesteuerung durch Anwendung innerstaatlicher Rechtsvorschriften Abhilfe zu schaffen.

4.34. Gemäß Artikel 9 Absatz 2 kann ein Vertragsstaat eine Gegenberichtigung entweder in der Weise vornehmen, dass unter Berücksichtigung des maßgebenden berichtigten Preises die in diesem Staat der Besteuerung unterliegenden Gewinne des verbundenen Unternehmens neu berechnet werden oder dass keine derartige Neuberechnung erfolgt, jedoch dem verbundenen Unternehmen eine Entlastung von den in diesem Staat erhobenen Steuern in Höhe des zusätzlichen Steuerbetrags gewährt wird, den der andere Staat gestützt auf die Verrechnungspreisberichtigung beim dortigen Unternehmen erhoben hat. Die erste Methode ist in den OECD-Mitgliedstaaten bei weitem die üblichere.

4.35. Ohne einen Schiedsspruch aus einem Artikel 25 Absatz 5 entsprechenden Schiedsverfahren, der eine Gegenberichtigung vorsieht, besteht keine Pflicht zur Vornahme einer Gegenberichtigung, was sich aus dem Grundsatz ergibt, dass für die Steuerverwaltungen im Verständigungsverfahren kein Einigungszwang besteht. Aufgrund des Artikels 9 Absatz 2 soll eine Steuerverwaltung nur insoweit eine Gegenberichtigung vornehmen, als sie die Primärberichtigung dem Grunde und der Höhe nach für gerechtfertigt hält. Der nichtobligatorische Charakter von Gegenberichtigungen ist nötig, damit die Steuerverwaltung des einen Staates nicht gezwungen ist, die Folgen einer willkürlichen oder unmotivierten Berichtigung durch den anderen Staat zu akzeptieren. Dies ist auch für die Aufrechterhaltung der steuerlichen Souveränität eines jeden Mitgliedstaates der OECD wichtig.

4.36. Wenn eine Steuerverwaltung einer Gegenberichtigung zugestimmt hat, muss bestimmt werden, ob die Berichtigung für das Jahr erfolgen soll, in dem die der Berichtigung zugrunde liegenden konzerninternen Geschäftsvorfälle getätigt wurden, oder für ein anderes Jahr, wie etwa das Jahr, in dem die Primärberichtigung vorgenommen wurde. Dies wirft auch vielfach die Frage auf, inwieweit der Steuerpflichtige in dem Staat, der der Vornahme einer Gegenberichtigung zugestimmt hat, Anspruch auf Zinsen für die zu viel gezahlten Steuern hat (dies wird in Ziffer 4.65–4.67 erörtert). Der erste Ansatz ist zweckmäßiger, da er zu einem periodengerechten Ausweis der

Einkünfte und Aufwendungen führt und besser die wirtschaftliche Situation widerspiegelt, die bei fremdvergleichskonformen konzerninternen Geschäftsvorfällen bestanden hätte. Ist jedoch die Zeitspanne zwischen dem von der Berichtigung betroffenen Jahr und dem Jahr ihrer Annahme durch den Steuerpflichtigen oder einer endgültigen Gerichtsentscheidung sehr lang, sollte die Steuerverwaltung flexibel genug sein, eine Gegenberichtigung für das Jahr der Annahme oder der Entscheidung über die Primärberichtigung zuzulassen. Diese Herangehensweise setzt innerstaatliche Rechtsvorschriften zu ihrer Umsetzung voraus. Auch wenn dieses Vorgehen üblicherweise nicht vorzuziehen ist, könnte es sich in Ausnahmefällen als sachgerechte Maßnahme zur Vereinfachung der Umsetzung und Vermeidung von Fristenhindernissen erweisen.

4.37. Gegenberichtigungen können ein sehr wirksames Mittel zur Entlastung von einer Doppelbesteuerung sein, die auf Verrechnungspreiskorrekturen zurückzuführen ist. Wird ein Verständigungsverfahren eingeleitet, bemühen sich die OECD-Mitgliedstaaten generell nach Treu und Glauben um die Herbeiführung einer Einigung. Durch das Verständigungsverfahren können die Steuerverwaltungen Probleme in einem Kontext ansprechen, in dem sie sich nicht als Streitparteien gegenüberstehen, und erzielen dabei vielfach eine einvernehmliche Lösung, die im Interesse aller Beteiligten liegt. Es erlaubt den Steuerverwaltungen zudem, auch andere steuerrechtliche Fragen zu berücksichtigen, wie etwa solche der Quellenbesteuerung.

4.38. Zumindest ein OECD-Mitgliedstaat kennt ein Verfahren, das die Notwendigkeit von Primärberichtigungen dadurch verringern könnte, dass es dem Steuerpflichtigen gestattet, bei einem konzerninternen Geschäftsvorfall für steuerliche Zwecke einen nach seiner Auffassung fremdvergleichskonformen Preis auszuweisen, obwohl dieser von dem tatsächlich zwischen den verbundenen Unternehmen verrechneten Preis abweicht. Eine derartige, gelegentlich als „kompensierende Anpassung" (*compensating adjustment*) bekannte Korrektur müsste noch vor Abgabe der Steuererklärung vorgenommen werden. Kompensierende Anpassungen können einen fremdvergleichskonformen Ausweis der steuerpflichtigen Einkünfte erleichtern, wenn man anerkennt, dass zum Zeitpunkt der von den verbundenen Unternehmen vorgenommenen Preisfestsetzung für die konzerninternen Geschäftsvorfälle noch keine Informationen über vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle vorlagen. Dem Steuerpflichtigen wird somit zur Abgabe einer korrekten Steuererklärung gestattet, eine kompensierende Anpassung vorzunehmen, mit der der Unterschied zwischen dem Fremdvergleichspreis und dem tatsächlich in den Geschäftsbüchern und Aufzeichnungen ausgewiesenen Preis erfasst würde.

4.39. Kompensierende Anpassungen werden jedoch von den meisten Mitgliedstaaten der OECD deshalb nicht anerkannt, weil aus der Steuererklärung die tatsächlichen Geschäftsvorfälle ersichtlich sein sollten. Wenn kompensierende Anpassungen im Staat des einen verbundenen

Unternehmens zulässig (bzw. vorgeschrieben) sind, während sie im Staat des anderen verbundenen Unternehmens nicht zulässig sind, kann dies zu Doppelbesteuerung führen, da bei Fehlen einer Primärberichtigung eine Gegenberichtigung möglicherweise nicht vorgenommen werden kann. Um Schwierigkeiten zu lösen, die sich aus kompensierenden Anpassungen ergeben, kann auf das Verständigungsverfahren zurückgegriffen werden, und die zuständigen Behörden sind eingeladen, sich nach Kräften um die Lösung von Doppelbesteuerungsfällen zu bemühen, die sich aus unterschiedlichen Ansätzen der Staaten in Bezug auf derartige Jahresendanpassungen ergeben können.

C.3. Verfahrensbezogene Bedenken

4.40. Obwohl durch Gegenberichtigungen und Verständigungsverfahren nachweislich ein Großteil der Verrechnungspreiskonflikte gelöst werden kann, wurden von den Steuerpflichtigen in diesem Zusammenhang ernste Bedenken geäußert. Da Verrechnungspreisfragen besonders komplex sind, äußerten die Steuerpflichtigen z. B. Bedenken, dass die Verfahren möglicherweise keinen ausreichenden Schutz vor Doppelbesteuerung bieten. Diesen Bedenken wurde in erster Linie durch die Ergänzung des Artikels 25 um einen neuen Absatz 5 im 2008 aktualisierten OECD-Musterabkommen Rechnung getragen, der einen Mechanismus einführt, der den Steuerpflichtigen die Beantragung eines Schiedsverfahrens in ungelösten Fragen ermöglicht, die die Erzielung einer Verständigung durch die zuständigen Behörden innerhalb eines Zeitraums von zwei Jahren verhindert haben. Im Kommentar zu Artikel 25 wird ferner der Einsatz ergänzender Mechanismen für die Lösung von Streitfällen zusätzlich zum Schiedsverfahren wohlwollend diskutiert, darunter Schlichtungsverfahren und die Überweisung von Sachstreitigkeiten an sachverständige Dritte.

4.41. Die Steuerpflichtigen äußerten auch Befürchtungen, dass ihre Fälle möglicherweise nicht aufgrund des jeweiligen individuellen Sachverhalts, sondern unter Bezugnahme auf eine Abwägung der Ergebnisse anderer Fälle gelöst werden. Eine etablierte gute Praxis bei der Lösung von Verständigungsfällen ist, dass eine zuständige Behörde die Verständigungsgespräche mit den anderen zuständigen Behörden in einer auf Prinzipien basierenden, gerechten und objektiven Art und Weise führt, wobei jeder Fall aufgrund des jeweiligen Sachverhaltes und nicht unter Bezugnahme auf die Ergebnisse anderer Fälle entschieden wird. Soweit anwendbar, stellen diese Leitlinien und die im Bericht zu BEPS-Aktionspunkt 14 aufgeführten Vorschläge (unter Berücksichtigung des Unterschieds zwischen dem Mindeststandard und den Best Practices bzw. optimalen Verfahrensweisen) eine angemessene Grundlage für die Entwicklung eines auf Prinzipien basierenden Ansatzes dar. Des Weiteren kann die Befürchtung bestehen, dass ein Staat, der um eine Gegenberichtigung ersucht wird, darauf mit Repressalien oder anderen

kompensierenden Maßnahmen reagieren könnte. Es ist nicht Absicht der Steuerverwaltungen, zu Repressalien zu greifen; derartige Befürchtungen seitens der Steuerpflichtigen könnten auf eine unzureichende Kommunikation über diesen Umstand zurückzuführen sein. Die Steuerverwaltungen sollten deshalb Schritte unternehmen, um den Steuerpflichtigen die Gewissheit zu geben, dass sie dergleichen nicht zu befürchten haben und dass jeder Fall in Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz nach den Gegebenheiten des jeweiligen Sachverhalts entschieden wird. Steuerpflichtige sollten nicht davon abgeschreckt werden, in Fällen von Artikel 25 die Einleitung eines Verständigungsverfahrens zu veranlassen.

4.42. Einige der Bedenken, die im Zusammenhang mit dem Verständigungsverfahren und seinen Auswirkungen auf Gegenberichtigungen geäußert wurden, werden in den folgenden Abschnitten gesondert erörtert:

1. Steuerpflichtigen kann der Zugang zum Verständigungsverfahren in Verrechnungspreisfällen verweigert werden.
2. Die im innerstaatlichen Recht vorgesehenen Fristen für Änderungen von Steuerveranlagungen können Gegenberichtigungen verhindern, wenn diese Fristen durch das maßgebliche Doppelbesteuerungsabkommen nicht aufgehoben werden.
3. Im Verständigungsverfahren zu regelnde Fälle können viel Zeit in Anspruch nehmen.
4. Die Mitwirkung des Steuerpflichtigen ist möglicherweise begrenzt.
5. Es sind möglicherweise keine veröffentlichten Leitlinien verfügbar, die den Steuerpflichtigen über die Nutzung des Verständigungsverfahrens informieren.
6. Es gibt möglicherweise keine Verfahren, um Steuernachforderungen oder den Anfall von Zinsen bis zur Entscheidung über den Fall, der Gegenstand eines Verständigungsverfahrens ist, auszusetzen.

C.4. Leitlinien, Ansätze und Maßnahmen, um Bedenken in Bezug auf das Verständigungsverfahren zu begegnen

C.4.1. Verweigerung des Zugangs zum Verständigungsverfahren in Verrechnungspreisfällen

4.43. Ein grundlegendes Problem hinsichtlich des Verständigungsverfahrens und seiner Auswirkungen auf Gegenberichtigungen ist die Möglichkeit der Nichtgewährung des Zugangs zum Verständigungsverfahren in Verrechnungspreisfällen. Die Zusage, dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerungsfälle durch Verständigung zu lösen, ist ein zentraler Bestandteil der von einem Vertragsstaat bei Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens eingegan-

genen Verpflichtungen und muss nach Treu und Glauben umgesetzt werden. Die Nichtgewährung des Zugangs zum Verständigungsverfahren in Bezug auf von einem Abkommenspartner vorgenommene Verrechnungspreiskorrekturen kann einem der vorrangigen Ziele von Doppelbesteuerungsabkommen zuwiderlaufen. In den Arbeiten zu Aktionspunkt 14 des BEPS-Aktionsplans wurden die Bedenken hinsichtlich der Verweigerung des Zugangs zum Verständigungsverfahren in Bezug auf von einem Abkommenspartner vorgenommene Verrechnungspreisberichtigungen direkt berücksichtigt, indem die Verpflichtung, Zugang zum Verständigungsverfahren in Verrechnungspreisfällen zu gewähren, als Punkt 1.1 in den Mindeststandard von Aktionspunkt 14 aufgenommen wurde.

4.44. Der Mindeststandard von Aktionspunkt 14 umfasst darüber hinaus mehrere andere Elemente, die Bedenken in Bezug auf die Verweigerung des Zugangs zum Verständigungsverfahren allgemein begegnen sollen. Dazu gehören: eine Verpflichtung, Zugang zum Verständigungsverfahren zu gewähren, wenn zwischen dem Steuerpflichtigen und den eine Berichtigung vornehmenden Steuerbehörden Uneinigkeit darüber besteht, ob die Voraussetzungen für die Anwendung einer Abkommensbestimmung zur Missbrauchsbekämpfung erfüllt wurden oder ob die Anwendung einer innerstaatlichen Rechtsvorschrift zur Missbrauchsbekämpfung im Widerspruch zu einem Doppelbesteuerungsabkommen steht (Punkt 1.2); eine Verpflichtung, Vorschriften, Leitlinien und Verfahren in Bezug auf das Verständigungsverfahren zu veröffentlichen (Punkt 2.1) und in diesen Leitlinien darzulegen, welche konkreten Informationen und Unterlagen Steuerpflichtige mit dem Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens vorlegen müssen (Punkt 3.2); eine Verpflichtung klarzustellen, dass zwischen Steuerbehörden und Steuerpflichtigen im Rahmen von Steuerprüfungen getroffene Regelungen (*audit settlements*) die Durchführung eines Verständigungsverfahrens nicht ausschließen (Punkt 2.6); sowie eine Verpflichtung sicherzustellen, dass beide zuständigen Behörden über Anträge auf Einleitung von Verständigungsverfahren in Kenntnis gesetzt werden, indem *i)* Artikel 25 Absatz 1 dahingehend geändert wird, dass Anträge auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens bei der zuständigen Behörde jedes der beiden Vertragsstaaten gestellt werden können, oder indem *ii)* ein zweiseitiges Notifikations- oder Konsultationsverfahren in denjenigen Fällen durchgeführt wird, in denen die angerufene zuständige Behörde die Einwendung des Steuerpflichtigen für unberechtigt hält (Punkt 3.1).

C.4.2. Fristen

4.45. Eine Entlastung aufgrund des Artikels 9 Absatz 2 könnte dann nicht möglich sein, wenn die im Abkommen oder im innerstaatlichen Recht vorgesehene Frist für die Vornahme von Gegenberichtigungen abgelaufen ist.

Artikel 9 Absatz 2 äußert sich nicht zu einer Frist, nach deren Ablauf Gegenberichtigungen nicht mehr vorgenommen werden könnten. Einige Staaten ziehen Verfahren ohne Fristen vor, um Doppelbesteuerungen zu mildern. Andere Staaten wiederum betrachten ein Verfahren ohne Fristen aus administrativen Gründen als nicht sachgerecht. Daher kann eine Entlastung davon abhängen, ob das geltende Abkommen die innerstaatlichen Fristen aufhebt, andere Fristen festlegt oder die Umsetzung der Entlastung an die im innerstaatlichen Recht vorgeschriebenen Fristen knüpft.

4.46. Fristen für die endgültige Festsetzung der Steuerschuld eines Steuerpflichtigen sind im Interesse der Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen und für die Steuerverwaltungen notwendig. Es kann vorkommen, dass in einem Verrechnungspreisfall ein Staat nach innerstaatlichem Recht nicht in der Lage ist, eine Gegenberichtigung vorzunehmen, wenn die Frist für die Festsetzung der Steuer für das jeweilige Unternehmen abgelaufen ist. Um Doppelbesteuerungen zu minimieren, muss daher auf derartige Fristen und auf deren von Staat zu Staat unterschiedliche Dauer geachtet werden.

4.47. Artikel 25 Absatz 2 des OECD-Musterabkommens befasst sich mit der Frage der Fristen und verlangt, dass eine von den zuständigen Behörden aufgrund des Verständigungsverfahrens erzielte Regelung ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten umzusetzen ist. In Ziffer 29 des Kommentars zu Artikel 25 wird anerkannt, dass im letzten Satz von Artikel 25 Absatz 2 die Verpflichtung zur Umsetzung solcher Verständigungsregelungen eindeutig festgelegt ist (und wird festgestellt, dass bei Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens bestehende Umsetzungshindernisse generell in der Verständigungsregelung selbst berücksichtigt werden sollten). In Fällen, in denen ein bilaterales Abkommen diese Bestimmung enthält, wird die Vornahme von Gegenberichtigungen durch Fristen somit nicht verhindert. Einige Staaten sind jedoch möglicherweise nicht bereit oder in der Lage, ihre innerstaatlichen Fristen auf diese Weise außer Kraft zu setzen, und haben diesbezüglich ausdrückliche Vorbehalte angemeldet. Die OECD-Mitgliedstaaten sind daher eingeladen, im Fall der Inanspruchnahme des Verständigungsverfahrens ihre innerstaatlichen Fristen für die Vornahme von Gegenberichtigungen weitestgehend zu verlängern.

4.48. Hebt ein bilaterales Abkommen die innerstaatlichen Fristen für die Zwecke des Verständigungsverfahrens nicht auf, sollten die Steuerverwaltungen in der Lage sein, auf Antrag des Steuerpflichtigen rasch Verständigungsgespräche einzuleiten, und zwar deutlich vor Ablauf etwaiger eine Berichtigung ausschließender Fristen. Darüber hinaus wird den OECD-Mitgliedstaaten geraten, innerstaatliche Rechtsvorschriften vorzusehen, die es gestatten, Fristen für die Steuerfestsetzung auszusetzen, bis die Verständigungsgespräche abgeschlossen sind.

4.49. Die Arbeiten zu Aktionspunkt 14 des BEPS-Aktionsplans befassen sich direkt mit dem Hindernis, das nach innerstaatlichem Recht bestehende Fristen für effektive Verständigungsverfahren darstellen können. Punkt 3.3 des Mindeststandards von Aktionspunkt 14 enthält die Empfehlung, dass die Staaten Artikel 25 Absatz 2 Satz 2 in ihre Doppelbesteuerungsabkommen aufnehmen sollten, um sicherzustellen, dass Fristen des innerstaatlichen Rechts 1. die Umsetzung von Verständigungsregelungen der zuständigen Behörden nicht verhindern und 2. dem Ziel, Fälle abkommenswidriger Besteuerung zu lösen, nicht entgegenwirken.

4.50. Wenn ein Staat Artikel 25 Absatz 2 Satz 2 nicht in seine Doppelbesteuerungsabkommen aufnehmen kann, sieht Punkt 3.3 des Mindeststandards von Aktionspunkt 14 vor, dass er zur Aufnahme einer alternativen Abkommensbestimmung bereit sein sollte, mit der der Zeitraum eingeschränkt wird, in dem ein Vertragsstaat Berichtigungen nach Artikel 9 Absatz 1 vornehmen kann, sodass spätere Berichtigungen vermieden werden, bei denen eine Abhilfe im Wege des Verständigungsverfahrens nicht zur Verfügung steht. Der betreffende Staat erfüllt diesen Punkt des Mindeststandards, wenn die alternative Abkommensbestimmung so formuliert wurde, dass sie den im innerstaatlichen Recht dieses Staates vorgesehenen Fristen für Berichtigungen Rechnung trägt. Diese alternative Bestimmung lautet in der im Bericht zu BEPS-Aktionspunkt 14 gewählten Formulierung folgendermaßen:

> [*In Artikel 9*]:
>
> 3. Gewinne, die ein Unternehmen erzielt hätte, wegen der in Absatz 1 genannten Bedingungen aber nicht erzielt hat, darf ein Vertragsstaat nach Ablauf von [bilateral vereinbarter Zeitraum] ab dem Ende des Veranlagungszeitraums, in dem das Unternehmen die Gewinne erzielt hätte, nicht den Gewinnen des Unternehmens zurechnen und entsprechend besteuern. Dieser Absatz findet keine Anwendung bei Betrug, grober Fahrlässigkeit oder vorsätzlicher Unterlassung.

Punkt 3.3 des Mindeststandards von Aktionspunkt 14 sieht außerdem vor, dass der betreffende Staat eine ähnliche alternative Bestimmung in Artikel 7 in Bezug auf Berichtigungen der einer Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne aufnehmen sollte.

4.51. Es ist zwar nicht möglich, eine allgemeine Fristenempfehlung für Erstveranlagungen abzugeben, doch werden die Steuerverwaltungen eingeladen, solche Veranlagungen innerhalb der im innerstaatlichen Recht vorgesehenen Fristen ohne Verlängerung vorzunehmen. Sollte die Komplexität des Sachverhalts oder eine mangelnde Mitwirkung seitens des Steuerpflichtigen eine Verlängerung notwendig machen, sollte sich diese auf einen genau festgelegten, kürzest möglichen Zeitraum beschränken. Darüber hinaus sollte in Fällen, in denen die innerstaatlichen Fristen mit Zustimmung des Steuer-

pflichtigen verlängert werden können, eine derartige Verlängerung nur dann erfolgen, wenn der Steuerpflichtige seine Zustimmung tatsächlich freiwillig erteilt. Die Betriebsprüfer werden eingeladen, den Steuerpflichtigen bereits frühzeitig ihre Absicht mitzuteilen, eine Veranlagung auf der Grundlage grenzüberschreitender Verrechnungspreise vorzunehmen, damit der Steuerpflichtige, so er dies wünscht, die Steuerverwaltung im anderen betroffenen Staat informieren kann, die dann mit der Prüfung der relevanten Fragen im Hinblick auf ein mögliches Verständigungsverfahren beginnen kann.

4.52. Eine weitere zu berücksichtigende Frist ist die Dreijahresfrist, innerhalb derer ein Steuerpflichtiger das Verständigungsverfahren gemäß Artikel 25 des OECD-Musterabkommens beantragen muss. Die Dreijahresfrist beginnt ab der ersten Mitteilung der Maßnahme, die zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt, welches der Zeitpunkt sein kann, an dem die Steuerverwaltung dem Steuerpflichtigen erstmalig die beabsichtigte Berichtigung mitteilt, was als die „Berichtigungsmaßnahme" bzw. der „Besteuerungsakt" bezeichnet wird, oder ein früherer Zeitpunkt, wie in den Ziffern 21–24 des Kommentars zu Artikel 25 erörtert. Während einige Staaten drei Jahre als zu kurz für die Beantragung des Verständigungsverfahrens ansehen, halten andere Staaten diesen Zeitraum für zu lang und haben zu diesem Punkt Vorbehalte angemeldet. Der Kommentar zu Artikel 25 weist darauf hin, dass die Frist „als Minimum anzusehen ist, sodass die Vertragsstaaten in ihren zweiseitigen Abkommen im Interesse der Steuerpflichtigen eine längere Frist vorsehen können". In diesem Zusammenhang sollte darauf hingewiesen werden, dass Punkt 1.1 des Mindeststandards von Aktionspunkt 14 die Empfehlung enthält, dass die Staaten die Absätze 1 bis 3 des Artikels 25 gemäß der Auslegung im Kommentar in ihre Doppelbesteuerungsabkommen aufnehmen.

4.53. Die Dreijahresfrist wirft das Problem auf, wie der Zeitpunkt ihres Beginns bestimmt werden soll, worauf in den Ziffern 21–24 des Kommentars zu Artikel 25 eingegangen wird. Insbesondere führt Ziffer 21 an, dass die Dreijahresfrist „in der für den Steuerpflichtigen günstigsten Weise auszulegen" ist. Ziffer 22 enthält Hinweise zur Bestimmung des Datums des Besteuerungsakts. Ziffer 23 erörtert Selbstveranlagungsfälle. Ziffer 24 stellt Folgendes klar: „Ergibt sich die dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung erst aus dem Zusammenwirken von Entscheidungen oder Maßnahmen, die in beiden Vertragsstaaten getroffen werden, so beginnt die Frist mit der ersten Mitteilung der jüngsten Entscheidung oder Maßnahme."

4.54. Um möglichst zu verhindern, dass Fristen einer wirksamen Entlastung von Doppelbesteuerung oder deren Vermeidung im Verständigungsverfahren entgegenstehen, sollte es dem Steuerpflichtigen erlaubt sein, das Verständigungsverfahren zum frühestmöglichen Zeitpunkt in Anspruch zu nehmen, d. h., sobald eine Berichtigung als wahrscheinlich gilt. Eine frühzeitige

Konsultation der zuständigen Behörde, bevor unwiderrufliche Schritte von einer der beiden Verwaltungen eingeleitet werden, kann sicherstellen, dass verfahrensbezogene Hindernisse auf dem Weg zu einem für beide Seiten annehmbaren Abschluss der Gespräche weitestgehend ausgeräumt werden. Es kann allerdings sein, dass die zuständigen Behörden einiger Staaten nicht derart frühzeitig einbezogen werden wollen, da eine bloß beabsichtigte Berichtigung möglicherweise nicht in eine endgültige Maßnahme mündet oder möglicherweise keinen Anspruch auf Gegenberichtigung entstehen lässt. Eine zu frühe Inanspruchnahme des Verständigungsverfahrens kann folglich auch unnötige Arbeit verursachen.

C.4.3. Dauer von Verständigungsverfahren

4.55. Die im Rahmen des Verständigungsverfahrens eingeleiteten Gespräche können sich in die Länge ziehen. Die Komplexität von Verrechnungspreisfällen kann es den zuständigen Behörden schwer machen, rasch eine Lösung zu finden. Weite Entfernungen können häufigen Treffen zwischen den zuständigen Behörden entgegenstehen, und der Schriftverkehr ist vielfach nur ein unbefriedigender Ersatz für persönliche Gespräche. Schwierigkeiten ergeben sich auch aufgrund unterschiedlicher Sprachen, Verfahren, Rechtssysteme und Rechnungslegungsvorschriften, und diese Unterschiede können die Verfahrensdauer verlängern. Zu einer Verlängerung des Verfahrens kann es auch kommen, wenn der Steuerpflichtige die Erteilung all jener Informationen hinauszögert, welche die zuständigen Behörden für eine vollständige Kenntnis der betreffenden Verrechnungspreisfragen benötigen.

4.56. Wenngleich der Abschluss eines Falls im Wege des Verständigungsverfahrens je nach Komplexität unterschiedlich viel Zeit in Anspruch nehmen kann, bemühen sich die meisten zuständigen Behörden, innerhalb von 24 Monaten zu einer bilateralen Einigung zur Regelung des Verständigungsfalls zu gelangen. Um eine zügige, effektive und effiziente Regelung abkommensbezogener Streitigkeiten sicherzustellen, enthält der im Rahmen der Arbeiten zu Aktionspunkt 14 des BEPS-Aktionsplans verabschiedete Mindeststandard die Verpflichtung, im Verständigungsverfahren zu regelnde Fälle innerhalb von durchschnittlich 24 Monaten abzuschließen (Punkt 1.3). Die von den Staaten bei der Verwirklichung dieses Ziels erreichten Fortschritte werden regelmäßig auf der Grundlage der Statistiken[3] des vereinbarten Berichtsrahmens für Verständigungsverfahren überprüft, der entwickelt wurde, um einen konkreten Maßstab zur Beurteilung der Auswirkungen der Umsetzung des Mindeststandards von Aktionspunkt 14 zu bieten (vgl. Punkt 1.5 und

3. Vgl. OECD (2016), *BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms – Peer Review Documents*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris.

1.6). Darüber hinaus sollen andere Elemente des Mindeststandards von Aktionspunkt 14 in Bezug auf die Befugnisse der für Verständigungsverfahren zuständigen Beschäftigten (Punkt 2.3), Leistungsindikatoren hinsichtlich der Aufgaben der zuständigen Behörde (Punkt 2.4) und eine angemessene Ausstattung der zuständigen Behörde (Punkt 2.5) zur zügigen Regelung von Fällen, die Gegenstand eines Verständigungsverfahrens sind, beitragen.

4.57. Grundsätzlich dürfte die Aufnahme einer Artikel 25 Absatz 5 entsprechenden obligatorischen verbindlichen Schiedsklausel in Doppelbesteuerungsabkommen zur Lösung von Problemen, die die zuständigen Behörden innerhalb der in dieser Klausel genannten Zweijahresfrist nicht lösen können, das Risiko langwieriger Verständigungsverfahren deutlich verringern. Vgl. Ziffer 4.177–4.179.

C.4.4. Mitwirkung des Steuerpflichtigen

4.58. Artikel 25 Absatz 1 des OECD-Musterabkommens berechtigt die Steuerpflichtigen, einen Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens zu stellen. Trotz dieses Rechts auf Einleitung des Verfahrens verfügt der Steuerpflichtige nicht konkret über ein Recht, an diesem Verfahren mitzuwirken. Es wurde vorgebracht, dass der Steuerpflichtige ein solches Recht auf Verfahrensteilnahme haben sollte, was insbesondere das Recht beinhalten sollte, seinen Fall den zuständigen Behörden beider Staaten zumindest vorzutragen und über den Verlauf der Gespräche unterrichtet zu werden. Es darf in diesem Zusammenhang nicht außer Acht gelassen werden, dass die Umsetzung einer Verständigungsregelung in der Praxis von der Zustimmung des Steuerpflichtigen abhängt. Einige Vertreter von Steuerpflichtigen haben vorgeschlagen, dass der Steuerpflichtige auch das Recht haben sollte, Besprechungen zwischen den zuständigen Behörden beizuwohnen. Dies würde gewährleisten, dass bei den zuständigen Behörden keine Missverständnisse über die für den Fall des Steuerpflichtigen maßgeblichen Gegebenheiten und Argumente aufkommen.

4.59. Das in Artikel 25 des OECD-Musterabkommens vorgesehene und in viele bilaterale Abkommen übernommene Verständigungsverfahren ist kein Rechtsmittelverfahren. Obwohl in einigen Fällen die Mitwirkung des Steuerpflichtigen hilfreich sein kann, muss in Erinnerung gerufen werden, dass das Verständigungsverfahren ein zwischenstaatliches Verfahren ist und dass die zuständigen Behörden in freiem Ermessen und gegenseitigem Einvernehmen über eine etwaige Mitwirkung des Steuerpflichtigen in diesem Verfahren entscheiden sollten.

4.60. Über die tatsächlichen Gespräche zwischen den zuständigen Behörden hinaus ist es für den Steuerpflichtigen wesentlich, den zuständigen Behörden alle maßgeblichen Informationen zeitnah zukommen zu lassen. Die Ressourcen der zuständigen Behörden sind begrenzt, und die Steuerpflichtigen sollten

keine Anstrengungen scheuen, zur Verfahrensvereinfachung beizutragen, insbesondere in komplexen und faktenintensiven Verrechnungspreisfällen, in denen es für die zuständigen Behörden schwierig sein kann, ein vollständiges und genaues Verständnis der Tätigkeiten der verbundenen Unternehmen zu entwickeln. Weil das Verständigungsverfahren grundsätzlich als Instrument im Dienst des Steuerpflichtigen konzipiert ist, sollten die zuständigen Behörden den Steuerpflichtigen zudem jede geeignete Möglichkeit einräumen, ihnen die maßgeblichen Gegebenheiten und Argumente zu unterbreiten, um soweit wie möglich sicherzustellen, dass in der Angelegenheit keine Missverständnisse auftreten.

4.61. In der Praxis räumen die zuständigen Behörden vieler OECD-Mitgliedstaaten den Steuerpflichtigen solche Möglichkeiten routinemäßig ein, informieren sie über den Verlauf des Verfahrens und fragen sie vielfach während der Besprechungen, ob ihnen die von den zuständigen Behörden ins Auge gefassten Lösungen akzeptabel erscheinen. Diese Methoden, die in den meisten Staaten bereits Standard sind, sollten möglichst weite Verbreitung finden. Sie werden im OECD-Handbuch zu effektiven Verständigungsverfahren (*Manual on Effective Mutual Agreement Procedures*) beschrieben.

C.4.5. Veröffentlichung einer Verfahrensbeschreibung für das Verständigungsverfahren

4.62. Die Mitwirkung der Steuerpflichtigen im Verständigungsverfahren wird natürlich erleichtert, wenn allgemeine Leitlinien zu den anwendbaren Verfahren leicht zugänglich sind. In den Arbeiten zu Aktionspunkt 14 des BEPS-Aktionsplans wurde die Bedeutung solcher Leitlinien direkt anerkannt. Punkt 2.1 des Mindeststandards von Aktionspunkt 14 zufolge sollen die Staaten Vorschriften, Leitlinien und Verfahren in Bezug auf das Verständigungsverfahren ausarbeiten und veröffentlichen und angemessene Maßnahmen ergreifen, um den Steuerpflichtigen diese Informationen zur Verfügung zu stellen. Diese Leitlinien sollten Informationen dazu umfassen, wie Steuerpflichtige einen Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens stellen können. Sie sollten in klarer und leicht verständlicher Sprache abgefasst und für die Öffentlichkeit leicht zugänglich sein. Der Bericht zu Aktionspunkt 14 des BEPS-Aktionsprogramms stellt außerdem fest, dass solche Informationen von besonderer Bedeutung sein können, wenn eine Berichtigung Sachverhalte im Geltungsbereich eines Doppelbesteuerungsabkommens betreffen könnte, beispielsweise wenn eine Verrechnungspreiskorrektur in Bezug auf einen konzerninternen Geschäftsvorfall mit einem verbundenen Unternehmen in einem Abkommenspartnerstaat vorgenommen wird, und dass die Staaten in angemessener Weise sicherstellen sollten, dass den Steuerpflichtigen in diesen Fällen eine Verfahrensbeschreibung für das Verständigungsverfahren

zur Verfügung steht. Zur Förderung der Transparenz und der Verbreitung solcher veröffentlichter Leitlinien sieht Punkt 2.2 des Mindeststandards von Aktionspunkt 14 die Veröffentlichung landesspezifischer Kurzdarstellungen des Verständigungsverfahrens auf einer gemeinsamen öffentlichen Plattform vor, um die Kontaktangaben der zuständigen Behörde, Links zu relevanten innerstaatlichen Leitlinien und andere nützliche landesspezifische Informationen allgemein zugänglich zu machen. Diese von den Mitgliedern des Inclusive Framework on BEPS[4] nach einer für diesen Zweck gemeinsam erarbeiteten Berichtsvorlage erstellten landesspezifischen Kurzdarstellungen werden auf der Website der OECD veröffentlicht.[5]

4.63. Die Arbeiten zu Aktionspunkt 14 gehen auch auf einige andere Aspekte in Bezug auf den Inhalt der Verfahrensbeschreibung für das Verständigungsverfahren ein:

- Nach Punkt 3.2 des Mindeststandards von Aktionspunkt 14 sollten die Staaten in ihrer Verfahrensbeschreibung für das Verständigungsverfahren angeben, welche Informationen und Unterlagen die Steuerpflichtigen im Einzelnen mit dem Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens vorlegen müssen. Gemäß Punkt 3.2 sollten die Staaten den Zugang zum Verständigungsverfahren nicht mit der Begründung verweigern, der Steuerpflichtige habe unzureichende Informationen vorgelegt, wenn der Steuerpflichtige diesen Hinweisen entsprechend die vorgeschriebenen Informationen und Unterlagen vorgelegt hat.
- Punkt 2.6 des Mindeststandards von Aktionspunkt 14 zufolge sollten die Staaten in ihrer Verfahrensbeschreibung für das Verständigungsverfahren klarstellen, dass zwischen Steuerbehörden und Steuerpflichtigen im Rahmen von Steuerprüfungen getroffene Regelungen (*audit settlements)* die Durchführung eines Verständigungsverfahrens nicht ausschließen.
- Einige der nichtverbindlichen optimalen Verfahrensweisen (Best Practices) von Aktionspunkt 14 empfehlen außerdem, dass die Verfahrensbeschreibung der Staaten für das Verständigungsverfahren Folgendes umfassen sollte: eine Erläuterung des Verhältnisses zwischen dem Verständigungsverfahren und den gerichtlichen und behördlichen Rechtsmitteln nach innerstaatlichem Recht (optimale Verfahrensweise 8), eine Orientierungshilfe für die Berücksichtigung von Zinsen und Geldbußen im Rahmen des Verständigungsverfahrens (optimale Verfahrensweise 10) sowie eine Orientierungshilfe für multilaterale Verständigungsverfahren und Vorabverständigungen über die Verrechnungspreise (optimale Verfahrensweise 11). Die

4. Vgl. www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm#membership.
5. Vgl. www.oecd.org/tax/beps/country-map-profiles.htm.

optimale Verfahrensweise 9 beinhaltet die Empfehlung, dass diese Orientierungshilfen gewährleisten sollten, dass den Steuerpflichtigen der Zugang zum Verständigungsverfahren gestattet ist, damit die zuständigen Behörden im Wege der Konsultation das Problem der Doppelbesteuerung lösen können, das im Fall einer von einem nach Treu und Glauben handelnden Steuerpflichtigen in einem anderen Staat eingeleiteten Berichtigung auftreten kann.

4.64. Es besteht für die zuständigen Behörden keine Notwendigkeit, über Verfahrensgrundsätze oder -leitlinien eine Einigung zu erzielen, da solche Grundsätze und Leitlinien in ihrer Wirkung auf das Verhältnis der zuständigen Behörde zu den Steuerpflichtigen, die ein Verständigungsverfahren einleiten wollen, beschränkt sind. Die zuständigen Behörden sollten aber solche unilateralen Grundsätze oder Leitlinien den zuständigen Behörden ihrer Abkommenspartner zur Kenntnis bringen und sicherstellen, dass ihre landesspezifischen Kurzdarstellungen des Verständigungsverfahrens (vgl. Ziffer 4.62 weiter oben) stets auf dem neuesten Stand sind.

C.4.6. Probleme betreffend Steuernachforderungen und den Anfall von Zinsen

4.65. Das Verfahren zur Entlastung von Doppelbesteuerung mittels einer Gegenberichtigung kann durch Probleme bei Steuernachforderungen und bei der Festsetzung der Zinsen für diese Nachforderungen bzw. Steuerguthaben erschwert werden. Ein erstes Problem liegt darin, dass die festgesetzte Steuernachforderung infolge des Fehlens innerstaatlicher Verfahren zur Aussetzung der Vollziehung möglicherweise noch vor Abschluss des Gegenberichtigungsverfahrens eingefordert wird. Dies kann dazu führen, dass der multinationale Konzern bis zur Lösung des Problems dieselbe Steuer zweimal entrichten muss. Dieses Problem zeigt sich aber nicht nur im Zusammenhang mit dem Verständigungsverfahren, sondern auch im Rahmen innerstaatlicher Rechtsmittelverfahren. Bei den Arbeiten zu Aktionspunkt 14 des BEPS-Aktionsplans wurde anerkannt, dass die Erhebung von Steuern durch beide Vertragsstaaten beträchtliche Auswirkungen auf die Geschäftstätigkeit eines Steuerpflichtigen haben kann (beispielsweise infolge von Liquiditätsproblemen). Eine solche Steuererhebung kann außerdem dazu führen, dass es für die zuständige Behörde in Anbetracht der Möglichkeit, bereits erhobene Steuern zurückerstatten zu müssen, schwieriger wird, nach Treu und Glauben Gespräche im Rahmen eines Verständigungsverfahrens zu führen. Der Bericht zu BEPS-Aktionspunkt 14 empfiehlt deshalb als optimale Verfahrensweise 6, dass die Staaten angemessene Maßnahmen ergreifen, um die Aussetzung der Vollziehung während eines noch laufenden Verständigungsverfahrens zu gewährleisten; die Aussetzung der Vollziehung sollte mindestens unter denselben Voraussetzungen möglich sein, die auch bei innerstaatlichen Verwaltungs- oder Rechtshilfeverfahren gelten. Diesbezüglich

ist darauf hinzuweisen, dass die gemäß Punkt 2.2 des Mindeststandards von Aktionspunkt 14 erstellten landesspezifischen Kurzdarstellungen des Verständigungsverfahrens (vgl. Ziffer 4.62) Informationen über die Verfügbarkeit von Verfahren für die Aussetzung der Vollziehung in den einzelnen Staaten enthalten.

4.66. Unabhängig davon, ob die Steuernachforderung ganz oder teilweise ausgesetzt wird oder nicht, können weitere Schwierigkeiten auftreten. Infolge der langen Bearbeitungsdauer von Verrechnungspreisfällen können die für Steuernachforderungen oder, im Fall einer Gegenberichtigung, für Steuerguthaben im anderen Staat anfallenden Zinsen die Höhe des eigentlichen Steuerbetrags erreichen oder gar überschreiten. Die Staaten sollten in ihren Verständigungsverfahren berücksichtigen, dass unterschiedliche Regelungen der beiden Staaten in Bezug auf Zinsen für den multinationalen Konzern zusätzliche Kosten oder mitunter auch Vorteile entstehen lassen können (z. B. wenn die in dem Staat, der die Gegenberichtigung vornimmt, vergüteten Zinsen die Zinsen übersteigen, die in dem Staat, der die Primärberichtigung vornimmt, erhoben werden), zu denen es nicht gekommen wäre, wenn die konzerninternen Geschäftsvorfälle von Beginn an fremdvergleichskonform gewesen wären. Wie bereits erläutert, enthält der Bericht zu BEPS-Aktionspunkt 14 als optimale Verfahrensweise 10 die Empfehlung, dass die von den Staaten veröffentlichte Verfahrensbeschreibung für das Verständigungsverfahren Leitlinien zur Berücksichtigung von Zinsen im Rahmen dieses Verfahrens enthalten sollte. Darüber hinaus enthalten die gemäß Punkt 2.2 des Mindeststandards von Aktionspunkt 14 erstellten landesspezifischen Kurzdarstellungen des Verständigungsverfahrens Informationen dazu, wie Zinsen und Geldbußen von einzelnen Staaten im Rahmen des Verständigungsverfahrens behandelt werden.

4.67. Die Höhe des Zinsbetrags (die vom angewendeten Zinssatz zu unterscheiden ist) kann in besonderem Maße davon abhängen, welchem Jahr ein Staat seine Gegenberichtigung zurechnet. Der die Gegenberichtigung vornehmende Staat kann die Berichtigung gegebenenfalls für das Jahr vornehmen, in dem die Primärberichtigung stattfindet, in welchem Fall wahrscheinlich (ungeachtet des Zinssatzes) ein geringerer Zinsbetrag zu entrichten ist; demgegenüber könnte der die Primärberichtigung vornehmende Staat darauf bedacht sein, Zinsen auf die zu niedrig ausgewiesene und nicht erhobene Steuerschuld ab dem Jahr zu erheben, in dem die konzerninternen Geschäftsvorfälle stattfanden (auch wenn dabei möglicherweise ein relativ geringer Zinssatz angelegt wird). Die Frage, welchem Jahr eine Gegenberichtigung zugerechnet werden soll, wird in Ziffer 4.36 behandelt. In bestimmten Fällen kann es für die zuständigen Behörden beider Staaten zweckmäßig sein, sich darauf zu einigen, im Zusammenhang mit der betreffenden Berichtigung keine Zinsen zu erheben oder gutzuschreiben; es kann jedoch sein, dass dies in Ermangelung einer konkreten Bestimmung hierzu im maßgeblichen bilateralen Abkommen

nicht möglich ist. Ein solches Vorgehen würde auch den Verwaltungsaufwand reduzieren. Da die Zinsen auf Steuernachforderungen und auf Steuerguthaben verschiedenen Steuerpflichtigen in verschiedenen Staaten zuzurechnen sind, würde ein solches Vorgehen allerdings keine Gewähr für ein wirtschaftlich sachgerechtes Ergebnis bieten.

C.5. Sekundärberichtigungen

4.68. Gegenberichtigungen sind nicht die einzigen Berichtigungen, die durch eine Primärberichtigung der Verrechnungspreise ausgelöst werden können. Primärberichtigungen von Verrechnungspreisen und die entsprechenden Gegenberichtigungen ändern zwar die Aufteilung der steuerpflichtigen Gewinne innerhalb eines multinationalen Konzerns, sie ändern jedoch nichts an der Tatsache, dass die der Berichtigung entsprechenden Übergewinne nicht mit dem Ergebnis übereinstimmen, das erzielt worden wäre, wenn die konzerninternen Geschäftsvorfälle fremdvergleichskonform gewesen wären. Um die tatsächliche Gewinnaufteilung mit der primären Verrechnungspreisberichtigung in Einklang zu bringen, werden einige Staaten, die eine Verrechnungspreiskorrektur vorgesehen haben, nach ihrem innerstaatlichen Recht einen „verdeckten" Geschäftsvorfall (Sekundärgeschäftsvorfall) feststellen, wobei die Übergewinne, die sich aus der Primärberichtigung ergeben, so behandelt werden, als wären sie anderweitig übertragen worden, und entsprechend besteuert werden. Üblicherweise nehmen solche Sekundärgeschäftsvorfälle die Form verdeckter Gewinnausschüttungen, verdeckter Kapitaleinlagen oder verdeckter Darlehen an. So kann beispielsweise ein Staat, der eine Primärberichtigung hinsichtlich der Einkünfte einer Tochtergesellschaft einer ausländischen Muttergesellschaft vornimmt, die Übergewinne der ausländischen Muttergesellschaft so behandeln, als wären diese als Dividende gezahlt worden; in diesem Fall kann eine Quellensteuer erhoben werden. Es kann sein, dass die Tochtergesellschaft der ausländischen Muttergesellschaft einen überhöhten Verrechnungspreis gezahlt hat, um diese Quellensteuer zu umgehen. Sekundärberichtigungen sollen somit der Differenz zwischen den neu ermittelten steuerpflichtigen Gewinnen und den ursprünglich verbuchten Gewinnen Rechnung tragen. Die Besteuerung eines Sekundärgeschäftsvorfalls führt zu einer Sekundärberichtigung des Verrechnungspreises (einer Sekundärberichtigung). Sekundärberichtigungen können somit zur Verhinderung von Steuerumgehung dienen. Welche Form ein Sekundärgeschäftsvorfall und die sich daraus ergebende Sekundärberichtigung konkret annehmen, hängt von den Gegebenheiten des Einzelfalles und von den Steuergesetzen des Staates ab, der die Sekundärberichtigung vornimmt.

4.69. Ein weiteres Beispiel dafür, wie eine Steuerverwaltung eine Sekundärberichtigung vorzunehmen sucht, kann vorliegen, wenn eine Steuerverwaltung, die eine Primärberichtigung vornimmt, die Übergewinne als ein verdecktes Darlehen behandelt, das ein Konzernunternehmen dem anderen

Konzernunternehmen gewährt. In diesem Fall würde unterstellt, dass eine Verpflichtung zur Rückzahlung des Darlehens entsteht. Die Steuerverwaltung, die die Primärberichtigung vornimmt, kann dann auf diesen Sekundärgeschäftsvorfall den Fremdvergleichsgrundsatz anwenden, um einen fremdüblichen Zinssatz zu berechnen. Geklärt werden müsste im Allgemeinen, welcher Zinssatz angelegt werden sollte, welcher Zeitplan gegebenenfalls für die Zinszahlung gelten sollte oder ob die Zinsen zu kapitalisieren sind. Wird von einem verdeckten Darlehen ausgegangen, hat dies möglicherweise nicht nur Auswirkungen für das Jahr, auf das sich eine Primärberichtigung bezieht, sondern auch für die darauffolgenden Jahre, und zwar bis zu dem Zeitpunkt, ab dem die Steuerverwaltung, die die Sekundärberichtigung vornimmt, das verdeckte Darlehen als zurückgezahlt betrachtet.

4.70. Eine Sekundärberichtigung kann zu Doppelbesteuerung führen, wenn der andere Staat für die zusätzliche Steuerschuld, die aus einer Sekundärberichtigung entsteht, keine entsprechende Anrechnung oder andere Form der Entlastung vorsieht. Handelt es sich bei der Sekundärberichtigung um eine verdeckte Gewinnausschüttung, kann für die darauf erhobene Quellensteuer u. U. keine Entlastung gewährt werden, weil nach dem innerstaatlichen Recht des anderen Staats möglicherweise keine entsprechende Einnahme unterstellt wird.

4.71. Der Kommentar zu Artikel 9 Absatz 2 des OECD-Musterabkommens stellt fest, dass sich der Artikel nicht mit Sekundärberichtigungen befasst und somit die Steuerverwaltungen weder daran hindert noch dazu verpflichtet, Sekundärberichtigungen vorzunehmen. Generell gilt, dass der Zweck von Doppelbesteuerungsabkommen in der Vermeidung von Doppelbesteuerung und der Verhinderung von Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen besteht. Viele Staaten nehmen aus praktischen Gründen keine Sekundärberichtigungen vor oder weil dies aufgrund einschlägiger innerstaatlichen Bestimmungen nicht zulässig ist. Einige Staaten könnten sich weigern, eine Entlastung für von anderen Staaten vorgenommene Sekundärberichtigungen zu gewähren, und nach Artikel 9 sind sie dazu auch nicht verpflichtet.

4.72. Einige Staaten lehnen Sekundärberichtigungen wegen der Schwierigkeiten ab, die diese in der Praxis aufwerfen. Erfolgt beispielsweise eine Primärberichtigung zwischen Schwestergesellschaften, so kann die Sekundärberichtigung zu einer hypothetischen Dividende führen, die von einer dieser Gesellschaften über eine Beteiligungskette nach oben an eine gemeinsame Muttergesellschaft fließt, gefolgt von „verdeckten" Kapitaleinlagen über eine andere Beteiligungskette bis hin zur anderen am Geschäftsvorfall beteiligten Gesellschaft. So könnten viele hypothetische Geschäftsvorfälle entstehen, was wiederum die Frage aufwirft, ob dies außer in den Staaten, die von dem zu der Primärberichtigung führenden Geschäftsvorfall betroffen sind, noch in

anderen Staaten steuerliche Folgen haben sollte. Dies könnte vermieden werden, wenn es sich beim Sekundärgeschäftsvorfall um ein Darlehen handeln würde; verdeckte Darlehen werden von den meisten Staaten jedoch nicht für diesen Zweck verwendet, und sie bringen aufgrund von Fragen der Zurechnung von Zinsen ihrerseits Schwierigkeiten mit sich. Es wäre unangemessen, am konzerninternen Geschäftsvorfall nicht beteiligte Minderheitsgesellschafter, die daher auch keine überhöhten Zahlungen erhalten haben, als Empfänger einer verdeckten Gewinnausschüttung anzusehen, selbst wenn eine nicht anteilsmäßige Dividende möglicherweise nicht mit den Anforderungen des geltenden innerstaatlichen Körperschaftsrechts vereinbar ist. Im Übrigen kann eine Sekundärberichtigung wegen der Wechselwirkungen mit dem System zur Anrechnung ausländischer Steuern zu einer übermäßigen Verringerung der Gesamtsteuerbelastung des multinationalen Konzerns führen.

4.73. Angesichts der vorstehend aufgezeigten Probleme wird Steuerverwaltungen, die Sekundärberichtigungen für notwendig erachten, geraten, solche Berichtigungen so zu gestalten, dass die Möglichkeit einer daraus folgenden Doppelbesteuerung minimiert wird; dies gilt allerdings nicht für Fälle, in denen das Verhalten des Steuerpflichtigen auf eine vorsätzlich verdeckte Gewinnausschüttung zur Vermeidung einer Quellensteuer schließen lässt. Staaten, die gegenwärtig im Begriff sind, ihre Haltung in diesem Bereich festzulegen oder zu überdenken, sind aufgerufen, die vorstehend aufgezeigten Schwierigkeiten zu berücksichtigen.

4.74. Manche Staaten, die Sekundärberichtigungen vornehmen, räumen dem von der Primärberichtigung betroffenen Steuerpflichtigen eine weitere Option ein: Der Steuerpflichtige kann die Sekundärberichtigung dadurch vermeiden, dass er den multinationalen Konzern, dem er angehört, veranlasst, die Übergewinne rückzuführen, sodass der Steuerpflichtige in die Lage versetzt wird, seine Rechnungslegung der Primärberichtigung anzupassen. Die Rückführung könnte durch Einrichtung eines Debitorenkontos oder durch Umqualifizierung anderer Transfers bewirkt werden, etwa als Dividendenzahlungen, wenn die Berichtigung zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft erfolgt, als Zahlung eines zusätzlichen Verrechnungspreises (wenn der Preis ursprünglich zu niedrig war) oder als Rückzahlung eines Verrechnungspreises (wenn der Preis ursprünglich zu hoch war).

4.75. Wenn die Rückführung über die Umqualifizierung einer Dividendenzahlung erfolgt, ist der Dividendenbetrag (bis zur Höhe der Primärberichtigung) aus dem Ertrag des Empfängers herauszurechnen (da er bereits durch die Primärberichtigung berücksichtigt wurde). Dies hat zur Folge, dass der Empfänger den Anspruch auf eine indirekte Anrechnung der Steuer (oder den Vorteil einer Befreiung der Dividenden nach der Befreiungsmethode) sowie die Anrechnung der Dividendenquellensteuer verliert.

4.76. Wenn die Rückführung über die Einrichtung eines Debitorenkontos vorgenommen wird, erfolgt die Berichtigung der Zahlungsströme im Zeitverlauf, wobei der Zeitraum für den Ausgleich des Kontos allerdings durch innerstaatliches Recht begrenzt sein kann. Diese Vorgehensweise entspricht der Verwendung eines verdeckten Darlehens zur Berücksichtigung der Übergewinne eines der am konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen. Das Anwachsen von Zinsen auf dem Konto könnte indessen eigene steuerliche Folgen haben, was je nach dem Zeitpunkt, ab dem nach innerstaatlichem Recht Zinsen anfallen, zu zusätzlichen Schwierigkeiten führen kann (vgl. Ziffer 4.69). Manche Staaten sind im Rahmen von Verständigungsverfahren bereit, auf eine kontenmäßige Zinsbelastung zu verzichten.

4.77. Wird eine Gewinnrückführung angestrebt, stellt sich die Frage, wie solche Zahlungen oder Vereinbarungen in der Rechnungslegung des Steuerpflichtigen erfasst werden sollten, der die Rückführung der Zahlung an sein verbundenes Unternehmen vornimmt, damit sowohl er als auch die Steuerverwaltung des betreffenden Staats sich im Klaren darüber sind, dass eine Rückführung stattfand bzw. eingerichtet wurde. Die tatsächliche buchmäßige Darstellung durch das Unternehmen, das die Rückführung vornehmen soll, wird im Ergebnis davon abhängen, in welcher Form die Rückführung erfolgt. Soll beispielsweise ein Dividendenbezug von der die Primärberichtigung vornehmenden Steuerverwaltung und dem die Dividende beziehenden Steuerpflichtigen als die Rückführung angesehen werden, muss die entsprechende Vereinbarung in den Konten des die Dividende zahlenden verbundenen Unternehmens möglicherweise nicht gesondert verbucht werden, da eine solche Lösung auf dessen Seite weder die Höhe noch die Qualifizierung der Dividenden berührt. Bei Einrichtung eines Kreditorenkontos müssen sich hingegen sowohl der die Verbindlichkeit verbuchende Steuerpflichtige als auch die Steuerverwaltung des betreffenden Staats bewusst sein, dass dieses Kreditorenkonto für eine Gewinnrückführung bestimmt ist, damit von diesem Konto aus getätigte Rückzahlungen oder auf den offenen Saldo berechnete Zinsen eindeutig ermittelt und nach innerstaatlichem Recht dieses Staats behandelt werden können. Darüber hinaus können sich Probleme in Bezug auf Wechselkursgewinne oder -verluste ergeben.

4.78. Da die meisten OECD-Mitgliedstaaten gegenwärtig noch nicht über viel Erfahrung mit dem Einsatz von Gewinnrückführungen verfügen, wird empfohlen, dass Rückführungsvereinbarungen zwischen Steuerpflichtigen und Steuerverwaltungen im Verständigungsverfahren erörtert werden, wenn ein solches Verfahren für die betreffende Primärberichtigung eingeleitet wurde.

D. Simultanbetriebsprüfungen

D.1. Definition und Hintergrund

4.79. Bei der Simultanbetriebsprüfung handelt es sich um eine für viele grenzüberschreitende Fragen verwendete Form der Amtshilfe, die es zwei oder mehreren Staaten ermöglicht, bei ihren steuerlichen Ermittlungen zusammenzuarbeiten. Simultanbetriebsprüfungen können insbesondere dann von Vorteil sein, wenn Informationen aus einem Drittstaat ausschlaggebend für Steuerermittlungen sind, da sie im Allgemeinen zu einem schnelleren und wirksameren Informationsaustausch führen. In der Vergangenheit haben sich Simultanbetriebsprüfungen in Verrechnungspreisfragen auf Fälle konzentriert, in denen die tatsächliche Art der Geschäftsvorfälle durch Zwischenschaltung von Steueroasen verschleiert wurde. Allerdings wurde geltend gemacht, dass Simultanbetriebsprüfungen in komplexen Verrechnungspreisfällen eine wichtigere Rolle zukommen könnte, da sie die Qualität der Daten, die den mitwirkenden Steuerverwaltungen für Verrechnungspreisanalysen zur Verfügung stehen, verbessern können. Zudem wurde darauf hingewiesen, dass Simultanbetriebsprüfungen helfen können, die Möglichkeiten einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung zu reduzieren, die Befolgungskosten für den Steuerpflichtigen zu senken und die Lösung von Problemen zu beschleunigen. Kommt es bei einer Simultanbetriebsprüfung zu einer Neuveranlagung, sollten beide beteiligte Staaten bestrebt sein, ein Ergebnis herbeizuführen, das eine Doppelbesteuerung für den multinationalen Konzern vermeidet.

4.80. Simultanbetriebsprüfungen werden in Teil A des OECD-Musterübereinkommens für die Durchführung von Simultanbetriebsprüfungen (*OECD Model Agreement for the Undertaking of Simultaneous Tax Examinations* – „OECD-Musterübereinkommen“) definiert. Im Sinne dieses Übereinkommens versteht man unter Simultanbetriebsprüfung eine „Vereinbarung zwischen zwei oder mehreren Parteien, gleichzeitig und unabhängig voneinander jeweils auf ihrem eigenen Staatsgebiet jene steuerlichen Angelegenheiten eines (oder mehrerer) Steuerpflichtigen zu prüfen, an denen sie ein gemeinsames oder verwandtes Interesse haben, wobei alle maßgeblichen Informationen, die sie auf diese Weise erhalten, ausgetauscht werden sollen“. Diese Form der Amtshilfe soll keinen Ersatz für das Verständigungsverfahren darstellen. Jeder Informationsaustausch, der aufgrund einer Simultanbetriebsprüfung erfolgt, wird weiterhin über die zuständigen Behörden durchgeführt, mit allen Schutzvorkehrungen, die für einen derartigen Austausch vorgesehen sind. Praktische Informationen zu Simultanbetriebsprüfungen finden sich im einschlägigen Modul des Handbuchs zum Informationsaustausch, das am 23. Januar 2006 vom Ausschuss für Steuerfragen angenommen wurde (vgl. www.oecd.org/ctp/eoi/manual).

4.81. Während Bestimmungen, die Artikel 26 des OECD-Musterabkommens entsprechen, die gesetzliche Grundlage für die Durchführung von Simultan-

betriebsprüfungen bilden können, schließen die zuständigen Behörden vielfach auch Arbeitsvereinbarungen, die die Ziele und die Verwaltungsverfahren im Zusammenhang mit der Simultanbetriebsprüfung und dem Informationsaustausch festlegen. Sobald eine solche Einigung über die allgemeinen Linien, nach denen vorgegangen werden soll, erzielt ist und konkrete Fälle ausgewählt wurden, führen die Betriebsprüfer eines jeden Staates für sich ihre Prüfung auf ihrem Hoheitsgebiet aufgrund ihres innerstaatlichen Rechts und ihrer Verwaltungspraxis durch.

D.2. Rechtliche Grundlage für Simultanbetriebsprüfungen

4.82. Simultanbetriebsprüfungen fallen unter die Bestimmung über den Informationsaustausch, dessen Grundlage Artikel 26 des OECD-Musterabkommens bildet. Artikel 26 sieht die Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten in der Form vor, dass die Informationen ausgetauscht werden, die zur Durchführung des Abkommens oder ihres innerstaatlichen Rechts betreffend unter das Abkommen fallende Steuern erforderlich sind. Artikel 26 und der Kommentar beschränken die Möglichkeiten der Amtshilfe nicht auf die drei im Kommentar genannten Methoden des Informationsaustauschs (Informationsaustausch auf Ersuchen, spontaner Informationsaustausch und automatischer Informationsaustausch).

4.83. Simultanbetriebsprüfungen können auch außerhalb von Doppelbesteuerungsabkommen zulässig sein. Beispielsweise regelt Artikel 12 der Nordischen Konvention über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen den Informationsaustausch und die Vollstreckungsamtshilfe zwischen den nordischen Ländern und sieht die Möglichkeit von Simultanbetriebsprüfungen vor. Diese Konvention stellt gemeinsame Leitlinien für die Auswahl der Fälle und die Durchführung solcher Prüfungen auf. Artikel 8 des gemeinsamen Abkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen sieht ebenfalls ausdrücklich die Möglichkeit von Simultanbetriebsprüfungen vor.

4.84. In allen Fällen müssen die Informationen, die die Steuerverwaltung eines Staates erhält, nach innerstaatlichem Recht vertraulich behandelt werden; sie dürfen nur für bestimmte steuerliche Zwecke verwendet und nur bestimmten Personen und Behörden zugänglich gemacht werden, die mit genau festgelegten, unter das Abkommen oder unter die Amtshilfevereinbarung fallenden Steuersachen befasst sind. Die betroffenen Steuerpflichtigen werden üblicherweise davon in Kenntnis gesetzt, dass sie für eine Simultanbetriebsprüfung ausgewählt wurden, und in einigen Staaten haben sie gegebenenfalls das Recht, darüber informiert zu werden, wenn die Steuerverwaltung eine Simultanbetriebsprüfung ins Auge fasst oder wenn Informationen im Einklang mit Artikel 26 übermittelt werden. In solchen Fällen sollte die zuständige Behörde eines Staates die zuständige Behörde des anderen Staates darüber informieren, dass eine solche Inkenntnissetzung erfolgt.

D.3. Simultanbetriebsprüfungen und Verrechnungspreise

4.85. Bei der Auswahl von Verrechnungspreisfällen für Simultanbetriebsprüfungen können erhebliche Hindernisse auftreten, die dadurch verursacht werden, dass es in den verschiedenen Staaten unterschiedliche Fristen für die Durchführung von Prüfungen oder Veranlagungen gibt und dass die Prüfung verschiedene Besteuerungszeiträume betrifft. Diese Probleme können jedoch dadurch gemildert werden, dass sich die zuständigen Behörden frühzeitig über ihre Prüfungspläne austauschen, um festzustellen, in welchen Fällen die Prüfungszeiträume sich decken, und um künftige Prüfungszeiträume zeitlich aufeinander abzustimmen. Obwohl ein frühzeitiger Austausch über die Prüfungspläne auf den ersten Blick vorteilhaft erscheinen mag, sind einzelne Staaten der Auffassung, ein Vorschlag für die Durchführung einer Simultanbetriebsprüfung habe wesentlich bessere Chancen, vom Abkommenspartner akzeptiert zu werden, wenn man in der Lage ist, die die Simultanbetriebsprüfung rechtfertigenden Umstände gründlicher darzulegen.

4.86. Sobald ein Fall für eine Simultanbetriebsprüfung ausgewählt wurde, ist es üblich, dass die Betriebsprüfer zusammentreffen und den weiteren Verlauf der Prüfung planen, koordinieren und genau verfolgen. Insbesondere in komplexen Fällen können die Zusammenkünfte der Betriebsprüfer auch unter Mitwirkung des Steuerpflichtigen erfolgen, um Sachverhaltsfragen zu klären. In jenen Staaten, in denen der Steuerpflichtige vor der Weiterleitung von Informationen an eine andere Steuerverwaltung das Recht hat, konsultiert zu werden, sollte dies auch im Zusammenhang mit einer Simultanbetriebsprüfung so gehandhabt werden. In diesem Fall sollte die Steuerverwaltung ihren Abkommenspartner noch vor Beginn der Simultanbetriebsprüfung über dieses Erfordernis in Kenntnis setzen.

4.87. Simultanbetriebsprüfungen können für die Ermittlung der exakten Steuerschuld verbundener Unternehmen beispielsweise dann ein nützliches Instrument darstellen, wenn zwischen Steuerpflichtigen, die der Steuerhoheit verschiedener Staaten unterliegen, Kosten geteilt oder in Rechnung gestellt oder Gewinne aufgeteilt werden oder ganz allgemein wenn es um Verrechnungspreisfragen geht. Simultanbetriebsprüfungen können den Austausch von Informationen über multinationale Geschäftspraktiken, komplexe Geschäftsvorfälle, Kostenumlagevereinbarungen und Gewinnaufteilungsmethoden in besonderen Bereichen, wie etwa auf dem Gebiet des „Global Trading“ und bei innovativen Finanztransaktionen erleichtern. Die Steuerverwaltungen können so ein besseres Verständnis der Gesamttätigkeiten eines multinationalen Unternehmens und einen besseren Einblick in diese Tätigkeiten gewinnen und umfassendere Möglichkeiten für den Vergleich und die Prüfung grenzüberschreitender Geschäftsvorfälle erhalten. Simultanbetriebsprüfungen können auch einem branchenweiten Informationsaustausch dienen, der Kenntnisse über das branchenrelevante Verhalten von Steuer-

pflichtigen sowie über branchenübliche Gepflogenheiten und Trends verschaffen soll und der über konkrete Prüfungsfälle hinaus wertvoll sein kann.

4.88. Ein Ziel von Simultanbetriebsprüfungen besteht darin, die Einhaltung der Verrechnungspreisvorschriften zu fördern. Die erforderliche Informationsbeschaffung sowie die Sachverhaltsermittlung kann sich für eine Steuerverwaltung als schwierig erweisen, wenn es um Verrechnungspreisbedingungen bei konzerninternen Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen geht, die der Steuerhoheit zweier oder mehrerer Staaten unterliegen; insbesondere trifft dies zu, wenn der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht in seinem Staat nicht nachkommt oder die notwendigen Informationen nicht zeitgerecht erteilt. Das Simultanbetriebsprüfungsverfahren kann den Steuerverwaltungen dabei helfen, den Sachverhalt schneller, wirksamer und wirtschaftlicher zu klären.

4.89. Das Verfahren könnte auch dazu beitragen, dass potenzielle Verrechnungspreisprobleme bereits frühzeitig erkannt und so Streitigkeiten mit den Steuerpflichtigen minimiert werden. Dies könnte der Fall sein, wenn die beteiligten Betriebsprüfer aufgrund der bei der Simultanbetriebsprüfung gewonnenen Erkenntnisse die Möglichkeit haben, Meinungsverschiedenheiten hinsichtlich der zwischen den verbundenen Unternehmen bestehenden Verrechnungspreisbedingungen zu besprechen und diese Konflikte auszuräumen. Wird ein solches Verfahren angewendet, sollten die beteiligten Betriebsprüfer im größtmöglichen Umfang zu übereinstimmenden Ergebnissen bei der Bestimmung und Beurteilung der Gegebenheiten und Umstände der konzerninternen Geschäftsvorfälle zwischen den verbundenen Unternehmen gelangen, wobei alle Meinungsverschiedenheiten bezüglich der Sachverhaltsbeurteilung und der rechtlichen Behandlung der zwischen den verbundenen Unternehmen bestehenden Verrechnungspreisbedingungen darzustellen wären. Diese Darstellungen könnten dann als Grundlage für anschließende Verständigungsverfahren dienen und möglicherweise jene Probleme vermeiden, die dadurch entstehen, dass ein Staat die Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen prüft, lange nachdem der Abkommenspartner die Steuer des betroffenen verbundenen Unternehmens festgesetzt hat. Dieses Vorgehen könnte beispielsweise die Schwierigkeiten beim Verständigungsverfahren, die auf den Mangel an relevanten Informationen zurückzuführen sind, auf ein Minimum reduzieren.

4.90. Das Simultanbetriebsprüfungsverfahren kann es den beteiligten Steuerverwaltungen in manchen Fällen ermöglichen, eine Einigung über die Verrechnungspreisbedingungen in einem konzerninternen Geschäftsvorfall zwischen verbundenen Unternehmen zu erzielen. Wird eine Einigung erzielt, können Gegenberichtigungen bereits frühzeitig vorgenommen werden; auf diese Weise werden durch Fristen bedingte Hindernisse sowie wirtschaftliche Doppelbesteuerung weitgehend vermieden. Daneben kann ein zeitaufwendiger

und kostspieliger Rechtsweg vermieden werden, wenn die Einigung über die Verrechnungspreise der verbundenen Unternehmen im Einvernehmen mit den Steuerpflichtigen erzielt wird.

4.91. Auch wenn es in einer Simultanbetriebsprüfung nicht immer möglich ist, eine Einigung zwischen den Steuerverwaltungen über die Verrechnungspreise verbundener Unternehmen herbeizuführen, sieht das OECD-Musterübereinkommen doch vor, dass jedes der betroffenen verbundenen Unternehmen in diesem Fall die Einleitung eines Verständigungsverfahrens zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung zu einem früheren Zeitpunkt beantragen kann, als dies ohne Simultanbetriebsprüfung möglich wäre. Geschieht dies, können Simultanbetriebsprüfungen die Zeitspanne zwischen den Berichtigungen, die eine Steuerverwaltung bei einem Steuerpflichtigen vornimmt, und der Durchführung eines Verständigungsverfahrens erheblich verkürzen. Darüber hinaus weist das OECD-Musterübereinkommen darauf hin, dass Simultanbetriebsprüfungen das Verständigungsverfahren erleichtern können, da die Steuerverwaltungen in der Lage sind, mehr Fakten in Bezug auf die steuerlichen Korrekturen zusammenzutragen, aufgrund derer ein Steuerpflichtiger möglicherweise ein Verständigungsverfahren beantragt. Auf der Grundlage der Bestimmung und Beurteilung des Sachverhalts sowie der beabsichtigten steuerlichen Behandlung der betreffenden Verrechnungspreisfragen, die in den vorstehend beschriebenen Darstellungen der Steuerverwaltungen dargelegt werden, kann der praktische Ablauf des Verständigungsverfahrens wesentlich verbessert werden, sodass die zuständigen Behörden leichter eine Einigung erzielen können.

4.92. Für die verbundenen Unternehmen können Simultanbetriebsprüfungen auch insoweit vorteilhaft sein, als durch die Koordinierung der Ermittlungen der beteiligten Steuerverwaltungen und durch die Vermeidung von Doppelarbeit Zeit und Ressourcen eingespart werden. Ferner kann die gleichzeitige Mitwirkung von zwei oder mehreren Steuerverwaltungen an der Prüfung der Verrechnungsbestimmung zwischen verbundenen Unternehmen dem multinationalen Unternehmen Gelegenheit bieten, bei der Lösung seiner Verrechnungspreisfragen eine aktivere Rolle zu spielen. Die verbundenen Unternehmen können dadurch, dass sie gegenüber jeder der beteiligten Steuerverwaltungen die maßgeblichen Gegebenheiten und Argumente vorbringen, zur Vermeidung von Missverständnissen beitragen und die von den Steuerverwaltungen vorgenommene gemeinsame Feststellung und Beurteilung der Verrechnungspreisbedingungen erleichtern. Dadurch können die verbundenen Unternehmen bei der Bestimmung ihrer Verrechnungspreise bereits frühzeitig Planungs- bzw. Rechtssicherheit erlangen. Vgl. Ziffer 4.79.

D.4. Empfehlung über die Nutzung von Simultanbetriebsprüfungen

4.93. Aufgrund der zunehmenden Nutzung von Simultanbetriebsprüfungen in den OECD-Mitgliedstaaten beschloss der Ausschuss für Steuerfragen, dass es sinnvoll wäre, ein diesbezügliches Musterabkommen für jene Staaten auszuarbeiten, die diese Form der Zusammenarbeit wünschen und zu ihr in der Lage sind. Am 23. Juli 1992 sprach der Rat der OECD den Mitgliedstaaten gegenüber eine Empfehlung zugunsten der Nutzung dieses Musterübereinkommens aus, das Leitlinien zu den rechtlichen und praktischen Aspekten dieser Form der Zusammenarbeit enthält.

4.94. Angesichts der zunehmenden Internationalisierung des Handels und der Geschäftsbeziehungen und der Komplexität der Geschäftsvorfälle multinationaler Unternehmen sind Verrechnungspreisfragen immer wichtiger geworden. Simultanbetriebsprüfungen können die Schwierigkeiten verringern, vor denen Steuerpflichtige ebenso wie Steuerverwaltungen im Zusammenhang mit der Verrechnungspreisbestimmung multinationaler Unternehmen stehen. Deshalb wird bei der Prüfung von Verrechnungspreisfällen eine stärkere Nutzung von Simultanbetriebsprüfungen empfohlen, um den Informationsaustausch und die Durchführung von Verständigungsverfahren zu erleichtern. Kommt es bei einer Simultanbetriebsprüfung zu einer Neuveranlagung, sollten beide beteiligte Staaten bestrebt sein, ein Ergebnis herbeizuführen, das eine Doppelbesteuerung für den multinationalen Konzern vermeidet.

E. Safe-Harbour-Regelungen

E.1. Einleitung

4.95. Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes kann umfangreiche Ressourcen in Anspruch nehmen. Sie kann sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Steuerverwaltungen einen erheblichen Verwaltungsaufwand bedeuten, der durch komplexe Vorschriften und den daraus resultierenden Befolgungsaufwand noch erhöht werden kann. Diese Umstände haben die Mitgliedstaaten der OECD dazu veranlasst, Überlegungen anzustellen, ob und wann Safe-Harbour-Regelungen auf dem Gebiet der Verrechnungspreise zweckmäßig sind.

4.96. Zum Zeitpunkt der Verabschiedung dieser Leitlinien im Jahr 1995 wurden Safe-Harbour-Regelungen allgemein negativ eingeschätzt. So wurde darauf hingewiesen, dass Safe-Harbour-Regelungen zwar die Befolgung der Verrechnungspreisvorschriften und die entsprechenden Verwaltungstätigkeiten vereinfachen, aber auch grundlegende Probleme aufwerfen können, die möglicherweise unerwünschte Effekte auf die Preisentscheidungen von Unternehmen haben, welche konzerninterne Geschäftsvorfälle tätigen. Es wurde angemerkt, dass unilaterale Safe-Harbour-Regelungen negative Auswirkungen auf die Steuereinnahmen des Staats haben können, der die Safe-Harbour-

Regelungen einführt, wie auch auf die Steuereinnahmen von Staaten, in denen Unternehmen Geschäftsvorfälle mit verbundenen Steuerpflichtigen tätigen, die sich für eine solche Regelung entscheiden. Außerdem wurde darauf hingewiesen, dass Safe-Harbour-Regelungen dem Fremdvergleichsgrundsatz zuwiderlaufen können. Deshalb wurde die Schlussfolgerung gezogen, dass Safe-Harbour-Regelungen für die Verrechnungspreisbestimmung im Allgemeinen nicht ratsam sind, und folglich wurde die Nutzung von Safe-Harbour-Regelungen nicht empfohlen.

4.97. Einige Staaten haben trotz dieser allgemein negativen Schlussfolgerungen Safe-Harbour-Regelungen eingeführt. Diese Regelungen werden zumeist bei kleineren Unternehmen und/oder weniger komplexen Geschäftsvorfällen angewendet. Sowohl die Steuerverwaltungen als auch die Steuerpflichtigen bewerten sie im Allgemeinen positiv und weisen darauf hin, dass die Vorteile von Safe-Harbour-Regelungen größer sind als die an sie geknüpften Bedenken, sofern diese Regelungen zielgenau ausgerichtet und umsichtig festgelegt werden und sofern Anstrengungen unternommen werden, um die Probleme zu vermeiden, die durch schlecht konzipierte Safe-Harbour-Regelungen entstehen können.

4.98. Die Zweckmäßigkeit von Safe-Harbour-Regelungen zeigt sich wahrscheinlich am deutlichsten, wenn diese Regelungen auf Steuerpflichtige und/oder Geschäftsvorfälle abzielen, bei denen die Verrechnungspreisrisiken gering sind, und wenn sie auf bilateraler oder multilateraler Basis eingeführt werden. Es ist zu beachten, dass eine Safe-Harbour-Regelung abgesehen von der Steuerverwaltung, die sie ausdrücklich eingeführt hat, keine anderen Steuerverwaltungen in irgendeiner Weise bindet bzw. einschränkt.

4.99. Safe-Harbour-Regelungen kommen zwar in erster Linie den Steuerpflichtigen zugute; indem sie einen besseren Ressourceneinsatz ermöglichen, können sie aber auch für die Steuerverwaltungen von Vorteil sein. Die Steuerverwaltungen können die für Betriebs- und Steuerprüfungen erforderlichen Ressourcen von kleineren Unternehmen und weniger komplexen Geschäftsvorfällen abziehen (die in der Praxis zumeist sowohl in Bezug auf die Verrechnungspreismethode als auch auf die Ergebnisse auf einer einheitlichen Basis gelöst werden können) und sich auf komplexere Fälle konzentrieren, die mit größeren Risiken verbunden sind. Zugleich profitieren die Steuerpflichtigen von einer höheren Planungssicherheit und einem geringeren Befolgungsaufwand bei der Bestimmung der Preise für Geschäftsvorfälle, auf die die Regelungen angewandt werden können, sowie bei der Abgabe ihrer Steuererklärungen. Die Konzeption von Safe-Harbour-Regelungen erfordert jedoch eine sorgfältige Berücksichtigung von Bedenken in Bezug auf den Grad der Annäherung an Fremdvergleichspreise, der den betreffenden Steuerpflichtigen bei der Bestimmung von Verrechnungspreisen im Rahmen von Safe-Harbour-Regelungen möglich ist, sowie hinsichtlich des Risikos der

Entstehung unangemessener Steuerplanungsmöglichkeiten, einschließlich doppelter Nichtbesteuerung von Einkünften, der Frage der Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen in gleicher Situation und der Möglichkeit einer Doppelbesteuerung aufgrund einer potenziellen Unvereinbarkeit der Safe-Harbour-Regelungen mit dem Fremdvergleichsgrundsatz oder den Praktiken anderer Staaten.

4.100. Die nachstehende Erörterung befasst sich mit den Vorteilen von Safe-Harbour-Regelungen und den ihnen gegenüberstehenden Bedenken und bietet Leitlinien im Hinblick auf die Umstände, unter denen Safe-Harbour-Regelungen in einem auf dem Fremdvergleichsgrundsatz beruhenden Verrechnungspreissystem angewendet werden können.

E.2. Definition und Absicht von Safe-Harbour-Regelungen

4.101. Einige der Schwierigkeiten, die bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auftreten, können vermieden werden, indem Bedingungen vorgesehen werden, unter denen dafür infrage kommende Steuerpflichtige einen einfachen Katalog von festgelegten Verrechnungspreisvorschriften im Zusammenhang mit klar und umsichtig definierten Geschäftsvorfällen befolgen können oder von der Anwendung der allgemeinen Verrechnungspreisvorschriften befreit werden können. Im ersteren Fall würden die im Rahmen solcher Regelungen bestimmten Preise von den Steuerverwaltungen, die diese Regelungen ausdrücklich angenommen haben, automatisch akzeptiert. Diese optionalen Regelungen werden häufig als „Safe-Harbour-Regelungen“ bezeichnet.

4.102. In einem Verrechnungspreissystem ist eine Safe-Harbour-Regelung eine Regelung, die für eine festgelegte Kategorie von Steuerpflichtigen oder Geschäftsvorfällen gilt und dafür in Betracht kommende Steuerpflichtige von bestimmten Verpflichtungen befreit, die aufgrund der allgemeinen Verrechnungspreisvorschriften eines Staats sonst zu erfüllen wären. Eine Safe-Harbour-Regelung ersetzt die Verpflichtungen des allgemeinen Verrechnungspreissystems durch einfachere Verpflichtungen. Eine solche Regelung könnte es Steuerpflichtigen beispielsweise erlauben, Verrechnungspreise auf eine bestimmte Art und Weise festzulegen, z. B. durch Anwendung einer von der Steuerverwaltung vorgegebenen vereinfachten Verrechnungspreismethode. Alternativ dazu könnte eine Safe-Harbour-Regelung eine bestimmte Kategorie von Steuerpflichtigen oder Geschäftsvorfällen von der Anwendung aller oder einiger allgemeiner Verrechnungspreisvorschriften befreien. Die dafür in Betracht kommenden Steuerpflichtigen, die die Safe-Harbour-Regelung einhalten, werden häufig von aufwendigen Befolgungspflichten befreit, einschließlich eines Teils oder der Gesamtheit der entsprechenden Anforderungen in Bezug auf die Verrechnungspreisdokumentation.

4.103. Nicht als Safe-Harbour-Regelungen im Sinne dieses Abschnitts gelten Maßnahmen zur Verwaltungsvereinfachung, bei denen es nicht direkt um die Bestimmung fremdüblicher Preise geht, wie beispielsweise vereinfachte Dokumentationsanforderungen oder die Freistellung von solchen Anforderungen (wenn keine Preisbestimmung vorliegt) sowie Verfahren, in deren Rahmen eine Steuerverwaltung und ein Steuerpflichtiger die Verrechnungspreise vor Tätigung der betreffenden konzerninternen Geschäftsvorfälle vereinbaren (Vorabverständigungen über die Verrechnungspreise), was in Abschnitt F dieses Kapitels erörtert wird. Der vorliegende Abschnitt befasst sich auch nicht mit Steuervorschriften, die eine „übermäßige" Verschuldung bei einer ausländischen Tochtergesellschaft verhindern sollen („Unterkapitalisierungsvorschriften").

4.104. Es ist möglich, dass manche Staaten andere – auf Annahmen basierende – Maßnahmen zur Verwaltungsvereinfachung einführen, um einige der in diesem Abschnitt erörterten Vorteile zu verwirklichen, auch wenn diese Maßnahmen der vorstehend aufgeführten Beschreibung einer Safe-Harbour-Regelung nicht vollständig entsprechen. So könnte beispielsweise eine widerlegbare Vermutung (*rebuttable presumption*) eingeführt werden, in deren Rahmen die Steuerverwaltung ein verbindliches Preisziel festlegt, wobei es dem Steuerpflichtigen vorbehalten ist, den Nachweis zu erbringen, dass sein Verrechnungspreis mit dem Fremdvergleichsgrundsatz in Einklang steht. Bei einem solchen System ist es von entscheidender Bedeutung, dass dem Steuerpflichtigen durch den Nachweis, dass sein Preis mit dem Fremdvergleichsgrundsatz in Einklang steht, kein größerer Aufwand entsteht, als wenn kein solches System bestünde. In jedem derartigen System ist es unerlässlich, dass die Lösung von Doppelbesteuerungsfällen, die sich aus der Anwendung der verbindlichen Vermutung ergeben, im Wege des Verständigungsverfahrens gestattet wird.

E.3. Vorteile von Safe-Harbour-Regelungen

4.105. Safe-Harbour-Regelungen haben die folgenden grundlegenden Vorteile:

1. Sie erleichtern den Steuerpflichtigen, die eine solche Regelung in Anspruch nehmen können, die Befolgung der geltenden Vorschriften und reduzieren die Befolgungskosten im Hinblick auf die Bestimmung und Dokumentation sachgerechter Bedingungen für qualifizierte konzerninterne Geschäftsvorfälle.
2. Sie bieten den betreffenden Steuerpflichtigen die Sicherheit, dass der bei einem qualifizierten konzerninternen Geschäftsvorfall berechnete oder gezahlte Preis von den Steuerverwaltungen, die die Safe-Harbour-Regelung eingeführt haben, nach einer begrenzten Prüfung bzw. – abgesehen davon, dass sichergestellt wird, dass der Steuerpflichtige die

Bedingungen für die Inanspruchnahme der Regelung erfüllt und die entsprechenden Vorschriften einhält – ohne Prüfung akzeptiert wird.

3. Sie ermöglichen es den Steuerverwaltungen, ihre Verwaltungsressourcen von der Prüfung risikoärmerer Geschäftsvorfälle auf die Prüfung von Geschäftsvorfällen oder Steuerpflichtigen zu verlagern, die komplexer oder risikoträchtiger sind.

E.3.1. Erleichterung des Befolgungsaufwands

4.106. Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes kann die Sammlung und Analyse von Daten erforderlich machen, deren Beschaffung und/oder Evaluierung schwierig und kostspielig ist. In bestimmten Fällen kann es sein, dass der Befolgungsaufwand in keinem Verhältnis zur Größe des steuerpflichtigen Unternehmens, den von ihm ausgeübten Funktionen und den mit seinen konzerninternen Geschäftsvorfällen verbundenen Verrechnungspreisrisiken steht.

4.107. Gut konzipierte Safe-Harbour-Regelungen können den Befolgungsaufwand erheblich verringern, indem auf Anforderungen in Bezug auf die Datensammlung und die entsprechende Dokumentation verzichtet wird, wenn der Steuerpflichtige im Gegenzug die Preise der qualifizierten Geschäftsvorfälle gemäß den in der Safe-Harbour-Regelung festgelegten Parametern bestimmt. Insbesondere in Bereichen, in denen die Verrechnungspreisrisiken gering sind und der Befolgungs- und Dokumentationsaufwand in keinem Verhältnis zu diesen Risiken steht, kann ein solcher Kompromiss sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Steuerverwaltungen von Vorteil sein. Im Rahmen einer Safe-Harbour-Regelung können Steuerpflichtige Verrechnungspreise bestimmen, die von den Steuerverwaltungen, die die Regelung anbieten, nicht infrage gestellt werden, und zwar ohne dass die Steuerpflichtigen dazu Vergleichsgeschäftsvorfälle suchen oder Ressourcen aufwenden müssten, um den Nachweis der Einhaltung der Verrechnungspreisvorschriften gegenüber der Steuerverwaltung zu erbringen.

E.3.2. Sicherheit

4.108. Ein weiterer Vorteil einer Safe-Harbour-Regelung ist, dass der Steuerpflichtige sich sicher sein kann, dass seine Verrechnungspreise von der Steuerverwaltung, die die Safe-Harbour-Regelung eingerichtet hat, akzeptiert werden, sofern er die Bedingungen für die Inanspruchnahme der Regelung erfüllt und die entsprechenden Vorschriften einhält. Die Steuerverwaltung akzeptiert in diesem Fall nach begrenzter Prüfung bzw. ohne Prüfung Verrechnungspreise, die den Safe-Harbour-Parametern entsprechen. Den Steuerpflichtigen könnten einschlägige Parameter genannt werden, die zu einem Verrechnungspreis führen, den die Steuerverwaltung für den qualifizierten Geschäftsvorfall für angemessen hält.

E.3.3. Verwaltungsvereinfachung

4.109. Eine Safe-Harbour-Regelung bringt für die Steuerverwaltung eine gewisse Verwaltungsvereinfachung mit sich. Ob für bestimmte Steuerpflichtige oder Geschäftsvorfälle Anspruch auf Nutzung einer Safe-Harbour-Regelung besteht, muss zwar nach den Vorgaben der jeweiligen Safe-Harbour-Regelung sorgfältig evaluiert werden, diese Evaluierung muss jedoch nicht zwangsläufig von Betriebsprüfern mit Fachwissen im Bereich der Verrechnungspreise durchgeführt werden. Wenn der Anspruch auf Nutzung einer Safe-Harbour-Regelung einmal festgestellt wurde, ist der Prüfungsaufwand für die qualifizierten Steuerpflichtigen im Hinblick auf die Verrechnungspreise konzerninterner Geschäftsvorfälle, die unter die Safe-Harbour-Regelung fallen, nur noch minimal. Dies ermöglicht es den Steuerverwaltungen, ihre Steuereinnahmen in wenig risikoträchtigen Situationen unter begrenztem Einsatz administrativer Ressourcen zu sichern und ihre Anstrengungen auf die Prüfung von Geschäftsvorfällen oder Steuerpflichtigen zu konzentrieren, die komplexer oder risikoträchtiger sind. Eine Safe-Harbour-Regelung kann außerdem die Steuerehrlichkeit kleiner Unternehmen steigern, die sonst möglicherweise glauben, dass ihre Verrechnungspreispraktiken ohnehin nicht geprüft werden.

E.4. Bedenken im Hinblick auf Safe-Harbour-Regelungen

4.110. Die Möglichkeit der Inanspruchnahme von Safe-Harbour-Regelungen für eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen oder Geschäftsvorfällen kann negative Folgen haben. Die entsprechenden Bedenken sind darauf zurückzuführen, dass

1. die Einführung einer Safe-Harbour-Regelung in einem bestimmten Staat dazu führen kann, dass steuerpflichtige Einkünfte ausgewiesen werden, die nicht mit dem Fremdvergleichsgrundsatz in Einklang stehen,
2. Safe-Harbour-Regelungen das Risiko einer Doppelbesteuerung oder doppelten Nichtbesteuerung erhöhen können, wenn sie unilateral eingeführt werden,
3. Safe-Harbour-Regelungen unangemessene Steuerplanungsmöglichkeiten schaffen können und dass
4. Safe-Harbour-Regelungen Fragen hinsichtlich Gerechtigkeit und Gleichbehandlung aufwerfen können.

E.4.1. Abweichung vom Fremdvergleichsgrundsatz

4.111. Wenn eine Safe-Harbour-Regelung eine vereinfachte Verrechnungspreismethode vorsieht, entspricht diese möglicherweise nicht in allen Fällen der am besten geeigneten Methode, welche nach den allgemeinen Verrechnungspreisbestimmungen auf die Gegebenheiten und Umstände des Steuerpflichtigen anzuwenden wäre. Eine Safe-Harbour-Regelung kann beispielsweise die Nutzung einer bestimmten Methode vorschreiben, während der Steuerpflichtige unter den konkreten Gegebenheiten und Umständen eine andere Methode für angemessener hält. Dies könnte als unvereinbar mit dem Fremdvergleichsgrundsatz betrachtet werden, der die Anwendung der am besten geeigneten Methode erfordert.

4.112. Safe-Harbour-Regelungen beinhalten einen Kompromiss zwischen dem Ziel einer strengen Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes und der Verringerung des Verwaltungsaufwands. Sie sind nicht genau auf die unterschiedlichen Gegebenheiten und Umstände einzelner Steuerpflichtiger und Geschäftsvorfälle zugeschnitten. Der Grad der Annäherung von nach einer Safe-Harbour-Regelung bestimmten Preisen an im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz bestimmte Preise könnte durch die Sammlung, Zusammenstellung und häufige Aktualisierung von Informationen über Preise und Preisentwicklungen in Bezug auf die jeweiligen Kategorien von Geschäftsvorfällen zwischen den jeweiligen Arten von unabhängigen Unternehmen erhöht werden. Entsprechende Anstrengungen, die Parameter von Safe-Harbour-Regelungen so genau festzulegen, dass sie dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, könnten jedoch dem mit der Safe-Harbour-Regelung angestrebten Ziel der Verwaltungsvereinfachung zuwiderlaufen.

4.113. Etwaige Nachteile, die sich für die Steuerpflichtigen aus Safe-Harbour-Regelungen ergeben könnten, die von der Preisbestimmung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz abweichen, werden vermieden, wenn die Steuerpflichtigen die Wahl haben, sich entweder für die Safe-Harbour-Regelung zu entscheiden oder den Preis eines Geschäftsvorfalls im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz zu bestimmen. Im Fall eines solchen Ansatzes könnten Steuerpflichtige, die glauben, bei Anwendung der Safe-Harbour-Regelung einen Einkünftebetrag ausweisen zu müssen, der den fremdvergleichskonformen Betrag übersteigt, die allgemeinen Verrechnungspreisvorschriften anwenden. Eine solche Herangehensweise kann die Abweichung von einer fremdvergleichskonformen Preisbestimmung im Rahmen einer Safe-Harbour-Regelung zwar begrenzen, würde aber auch die administrativen Vorteile der Safe-Harbour-Regelung für die Steuerverwaltung verringern. Darüber hinaus müssten die Steuerverwaltungen die aus einem derartigen Ansatz resultierenden potenziellen Steuereinbußen berücksichtigen, weil die Steuerpflichtigen von den beiden Steuerbeträgen, d. h. dem nach Anwendung der Safe-Harbour-Regelung und dem nach Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes er-

mittelten Betrag, jeweils nur den geringeren entrichten würden. Die Staaten könnten auch darüber besorgt sein, dass Steuerpflichtige die Möglichkeit haben, sich in einem Jahr für und im nächsten gegen die Anwendung der Safe-Harbour-Regelung zu entscheiden, je nachdem ob deren Nutzung in einem bestimmten Jahr für sie günstig ist oder nicht. Die Staaten könnten dieses Risiko verringern, indem sie bestimmte Bedingungen festlegen, unter denen ein Steuerpflichtiger die Safe-Harbour-Regelung in Anspruch nehmen kann, beispielsweise indem sie von den Steuerpflichtigen verlangen, die Steuerverwaltung im Voraus über die Nutzung der Safe-Harbour-Regelung zu unterrichten oder sich für eine bestimmte Zahl von Jahren zu ihrer Nutzung zu verpflichten.

E.4.2. Das Risiko von Doppelbesteuerung und doppelter Nichtbesteuerung und Bedenken im Hinblick auf das Verständigungsverfahren

4.114. Ein großes Problem bei einer Safe-Harbour-Regelung besteht darin, dass sie das Risiko der Doppelbesteuerung erhöhen kann. Wenn eine Steuerverwaltung die Safe-Harbour-Parameter auf einem Niveau festlegt, das über oder unter dem fremdüblichen Niveau liegt, um die in ihrem Staat ausgewiesenen Gewinne zu erhöhen, kann sie die Steuerpflichtigen dazu veranlassen, die Preise, die sie verbundenen Unternehmen ansonsten berechnet oder gezahlt hätten, zu verändern, um eine Überprüfung der Verrechnungspreise im Safe-Harbour-Staat zu vermeiden. Das Risiko, dass die steuerpflichtigen Einkünfte in dem Staat, der die Safe-Harbour-Regelung einrichtet, zu hoch ausgewiesen werden, ist größer, wenn dieser Staat für zu niedrig ausgewiesene Einkünfte oder die Nichterfüllung von Dokumentationsanforderungen erhebliche Strafen verhängt, wodurch zusätzliche Anreize entstehen könnten, sicherzustellen, dass die Verrechnungspreisbestimmung in diesem Staat ohne weitere Prüfung akzeptiert wird.

4.115. Wenn die Safe-Harbour-Regelung Steuerpflichtige dazu veranlasst, Einkünfte auszuweisen, die über dem fremdvergleichskonformen Niveau liegen, wirkt sich dies für die Steuerverwaltung, die die Safe-Harbour-Regelung vorsieht, vorteilhaft aus, da die betreffenden gebietsansässigen Steuerpflichtigen dann höhere steuerpflichtige Einkünfte ausweisen. Im Steuerhoheitsgebiet des ausländischen verbundenen Unternehmens, mit dem der betreffende Geschäftsvorfall getätigt wird, kann die Safe-Harbour-Regelung demgegenüber dazu führen, dass geringere steuerpflichtige Einkünfte ausgewiesen werden. Die andere Steuerverwaltung könnte in diesem Fall die Preise infrage stellen, die sich aus der Anwendung der Safe-Harbour-Regelung ergeben, mit dem Ergebnis, dass sich der Steuerpflichtige mit einer Doppelbesteuerung konfrontiert sehen könnte. Dementsprechend könnten alle administrativen Vorteile des Staats, der eine Safe-Harbour-

Regelung einrichtet, zu Lasten anderer Staaten gehen, die zum Schutz ihres Steuersubstrats systematisch untersuchen müssten, ob die nach der Safe-Harbour-Regelung zulässigen Preise oder Ergebnisse mit jenen vereinbar sind, die bei Anwendung ihrer eigenen Verrechnungspreisvorschriften erzielt worden wären. Der Verwaltungsaufwand, den sich der Staat erspart, der eine Safe-Harbour-Regelung anbietet, würde deshalb auf die anderen Staaten verlagert.

4.116. In Fällen, die kleinere Unternehmen oder weniger komplexe Geschäftsvorfälle betreffen, können die Vorteile von Safe-Harbour-Regelungen größer sein als die durch solche Bestimmungen verursachten Probleme. Unter der Voraussetzung, dass die Safe-Harbour-Regelung optional ist, können die Steuerpflichtigen zu dem Schluss gelangen, dass eine aufgrund der Safe-Harbour-Regelung möglicherweise entstehende geringe Doppelbesteuerung ein annehmbarer Preis ist, um von der Verpflichtung der Einhaltung komplexer Verrechnungspreisvorschriften befreit zu werden. Es ist davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige in der Lage ist, selbst zu entscheiden, ob die durch die Nutzung einer Safe-Harbour-Regelung entstehende Möglichkeit einer Doppelbesteuerung für ihn akzeptabel ist oder nicht.

4.117. Wenn Safe-Harbour-Regelungen unilateral eingeführt werden, sollte Sorge getragen werden, die Safe-Harbour-Parameter so festzulegen, dass Doppelbesteuerung vermieden wird, und der die Safe-Harbour-Regelung einführende Staat sollte generell bereit sein, in einzelnen Fällen eine Änderung des aus der Safe-Harbour-Regelung resultierenden Ergebnisses im Verständigungsverfahren in Erwägung zu ziehen, um das Risiko der Doppelbesteuerung zu verringern. Um sicherzustellen, dass die Steuerpflichtigen ihre Entscheidungen auf wirklich sachkundiger Grundlage treffen, müsste der Staat, der die Safe-Harbour-Regelung anbietet, zumindest im Voraus klarstellen, ob er versuchen wird, eine gegebenenfalls aus der Anwendung seiner Safe-Harbour-Regelung resultierende Doppelbesteuerung zu mildern. Wenn eine Safe-Harbour-Regelung nicht optional ist und der betreffende Staat sich weigern würde, eine Doppelbesteuerungsentlastung in Erwägung zu ziehen, wäre das aus der Safe-Harbour-Regelung resultierende Risiko der Doppelbesteuerung natürlich unannehmbar hoch und nicht mit den Abkommensbestimmungen zur Entlastung von Doppelbesteuerung vereinbar.

4.118. Wenn eine unilaterale Safe-Harbour-Regelung es den Steuerpflichtigen demgegenüber gestattet, in dem Staat, der die Safe-Harbour-Regelung anbietet, Einkünfte auszuweisen, die unter dem fremdüblichen Niveau liegen, haben die Steuerpflichtigen einen Anreiz, sich für die Anwendung der Safe-Harbour-Regelung zu entscheiden. In einem solchen Fall besteht keine Garantie, dass der Steuerpflichtige seine Einkünfte in anderen Staaten auf einer mit der Safe-Harbour-Regelung in Einklang stehenden Basis bzw. über dem fremdüblichen Niveau ausweist. Es ist darüber hinaus unwahrscheinlich, dass andere Steuerverwaltungen befugt wären, dem Steuerpflichtigen vorzuschreiben, Einkünfte über dem fremdüblichen Niveau auszuweisen. Zwar würde

die Unterbesteuerung in solchen Fällen ausschließlich den die Safe-Harbour-Regelung einführenden Staat belasten, und die Fähigkeit anderer Staaten, Einkünfte auf fremdüblicher Basis zu besteuern, würde nicht beeinträchtigt, doch wäre doppelte Nichtbesteuerung unvermeidbar, was zu Investitions- und Handelsverzerrungen führen könnte.

4.119. Es gilt darauf hinzuweisen, dass die im Rahmen von Safe-Harbour-Regelungen entstehenden Probleme in Bezug auf nicht fremdvergleichskonforme Ergebnisse sowie potenzielle Doppelbesteuerung und doppelte Nichtbesteuerung zum großen Teil beseitigt werden können, wenn die Safe-Harbour-Regelungen auf bilateraler oder multilateraler Basis durch Vereinbarungen zwischen den zuständigen Behörden der einzelnen Staaten eingeführt werden. Im Rahmen eines solchen Verfahrens könnten zwei oder mehr Staaten im gegenseitigen Einvernehmen eine Kategorie von Steuerpflichtigen und/oder Geschäftsvorfällen definieren, für die eine Safe-Harbour-Regelung gilt, und im gegenseitigen Einvernehmen Parameter für die Preisbestimmung festlegen, die von allen Vertragsstaaten akzeptiert würden, wenn sie in den einzelnen Staaten einheitlich angewendet werden. Solche Vereinbarungen könnten im Voraus veröffentlicht werden, und die Steuerpflichtigen könnten die Ergebnisse in Einklang mit der Vereinbarung in allen betroffenen Staaten einheitlich ausweisen.

4.120. Der strenge Rahmen, der sich daraus ergibt, dass zwei oder mehrere Staaten mit potenziell unterschiedlichen Interessen eine derartige Safe-Harbour-Regelung vereinbaren, dürfte es gestatten, die Willkür zu verringern, durch die eine unilaterale Safe-Harbour-Regelung gekennzeichnet sein könnte, und würde die Bedenken in Bezug auf eine aus der Safe-Harbour-Regelung resultierende Doppelbesteuerung oder doppelte Nichtbesteuerung weitgehend ausräumen. Insbesondere für einige kleinere Unternehmen und/oder weniger komplexe Geschäftsvorfälle könnte die Schaffung von bilateralen oder multilateralen Safe-Harbour-Regelungen durch eine Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden ein nützlicher Ansatz zur Vereinfachung der Verrechnungspreisbestimmung sein, mit dem einige der möglichen Probleme unilateraler Safe-Harbour-Regelungen vermieden würden.

4.121. Anhang I von Kapitel IV enthält Muster für Grundsatzvereinbarungen, die die zuständigen Behörden nutzen können, um in geeigneten Situationen für übliche Kategorien von Verrechnungspreisfällen bilaterale oder multilaterale Safe-Harbour-Regelungen aufzustellen. Die Nutzung dieser Mustervereinbarungen sollte bei der Einführung bilateraler oder multilateraler Safe-Harbour-Regelungen nicht als verbindlich oder als Vorschrift betrachtet werden. Sie sollen vielmehr einen möglichen Rahmen bieten, der an die besonderen Anforderungen der Steuerverwaltungen der betroffenen Staaten angepasst werden kann.

E.4.3. Möglichkeit der Eröffnung neuer Wege der Steuerplanung

4.122. Safe-Harbour-Regelungen können den Steuerpflichtigen auch Möglichkeiten zur Steuerplanung eröffnen. Die Unternehmen können einen Anreiz haben, ihre Verrechnungspreise zu ändern, um steuerpflichtige Einkünfte in andere Staaten zu verlagern. Möglicherweise kann es auch zu Steuerumgehung kommen, soweit für die Zwecke der Ausnutzung von Safe-Harbour-Regelungen künstliche Vereinbarungen geschlossen werden. Wenn Safe-Harbour-Regelungen beispielsweise für „einfache" oder „kleine" Geschäftsvorfälle gelten, könnten die Steuerpflichtigen versucht sein, Geschäftsvorfälle in verschiedene Teile aufzuspalten, um sie einfach oder klein erscheinen zu lassen.

4.123. Wenn eine Safe-Harbour-Regelung auf den Durchschnittswerten einer Branche beruht, könnten sich Steuerplanungsmöglichkeiten für Steuerpflichtige ergeben, die eine überdurchschnittliche Rentabilität aufweisen. So könnte beispielsweise eine kosteneffiziente Gesellschaft bei konzerninternen Verkäufen zum fremdüblichen Preis eine Gewinnspanne von 15 % erzielen. Würde ein Staat nun eine Safe-Harbour-Regelung einführen, die eine Gewinnspanne von 10 % vorsieht, könnte diese Gesellschaft einen Anreiz haben, die Safe-Harbour-Regelung zu befolgen und die verbleibenden 5 % in einen Niedrigsteuerstaat zu verlagern. Es käme folglich zu einer Verlagerung steuerpflichtiger Einkünfte ins Ausland. Würde dies in großem Umfang geschehen, könnte das für den Staat, der die Safe-Harbour-Regelung anbietet, einen erheblichen Steuerausfall bedeuten.

4.124. Dieses Problem kann durch die in Ziffer 4.119 erwähnte Lösung weitgehend vermieden werden, die darin besteht, Safe-Harbour-Regelungen auf bilateraler oder multilateraler Basis einzuführen und dadurch die Anwendung der Safe-Harbour-Regelungen auf Geschäftsvorfälle zu begrenzen, die Staaten mit ähnlichen Verrechnungspreisanliegen betreffen. Bei der Einführung bilateraler und multilateraler Safe-Harbour-Regelungen sollten sich die Steuerverwaltungen bewusst sein, dass der Aufbau eines umfassenden Netzes derartiger Vereinbarungen Anreize für „Safe-Harbour-Shopping", d. h. das Durchleiten von Geschäftsvorfällen durch Steuerhoheitsgebiete mit günstigeren Safe-Harbour-Regelungen, schaffen kann, und sie sollten deshalb geeignete Schritte unternehmen, um diese Möglichkeit zu verhindern. Desgleichen wären Staaten, die bilaterale Safe-Harbour-Regelungen einführen, gut beraten, relativ enge Bandbreiten von akzeptablen Ergebnissen festzulegen und zu verlangen, dass die Einkünfte in allen an der Safe-Harbour-Vereinbarung beteiligten Staaten auf einer übereinstimmenden Basis ausgewiesen werden. Falls notwendig, könnten die Staaten Abkommensbestimmungen zum Informationsaustausch nutzen, um sich zu vergewissern, dass die Einkünfte im Rahmen einer solchen bilateralen Safe-Harbour-Regelung auf einer übereinstimmenden Grundlage ausgewiesen werden.

4.125. Ob ein Staat bereit ist, mit der Einführung einer Safe-Harbour-Regelung eine mögliche Schmälerung seines Steuersubstrats hinzunehmen, muss dieser Staat selbst entscheiden. Bei einer derartigen Politikentscheidung geht es um den grundlegenden Zielkonflikt zwischen zum einen der Sicherheit und Verwaltungsvereinfachung, die die Safe-Harbour-Regelung für die Steuerpflichtigen und die Steuerverwaltungen bedeutet, und zum anderen der Möglichkeit einer Schmälerung der Steuereinnahmen.

E.4.4. Fragen hinsichtlich Gerechtigkeit und Gleichbehandlung

4.126. Safe-Harbour-Regelungen können Fragen der Gerechtigkeit und Gleichbehandlung aufwerfen. Durch die Einführung einer Safe-Harbour-Regelung werden zwei unterschiedliche Vorschriftenkataloge im Bereich der Verrechnungspreisbestimmung geschaffen. Es bedarf klar und umsichtig konzipierter Kriterien, um die für die Safe-Harbour-Regelung in Betracht kommenden Steuerpflichtigen oder Geschäftsvorfälle abzugrenzen und weitmöglichst zu verhindern, dass manche Steuerpflichtige die Anspruchsgrenze für die Safe-Harbour-Regelung unterschreiten, während andere – ansonsten vergleichbare, mit ihnen möglicherweise in Konkurrenz stehende – Steuerpflichtige die Anspruchsgrenze überschreiten, oder dass umgekehrt die Anwendung der Safe-Harbour-Regelung für Steuerpflichtige oder Geschäftsvorfälle zugelassen wird, für die diese Regelung eigentlich nicht bestimmt ist. Nicht hinreichend genaue Kriterien können dazu führen, dass vergleichbare Steuerpflichtige steuerlich unterschiedlich behandelt werden: Dem einen wird die Anwendung der Safe-Harbour-Vorschriften gestattet, womit er von der Pflicht zur Einhaltung der allgemeinen Verrechnungspreisvorschriften befreit ist, während der andere verpflichtet ist, seine Verrechnungspreise in Einklang mit den allgemeinen Verrechnungspreisvorschriften zu bestimmen. Eine präferenzielle steuerliche Behandlung einer bestimmten Gruppe von Steuerpflichtigen aufgrund von Safe-Harbour-Regelungen könnte potenziell zu Diskriminierung und Wettbewerbsverzerrungen führen. Die Einführung bilateraler oder multilateraler Safe-Harbour-Regelungen könnte unter bestimmten Umständen das Risiko einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung erhöhen, nicht nur von verschiedenen, aber vergleichbaren Steuerpflichtigen, sondern auch von vergleichbaren, vom selben Steuerpflichtigen mit verbundenen Unternehmen in verschiedenen Staaten durchgeführten Geschäftsvorfällen.

E.5. Empfehlungen hinsichtlich der Anwendung von Safe-Harbour-Regelungen

4.127. Die Befolgung und Verwaltung von Verrechnungspreisvorschriften ist häufig komplex, zeitaufwendig und kostspielig. Sachgemäß konzipierte, unter geeigneten Umständen angewendete Safe-Harbour-Bestimmungen können

helfen, einige dieser Belastungen zu mindern und den Steuerpflichtigen mehr Sicherheit zu bieten.

4.128. Safe-Harbour-Regelungen können Probleme aufwerfen, wie beispielsweise potenziell gegenläufige Effekte auf die Preisentscheidungen von Unternehmen, die konzerninterne Geschäftsvorfälle tätigen, und negative Auswirkungen auf die Steuereinnahmen des Staats, der die Safe-Harbour-Regelung einführt, sowie auf die Staaten, in denen Unternehmen konzerninterne Geschäftsvorfälle mit verbundenen Steuerpflichtigen tätigen, die sich für eine Safe-Harbour-Regelung entscheiden. Darüber hinaus können unilaterale Safe-Harbour-Regelungen die Möglichkeit von Doppelbesteuerung oder doppelter Nichtbesteuerung entstehen lassen.

4.129. In Fällen, die kleinere Unternehmen oder weniger komplexe Geschäftsvorfälle betreffen, können die Vorteile von Safe-Harbour-Regelungen jedoch größer sein als die durch solche Bestimmungen verursachten Probleme. Wenn die Anwendung der Safe-Harbour-Regelung für die Steuerpflichtigen optional ist, können die Abweichungen von einer fremdvergleichskonformen Preisbestimmung weiter begrenzt werden. Staaten, die Safe-Harbour-Regelungen einführen, sollten bereit sein, die nach diesen Regelungen ermittelten Ergebnisse in Verständigungsverfahren zu ändern, um das potenzielle Doppelbesteuerungsrisiko zu begrenzen.

4.130. Wenn Safe-Harbour-Regelungen auf bilateraler oder multilateraler Basis ausgehandelt werden können, können sie den Befolgungsaufwand und die administrative Komplexität erheblich reduzieren, ohne Probleme der Doppelbesteuerung oder doppelten Nichtbesteuerung zu schaffen. Deshalb sollte die Nutzung bilateraler oder multilateraler Safe-Harbour-Regelungen unter den richtigen Bedingungen gefördert werden.

4.131. Es sollte klar sein, dass eine Safe-Harbour-Regelung unabhängig davon, ob sie auf unilateraler oder bilateraler Basis eingeführt wurde, für Staaten, die die Safe-Harbour-Regel selbst nicht eingeführt haben, auf keinen Fall bindend ist oder Präzedenzfallcharakter hat.

4.132. Es ist unwahrscheinlich, dass Safe-Harbour-Regelungen bei komplexeren und mit größeren Risiken verbundenen Verrechnungspreisfragen eine praktikable Alternative zu einer strengen fallweisen Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach den Ausführungen dieser Leitlinien darstellen.

4.133. Die Steuerverwaltungen der einzelnen Staaten sollten die Vorteile von Safe-Harbour-Regelungen und die ihnen gegenüberstehenden Bedenken sorgfältig abwägen, und solche Bestimmungen nutzen, wenn sie sie für angemessen halten.

F. Vorabverständigungen über die Verrechnungspreise[6]

F.1. Definition und Ausgestaltung von Vorabverständigungen über die Verrechnungspreise

4.134. Eine Vorabverständigung über die Verrechnungspreise (*advance pricing arrangement* – APA) ist eine Vereinbarung, in der vor konzerninternen Geschäftsvorfällen ein geeigneter Katalog von Kriterien (z. B. Methode, Vergleichswerte und sachgerechte Anpassungen dieser Vergleichswerte sowie Gültigkeitsbedingungen im Hinblick auf künftige Ereignisse) festgelegt wird, anhand dessen die Verrechnungspreise für diese Geschäftsvorfälle während eines bestimmten Zeitraums ermittelt werden. Ein Vorabverständigungsverfahren wird formell von einem Steuerpflichtigen angeregt und erfordert Verhandlungen zwischen dem Steuerpflichtigen, einem oder mehreren verbundenen Unternehmen und einer oder mehreren Steuerverwaltungen. Vorabverständigungen sollen die herkömmlichen administrativen, gerichtlichen und abkommensbezogenen Mechanismen zur Lösung von Verrechnungspreisfragen ergänzen. Sie dürften am nützlichsten sein, wenn herkömmliche Mechanismen versagen oder schwer anzuwenden sind. Im Oktober 1999 wurden detaillierte Leitlinien für Vorabverständigungen über die Verrechnungspreise im Rahmen des Verständigungsverfahrens („MAP-APA“) angenommen, die in einem Anhang zu diesem Kapitel wiedergegeben sind. In den Arbeiten zu Aktionspunkt 14 des BEPS-Aktionsplans zur Gewährleistung einer zügigen, effektiven und effizienten Beilegung abkommensbezogener Streitigkeiten wurde als nichtverbindliche optimale Verfahrensweise 4 empfohlen, dass die Staaten Programme für bilaterale Vorabverständigungsverfahren einrichten sollten, sobald sie dazu in der Lage sind, womit anerkannt wurde, dass Vorabverständigungen in beiden Abkommenspartnerstaaten ein höheres Maß an Sicherheit schaffen, die Wahrscheinlichkeit einer Doppelbesteuerung verringern und Verrechnungspreiskonflikten aktiv vorbeugen können. Diesbezüglich ist darauf hinzuweisen, dass die gemäß Punkt 2.2 des Mindeststandards von Aktionspunkt 14 erstellten landesspezifischen Kurzdarstellungen des Verständigungsverfahrens Informationen über bilaterale Vorabverständigungen enthalten.

4.135. Eine zentrale Frage bei der Konzeption von Vorabverständigungen über die Verrechnungspreise ist, mit welcher Genauigkeit die Verrechnungspreise eines Steuerpflichtigen über einen Zeitraum von mehreren Jahren im Voraus bestimmt werden können, ob beispielsweise in einem konkreten Fall nur die Verrechnungspreismethode oder auch konkretere Ergebnisse festgelegt werden

6. Zusätzliche Hinweise für die Durchführung von Vorabverständigungen über die Verrechnungspreise nach dem Verständigungsverfahren finden sich in Anhang II zu Kapitel IV.

können. Im Allgemeinen ist große Sorgfalt geboten, wenn eine APA über die Festlegung der Methode, ihrer Anwendung und der Gültigkeitsbedingungen hinausgeht, da konkretere Schlussfolgerungen auf der Prognose künftiger Ereignisse basieren.

4.136. Die Zuverlässigkeit der in einer APA genutzten Prognosen hängt sowohl von der Art der Prognose als auch von ihren Gültigkeitsbedingungen (*critical assumptions*) ab. Es wäre beispielsweise nicht sachgerecht zu behaupten, dass der fremdvergleichskonforme kurzfristige Zinssatz für von einem bestimmten Unternehmen aufgenommene konzerninterne Darlehen während der gesamten kommenden drei Jahre unverändert bei 6 % liegen wird. Es wäre plausibler zu prognostizieren, dass der Zinssatz dem Libor zuzüglich eines festen Prozentsatzes entsprechen wird. Noch zuverlässiger wäre die Prognose, wenn eine angemessene Gültigkeitsbedingung in Bezug auf das Kredit-Rating der Gesellschaft hinzugefügt würde (z. B. dass sich der auf den Libor aufgeschlagene Prozentsatz ändert, wenn sich das Kredit-Rating ändert).

4.137. Ferner wäre es beispielsweise nicht zweckmäßig, eine Gewinnaufteilungsformel zwischen verbundenen Unternehmen festzulegen, wenn erwartet wird, dass die Funktionsaufteilung zwischen den Unternehmen Veränderungen unterworfen sein wird. Es wäre jedoch möglich, eine Gewinnaufteilungsformel vorzugeben, wenn die Aufgaben der einzelnen Unternehmen in Gültigkeitsbedingungen dargelegt sind. In bestimmten Fällen kann es sogar möglich sein, eine vertretbare Prognose über die Angemessenheit eines konkreten Gewinnaufteilungsverhältnisses zu treffen, sofern genügend Bedingungen aufgestellt werden.

4.138. Bei der Entscheidung darüber, wie genau eine APA in einem konkreten Fall sein kann, sollten die Steuerverwaltungen beachten, dass Prognosen über die absolute künftige Gewinnentwicklung die geringste Plausibilität aufweisen dürften. Es kann möglich sein, die Gewinnkennzahlen unabhängiger Unternehmen als Vergleichswerte heranzuziehen, aber auch diese sind vielfach volatil und schwer zu prognostizieren. Die Nutzung geeigneter Gültigkeitsbedingungen und die Anwendung von Bandbreiten kann die Zuverlässigkeit von Prognosen erhöhen. Vergangenheitsdaten aus der betreffenden Branche können ebenfalls als Anhaltspunkte dienen.

4.139. Insgesamt hängt die Zuverlässigkeit einer Prognose von den Gegebenheiten und Umständen des konkreten Einzelfalls ab. Bei der Prüfung des Anwendungsbereichs einer Vorabverständigung müssen Steuerpflichtige und Steuerverwaltungen der Zuverlässigkeit der Prognosen große Aufmerksamkeit beimessen. Unzuverlässige Prognosen sollten in Vorabverständigungen nicht berücksichtigt werden. Üblicherweise dürfte es mit größerer Zuverlässigkeit möglich sein, die Eignung einer Methode und ihrer Anwendung vorherzusagen und maßgebliche Gültigkeitsbedingungen festzulegen, als künftige Ergebnisse (Höhe des Preises oder des Gewinns) vorherzusagen.

4.140. Einige Staaten gestatten unilaterale Vereinbarungen, in deren Rahmen sich die Steuerverwaltung und der in ihren Zuständigkeitsbereich fallende Steuerpflichtige verständigen, ohne dass andere betroffene Steuerverwaltungen an dieser Verständigung beteiligt wären. Eine unilaterale Vorabverständigung kann sich jedoch auf die Steuerschuld verbundener Unternehmen in anderen Steuerhoheitsgebieten auswirken. Wenn unilaterale Vorabverständigungen zulässig sind, sollten die zuständigen Behörden anderer betroffener Staaten so rasch wie möglich über ein solches Verfahren informiert werden, damit sie entscheiden können, ob sie gegebenenfalls zu einer bilateralen Vorabverständigung im Rahmen des Verständigungsverfahrens bereit und in der Lage sind. Auf jeden Fall sollten Staaten, die eine unilaterale Vorabverständigung mit einem Steuerpflichtigen schließen, in diese Vereinbarung keine Bedingung aufnehmen, der zufolge der Steuerpflichtige im Fall eines Verrechnungspreiskonflikts auf den Zugang zum Verständigungsverfahren verzichtet; wenn ein anderer Staat im Zusammenhang mit einem unter die unilaterale APA fallenden Geschäftsvorfall oder Sachverhalt eine Verrechnungspreiskorrektur vornimmt, wird dem ersten Staat geraten zu untersuchen, ob eine Gegenberichtigung angemessen ist, und die unilaterale APA nicht als unumkehrbare Vereinbarung zu betrachten.

4.141. Angesichts der Risiken einer Doppelbesteuerung bevorzugen die meisten Staaten bilaterale oder multilaterale Vorabverständigungen (d. h. Vereinbarungen, an denen zwei oder mehrere Staaten mitwirken), und einige Staaten gewähren ihren gebietsansässigen Steuerpflichtigen in der Tat nicht die Möglichkeit einer unilateralen Verständigung (d. h. einer Vereinbarung zwischen dem Steuerpflichtigen und lediglich einer Steuerverwaltung). Die bilaterale (oder multilaterale) Herangehensweise gewährleistet mit deutlich größerer Wahrscheinlichkeit, dass sich mit der getroffenen Vereinbarung das Risiko einer Doppelbesteuerung verringert und dass die Vereinbarung gerecht gegenüber allen beteiligten Steuerverwaltungen und Steuerpflichtigen ist und die Sicherheit der betroffenen Steuerpflichtigen erhöht. Außerdem erlauben es die innerstaatlichen Bestimmungen einiger Staaten nicht, dass die Steuerverwaltungen mit den Steuerpflichtigen direkt verbindliche Vereinbarungen treffen, sodass Vorabverständigungen nur im Rahmen des Verständigungsverfahrens mit der zuständigen Behörde eines Abkommenspartners geschlossen werden können. Für die Zwecke dieser Erörterung erstreckt sich der Begriff Vorabverständigung über die Verrechnungspreise bzw. APA nicht auf unilaterale Vereinbarungen, es sei denn, es würde ausdrücklich darauf hingewiesen.

4.142. Für die Steuerverwaltungen können sich Vorabverständigungen über die Verrechnungspreise bei Fragen der Gewinnaufteilung oder der Zurechnung von Einkünften im Zusammenhang mit dem weltweiten Handel mit Wertpapieren und Rohstoffen wie auch im Umgang mit multilateralen Kostenumlagevereinbarungen als besonders nützlich erweisen. Das Konzept der

Vorabverständigung kann auch bei der Lösung von Fragen zu Artikel 7 des OECD-Musterabkommens in Bezug auf Aufteilungsprobleme, Betriebsstätten und Tätigkeiten von Zweigniederlassungen nützlich sein.

4.143. Vorabverständigungen, einschließlich unilateraler APA, unterscheiden sich in mehrfacher Hinsicht von den herkömmlicheren verbindlichen Auskünften (*private rulings*), die einige Steuerverwaltungen den Steuerpflichtigen erteilen. Eine Vorabverständigung befasst sich im Allgemeinen mit Sachverhaltsfragen, während sich die herkömmlichen verbindlichen Auskünfte im Allgemeinen darauf beschränken, Rechtsfragen auf der Basis des von einem Steuerpflichtigen dargestellten Sachverhalts zu behandeln. Der einem Antrag auf verbindliche Auskunftserteilung zugrunde liegende Sachverhalt wird von der Steuerverwaltung oft nicht infrage gestellt, während der zugrunde liegende Sachverhalt bei einer Vorabverständigung wahrscheinlich gründlich analysiert und untersucht wird. Darüber hinaus befasst sich eine Vorabverständigung in der Regel mit mehreren Geschäftsvorfällen, mit mehreren Arten regelmäßiger Geschäftsbeziehungen oder mit allen internationalen Geschäftsvorfällen, die ein Steuerpflichtiger in einem bestimmten Zeitraum tätigt. Im Gegensatz dazu ist eine verbindliche Auskunft üblicherweise nur für einen bestimmten Geschäftsvorfall bindend.

4.144. Die Mitwirkung der verbundenen Unternehmen ist für die erfolgreiche Aushandlung einer APA von entscheidender Bedeutung. So ist beispielsweise in der Regel zu erwarten, dass die verbundenen Unternehmen den Steuerverwaltungen mitteilen, welche Methode sie aufgrund der besonderen Gegebenheiten und Umstände für die zweckmäßigste halten. Zudem sollten die verbundenen Unternehmen Unterlagen vorlegen, die als Nachweis für die Angemessenheit ihres Vorschlags dienen können, wozu beispielsweise Daten über die Branche, die Märkte und die Staaten zählen, die unter die Vereinbarung fallen sollen. Ferner können die verbundenen Unternehmen Fremdgeschäftsvorfälle ermitteln, die hinsichtlich der ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeiten und der Verrechnungspreisbedingungen – z. B. der wirtschaftlichen Kosten und Risiken – mit den Geschäftsvorfällen der verbundenen Unternehmen vergleichbar sind oder ihnen entsprechen, und eine Funktionsanalyse vornehmen, wie sie in Kapitel I beschrieben wird.

4.145. Verbundene Unternehmen dürfen normalerweise am Verfahren zur Erzielung einer Vorabverständigung mitwirken, indem sie den betroffenen Steuerverwaltungen ihren Fall unterbreiten und mit ihnen verhandeln, die notwendigen Auskünfte erteilen und zu einer Einigung über die betreffenden Verrechnungspreisfragen gelangen. Aus Sicht der verbundenen Unternehmen kann diese Mitwirkungsmöglichkeit als ein Vorteil gegenüber dem herkömmlichen Verständigungsverfahren angesehen werden.

4.146. Nach Abschluss eines Vorabverständigungsverfahrens sollten die Steuerverwaltungen den verbundenen Unternehmen in ihrem Staat bestätigen,

dass keine Verrechnungspreiskorrektur vorgenommen wird, solange sich der Steuerpflichtige an die Bedingungen der Vereinbarung hält. Eine APA sollte außerdem eine Bestimmung enthalten (vielleicht unter Bezugnahme auf eine Bandbreite), die eine Revision oder Kündigung der Vereinbarung für künftige Jahre ermöglicht, wenn sich die Geschäftstätigkeit erheblich ändert oder wenn nicht beeinflussbare Wirtschaftsbedingungen (z. B. erhebliche Wechselkursänderungen) die Zuverlässigkeit der Methode so entscheidend beeinträchtigen, dass unabhängige Unternehmen dies als für ihre Verrechnungspreisbestimmung wesentlich betrachten würden.

4.147. Eine APA kann sich auf alle Verrechnungspreisfragen eines Steuerpflichtigen erstrecken (was von einigen Staaten bevorzugt wird); dem Steuerpflichtigen kann aber auch die Möglichkeit gegeben werden, den APA-Antrag auf bestimmte Konzerngesellschaften und konzerninterne Geschäftsvorfälle zu beschränken. Eine Vorabverständigung gilt für künftige Jahre und Geschäftsvorfälle, wobei ihre effektive Laufzeit von der Branche, den Produkten oder den Geschäftsvorfällen abhängen kann. Die verbundenen Unternehmen können ihren Antrag auf bestimmte künftige Wirtschaftsjahre beschränken. Eine APA kann die Möglichkeit bieten, die vereinbarte Verrechnungspreismethode zur Lösung ähnlicher Verrechnungspreisfragen aus noch offenen Vorjahren anzuwenden. Dies würde jedoch die Zustimmung der Steuerverwaltung, des Steuerpflichtigen und gegebenenfalls des Abkommenspartners erfordern. Punkt 2.7 des Mindeststandards von Aktionspunkt 14 zufolge sollten Staaten mit bilateralen Vorabverständigungsverfahren in geeigneten Fällen und vorbehaltlich der einzuhaltenden Fristen (beispielsweise nach innerstaatlichem Recht bestehenden Verjährungsfristen) die rückwirkende Anwendung von Vorabverständigungen (auf Veranlagungszeiträume, die nicht in den ursprünglichen Anwendungsbereich der APA fallen) ermöglichen, wenn die relevanten Gegebenheiten und Umstände in den betreffenden früheren Wirtschaftsjahren die gleichen sind, wobei diese Gegebenheiten und Umstände jedoch im Rahmen der Steuerprüfung überprüft werden müssen.

4.148. Jede Steuerverwaltung, die an einer Vorabverständigung mitwirkt, wird natürlich bestrebt sein, deren Einhaltung durch die Steuerpflichtigen in ihrem Staat zu überwachen; dafür gibt es in der Regel zwei Möglichkeiten. Die erste besteht darin, den Steuerpflichtigen, der eine Vorabverständigung eingegangen ist, zu verpflichten, in jährlichen Berichten darzulegen, inwieweit die Bedingungen der APA eingehalten wurden und dass die Gültigkeitsbedingungen weiterhin zutreffend sind. Die zweite Möglichkeit ist, dass die Steuerverwaltung damit fortfährt, den Steuerpflichtigen im Rahmen des üblichen Prüfungsturnus zu prüfen, ohne jedoch eine Neubeurteilung der Methode vorzunehmen. Stattdessen kann die Steuerverwaltung ihre Verrechnungspreisprüfung darauf beschränken, die für den APA-Vorschlag relevanten ursprünglichen Daten zu überprüfen und festzustellen, ob der

Steuerpflichtige die Bedingungen der APA eingehalten hat. Im Hinblick auf die Verrechnungspreise kann eine Steuerverwaltung auch die Zuverlässigkeit und Genauigkeit der Darstellungen in der APA und in den Jahresberichten untersuchen und prüfen, wie genau und einheitlich die jeweilige Methode angewandt wurde. Alle anderen Fragen, die mit der APA nicht in Zusammenhang stehen, unterliegen der üblichen Prüfungstätigkeit.

4.149. Bei Betrug oder Angabe falscher Informationen während der Aushandlung einer APA oder in Fällen, in denen der Steuerpflichtige die Bedingungen der Vorabverständigung nicht einhält, sollte die Vereinbarung aufgekündigt werden können, und zwar auch rückwirkend. Wenn die Kündigung oder der Widerruf einer APA vorgeschlagen wird, sollte die Steuerverwaltung, die diese Maßnahme vorschlägt, den anderen Steuerverwaltungen ihre Absicht und die Gründe für diese Maßnahme mitteilen.

F.2. Mögliche Ansätze für rechtliche und administrative Vorschriften in Bezug auf Vorabverständigungen

4.150. Vorabverständigungen, an denen die zuständige Behörde eines Abkommenspartners beteiligt ist, sollten im Rahmen des Verständigungsverfahrens nach Artikel 25 des OECD-Musterabkommens betrachtet werden, auch wenn solche Vereinbarungen dort nicht ausdrücklich erwähnt werden. Absatz 3 dieses Artikels sieht vor, dass die zuständigen Behörden sich bemühen werden, Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen, durch Verständigung zu beseitigen. Obwohl Ziffer 50 des Kommentars darauf hinweist, dass es sich bei den in diesem Absatz angesprochenen Fragen um Schwierigkeiten allgemeiner Art handelt, die eine Gruppe von Steuerpflichtigen betreffen, wird ausdrücklich anerkannt, dass sich diese Fragen in Bezug auf einen Einzelfall ergeben können. Zu Vorabverständigungsverfahren kommt es vielfach, weil die Anwendung der Verrechnungspreisregeln auf eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen zu Zweifeln und Schwierigkeiten führt. Artikel 25 Absatz 3 weist auch darauf hin, dass die zuständigen Behörden gemeinsam beraten können, wie eine Doppelbesteuerung in Fällen vermieden werden kann, die im Abkommen nicht behandelt werden. Bilaterale Vorabverständigungsverfahren sollten unter diese Bestimmung fallen, da eines ihrer Ziele darin besteht, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Das Abkommen sieht zwar Verrechnungspreiskorrekturen vor, legt abgesehen von dem in Artikel 9 verankerten Fremdvergleichsgrundsatz jedoch keine spezifischen Methoden oder Verfahren fest. Deshalb ist die Auffassung vertretbar, dass Vorabverständigungsverfahren nach Artikel 25 Absatz 3 gestattet sind, weil die in einem solchen Verfahren behandelten konkreten Verrechnungspreisfälle unter keine andere Bestimmung des Abkommens fallen. Die Bestimmungen über den Informationsaustausch in Artikel 26 könnten Vorabverständigungsverfahren ebenfalls erleichtern, da

sie die Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Behörden in Form des Informationsaustauschs ermöglichen.

4.151. Die Steuerverwaltungen könnten sich bezüglich der Befugnis zum Abschluss von Vorabverständigungen zudem auf allgemeine innerstaatliche Steuervollzugsbefugnisse berufen. In manchen Staaten sind die Steuerverwaltungen möglicherweise in der Lage, besondere Verwaltungs- und Verfahrensleitlinien für die Steuerpflichtigen zu erlassen, in denen die sachgerechte steuerliche Behandlung von Geschäftsvorfällen und die sachgerechte Preisbestimmungsmethode dargelegt werden. Wie bereits vorstehend erwähnt, enthalten die Steuergesetze einiger OECD-Mitgliedstaaten Bestimmungen, die den Steuerpflichtigen berechtigen, für verschiedene Belange verbindliche Auskünfte und sonstige steuerliche Vorbescheide zu erhalten. Auch wenn diese Vorbescheide nicht ausdrücklich für Vorabverständigungen konzipiert sind, können sie umfassend genug sein, um als Grundlage für solche Vereinbarungen zu dienen.

4.152. In einigen Staaten fehlen innerstaatliche gesetzliche Grundlagen für den Abschluss von Vorabverständigungen. Beinhaltet ein Doppelbesteuerungsabkommen allerdings eine Klausel über das Verständigungsverfahren, die Artikel 25 des OECD-Musterabkommens entspricht, sollte der Abschluss einer APA für die zuständigen Behörden zulässig sein, wenn Verrechnungspreisfragen andernfalls zu einer Doppelbesteuerung führen oder Schwierigkeiten und Zweifel bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens aufwerfen würden. Eine solche Vereinbarung wäre für beide Staaten rechtlich bindend und würde für die beteiligten Steuerpflichtigen Rechte schaffen. Soweit Doppelbesteuerungsabkommen Vorrang vor innerstaatlichem Recht haben, wäre das Fehlen einer innerstaatlichen Rechtsgrundlage für den Abschluss von Vorabverständigungen kein Hindernis, eine APA auf der Grundlage eines Verständigungsverfahrens zu schließen.

F.3. Vorteile von Vorabverständigungen

4.153. Ein Programm für Vorabverständigungen kann den Steuerpflichtigen helfen, indem es die Vorhersehbarkeit der steuerlichen Behandlung internationaler Geschäftsvorfälle verbessert und so Unsicherheiten beseitigt. Sofern die Gültigkeitsbedingungen erfüllt sind, kann eine Vorabverständigung den beteiligten Steuerpflichtigen für einen bestimmten Zeitraum Sicherheit hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der in der APA behandelten Verrechnungspreisfragen verschaffen. In einigen Fällen kann eine APA auch eine Option zur Verlängerung ihrer Laufzeit enthalten. Bei Ablauf der APA kann den betroffenen Steuerverwaltungen und Steuerpflichtigen zudem die Möglichkeit offenstehen, sie neu zu verhandeln. Die durch die APA geschaffene Sicherheit kann es dem Steuerpflichtigen leichter machen, seine Steuerverbindlichkeiten

im Voraus abzuschätzen, wodurch ein investitionsförderndes Steuerklima entsteht.

4.154. Vorabverständigungen können sowohl für die Steuerverwaltungen als auch für die Steuerpflichtigen eine Gelegenheit darstellen, in einem spannungsfreien Klima zu beraten und zusammenzuarbeiten. Die Möglichkeit, komplexe Steuerfragen in einer Atmosphäre zu erörtern, die weniger konfrontativ ist als bei einer Verrechnungspreisprüfung, kann den freien Informationsfluss zwischen allen Beteiligten im Hinblick auf ein rechtlich einwandfreies und praktikables Ergebnis fördern. Dieses spannungsfreie Umfeld kann auch zu einer objektiveren Überprüfung der vorgelegten Daten und Informationen führen, als dies in einem spannungsgeladeneren Kontext der Fall wäre (z. B. in einem Rechtsmittelverfahren). Die enge Beratung und Zusammenarbeit, die bei einem Vorabverständigungsverfahren zwischen den Steuerverwaltungen erforderlich ist, führt auch zu engeren Beziehungen zwischen den Abkommenspartnern in Verrechnungspreisfragen.

4.155. Eine APA kann Steuerpflichtigen und Steuerverwaltungen kostspielige und zeitaufwendige Prüfungen und Rechtsmittelverfahren im Hinblick auf wichtige Verrechnungspreisfragen ersparen. Wenn eine Vorabverständigung getroffen wurde, dürften weniger Ressourcen für die spätere Prüfung der Steuererklärung des Steuerpflichtigen erforderlich sein, da mehr Informationen zu dem Steuerpflichtigen vorliegen. Es kann allerdings schwierig sein, die Umsetzung der Vereinbarung zu überwachen. Das Vorabverständigungsverfahren kann sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Steuerverwaltungen eine Zeitersparnis bedeuten, wenn sich der für herkömmliche Prüfungen erforderliche Zeitaufwand verringert; allerdings ist es auch möglich, dass insgesamt keine Zeitersparnis eintritt, beispielsweise in Staaten, die kein Betriebsprüfungsverfahren kennen und in denen die Existenz einer APA möglicherweise keinen direkten Einfluss auf den mit der Umsetzung der steuerrechtlichen Vorschriften verbundenen Aufwand hat.

4.156. Bilaterale und multilaterale Vorabverständigungsverfahren beseitigen die Möglichkeit einer juristischen oder wirtschaftlichen Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung bzw. reduzieren sie erheblich, da sich alle betroffenen Staaten daran beteiligen. Im Gegensatz dazu schaffen unilaterale Vorabverständigungen keine Sicherheit im Hinblick auf die Reduzierung von Doppelbesteuerung, weil andere Steuerverwaltungen, die von den unter die Verständigung fallenden Geschäftsvorfällen betroffen sind, der Ansicht sein können, dass die angewandte Methode nicht zu einem fremdvergleichskonformen Ergebnis führt. Daneben können bilaterale und multilaterale Vorabverständigungen das Verständigungsverfahren verbessern, indem sie die zur Erzielung einer Einigung erforderliche Zeit deutlich reduzieren, da die zuständigen Behörden mit aktuellen Daten und nicht mit Daten aus Vorjahren befasst sind, deren Beschaffung schwierig und zeitaufwendig sein kann.

4.157. Die mit Vorabverständigungsverfahren verbundene Offenlegung von Informationen und der Geist der Zusammenarbeit, in dem eine APA ausgehandelt werden kann, können den Steuerverwaltungen helfen, Einblick in die von multinationalen Unternehmen getätigten komplexen internationalen Geschäftsvorfälle zu gewinnen. Ein Vorabverständigungsverfahren kann den Kenntnisstand über hochtechnische Sachverhalte und Gegebenheiten in Bereichen wie dem Global Trading und die damit verbundenen Steuerfragen verbessern und deren Verständnis erleichtern. Durch die Entwicklung von Fachkompetenzen in Bezug auf bestimmte Branchen oder Arten von Geschäftsvorfällen ist es den Steuerverwaltungen möglich, anderen Steuerpflichtigen in ähnlichen Verhältnissen bessere Dienste anzubieten. Vorabverständigungsverfahren geben den Steuerverwaltungen Zugang zu nützlichen Branchendaten und ermöglichen es ihnen, Verrechnungspreismethoden in einem kooperativen Umfeld zu analysieren.

F.4. Nachteile im Zusammenhang mit Vorabverständigungen

4.158. Unilaterale Vorabverständigungen können sowohl die Steuerverwaltungen als auch die Steuerpflichtigen vor erhebliche Probleme stellen. Aus Sicht der anderen Steuerverwaltungen können Probleme auftreten, weil sie den Schlussfolgerungen der APA möglicherweise nicht zustimmen. Aus Sicht der beteiligten verbundenen Unternehmen besteht ein Problem im möglichen Effekt auf das Verhalten der verbundenen Unternehmen. Anders als bilaterale und multilaterale Vorabverständigungen führen unilaterale Vorabverständigungen möglicherweise nicht zu einer erhöhten Sicherheit für den beteiligten Steuerpflichtigen und zu einer Reduzierung wirtschaftlicher oder juristischer Doppelbesteuerung für den multinationalen Konzern. Willigt der Steuerpflichtige in eine Vereinbarung ein, die dem Staat, mit dem er diese Vorabverständigung trifft, überhöhte Einkünfte zuweist, weil er langwierige und kostspielige Verrechnungspreisuntersuchungen oder übermäßige Strafen vermeiden will, wird der Verwaltungsaufwand von dem Staat, der die APA anbietet, auf andere Staaten verlagert. Steuerpflichtige sollten sich nicht gezwungen fühlen, eine APA aus solchen Gründen zu schließen.

4.159. Ein weiteres Problem bei einer unilateralen APA ist die Frage der Gegenberichtigungen. Die bei einer APA gegebene Flexibilität kann den Steuerpflichtigen und das verbundene Unternehmen dazu veranlassen, ihre Preise an die Bandbreite anzupassen, die im Rahmen der APA zulässig ist. Bei einer unilateralen APA ist es von entscheidender Bedeutung, dass diese Flexibilität den Fremdvergleichsgrundsatz wahrt, da die zuständige Behörde eines anderen Staats wahrscheinlich keine Gegenberichtigung gewähren wird, die sich aus einer APA ergibt, die ihrer Auffassung nach mit dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht vereinbar ist.

4.160. Ein weiterer möglicher Nachteil kann sich zeigen, wenn eine Vorabverständigung, wie bereits vorstehend erörtert, von einer unzuverlässigen Prognose über sich ändernde Marktbedingungen ohne angemessene Gültigkeitsbedingungen ausgeht. Um die Gefahr einer Doppelbesteuerung zu vermeiden, ist es erforderlich, dass ein Vorabverständigungsprogramm flexibel bleibt, da starre Vereinbarungen fremdüblichen Bedingungen möglicherweise nicht zufriedenstellend Rechnung tragen können.

4.161. Ein Programm für Vorabverständigungen kann anfänglich zu Engpässen bei den für Verrechnungspreisprüfungen zur Verfügung stehenden Ressourcen führen, da die Steuerverwaltungen dazu im Allgemeinen Ressourcen umleiten müssen, die für andere Zwecke (z. B. Prüfung, Beratung, Rechtsmittelverfahren usw.) vorgesehen sind. Steuerpflichtige, die auf einen frühestmöglichen Entscheid über ihren APA-Antrag drängen, weil sie ihre geschäftlichen Interessen und Termine im Auge haben, können die Ressourcen einer Steuerverwaltung strapazieren, und der Rahmen für die Vorabverständigungsverfahren kann insgesamt stark von den Anforderungen der Wirtschaft bestimmt sein. Diese Anforderungen stehen möglicherweise nicht mit der Ressourcenplanung der Steuerverwaltungen im Einklang, wodurch es schwierig wird, gleichzeitig die Vorabverständigungsverfahren und andere ebenso wichtige Arbeiten effizient zu erledigen. Die Verlängerung einer bestehenden APA dürfte indessen weniger zeitaufwendig sein als deren erstmalige Einrichtung. Das Verfahren zur Verlängerung einer APA kann sich darauf konzentrieren, die Sachverhalte, die geschäftlichen und wirtschaftlichen Kriterien sowie die Berechnungen zu aktualisieren und anzupassen. Bei bilateralen Vereinbarungen muss zur Verlängerung einer APA die Zustimmung der zuständigen Behörden beider Vertragsstaaten eingeholt werden, um Doppelbesteuerung (oder Nichtbesteuerung) zu vermeiden.

4.162. Ein weiterer möglicher Nachteil kann sich ergeben, wenn eine Steuerverwaltung eine Reihe von bilateralen Vorabverständigungen getroffen hat, die nur bestimmte verbundene Unternehmen innerhalb eines multinationalen Konzerns betreffen. Dann kann eine Tendenz bestehen, spätere Vorabverständigungen im Interesse der Einheitlichkeit auf einer ähnlichen Grundlage zu treffen wie die bereits bestehenden Vereinbarungen, ohne dabei den auf anderen Märkten geltenden Bedingungen ausreichend Rechnung zu tragen. Daher ist Vorsicht geboten, wenn die Ergebnisse früherer Vorabverständigungen als repräsentativ für alle Märkte angesehen werden.

4.163. Darüber hinaus wurden Bedenken geäußert, dass Vorabverständigungsverfahren aufgrund ihrer besonderen Merkmale vor allem für Steuerpflichtige von Interesse sind, die die geltenden Vorschriften von sich aus in der Regel zuverlässig anwenden. Die Erfahrungen einiger Staaten haben gezeigt, dass es sich bei den Steuerpflichtigen, die an Vorabverständigungen interessiert sind, meistens um sehr große Unternehmen handelt, die regelmäßig geprüft

werden und deren Verrechnungspreismethoden in jedem Fall untersucht werden. Was sich für sie im Hinblick auf die Prüfung der Verrechnungspreise ändert, ist eher der Zeitpunkt als der Umfang der Prüfung. Es ist allerdings nicht nachgewiesen, dass Vorabverständigungen ausschließlich oder hauptsächlich für solche Steuerpflichtige von Interesse sind. In der Tat gibt es bereits Anzeichen dafür, dass Steuerpflichtige, die mit ihrer Steuerverwaltung Schwierigkeiten in Bezug auf Verrechnungspreisfragen hatten und dem ein Ende setzen möchten, häufig an einem Vorabverständigungsverfahren interessiert sind. So besteht eine ernste Gefahr, dass Prüfungsressourcen und Fachkenntnisse für solche Steuerpflichtigen eingesetzt werden, anstatt für Untersuchungen von Steuerpflichtigen, die die Vorschriften weniger genau einhalten und bei denen die Ressourcen sinnvoller eingesetzt werden könnten, um das Risiko von Steuerausfällen zu verringern. Ein ausgewogener Einsatz der Prüfungsressourcen dürfte vor allem deshalb schwer zu erzielen sein, weil Vorabverständigungsverfahren in der Regel ein sehr erfahrenes und hochspezialisiertes Personal erfordern. APA-Anträge können sich in bestimmten Bereichen oder Sektoren häufen, z. B. im Global Trading, und dies kann zu einer Überlastung der spezialisierten Mitarbeiter führen, die die Behörden bereits für diese Bereiche abgestellt haben. Die Steuerverwaltungen benötigen Zeit, um Experten in Spezialbereichen zu schulen und so einer nicht vorhersehbaren Nachfrage der Steuerpflichtigen nach Vorabverständigungen in diesen Bereichen gerecht zu werden.

4.164. Zusätzlich zu den vorstehenden Bedenken gibt es eine Reihe von möglichen – im Folgenden beschriebenen – Problemen, die auftreten können, wenn ein Programm für Vorabverständigungen nicht sachgerecht umgesetzt wird; Steuerverwaltungen, die von Vorabverständigungen Gebrauch machen, sollten sich nach Kräften bemühen, diese Probleme mit zunehmender Praxis auf diesem Gebiet zu beseitigen.

4.165. Beispielsweise könnte ein Vorabverständigungsverfahren genauere Informationen über die Branche und den Steuerpflichtigen erfordern als eine Verrechnungspreisprüfung. Dies sollte grundsätzlich nicht der Fall sein, und die erforderliche Dokumentation sollte bei einem Vorabverständigungsverfahren nicht aufwendiger sein als bei einer Prüfung, abgesehen davon, dass die Steuerverwaltung bei einem Vorabverständigungsverfahren Einzelheiten zu Prognosen, einschließlich der Grundlagen dieser Prognosen, benötigt, was bei einer Verrechnungspreisprüfung, die sich auf abgeschlossene Geschäftsvorgänge bezieht, nicht von zentraler Bedeutung sein dürfte. Wie vorstehend erörtert, sollte in einem Vorabverständigungsverfahren in der Tat versucht werden, die Dokumentationsanforderungen zu begrenzen und stärker auf Fragen der Geschäftspraxis des Steuerpflichtigen auszurichten. Die Steuerverwaltungen müssen anerkennen, dass

a) öffentlich zugängliche Informationen über Konkurrenzunternehmen und Vergleichswerte nur beschränkt zur Verfügung stehen,

b) nicht alle Steuerpflichtigen in der Lage sind, eingehende Marktanalysen durchzuführen und

c) möglicherweise nur die Muttergesellschaften von der Preispolitik des Konzerns Kenntnis haben.

4.166. Bedenken bestehen auch in Bezug darauf, dass ein Vorabverständigungsverfahren es der Steuerverwaltung ermöglichen könnte, je nach den Gegebenheiten und Umständen eine eingehendere Prüfung der fraglichen Geschäftsvorfälle vorzunehmen, als dies im Kontext einer Verrechnungspreisprüfung der Fall wäre. Der Steuerpflichtige muss ausführliche Informationen über seine Verrechnungspreisbestimmung vorlegen und sonstige Anforderungen erfüllen, die zur Überprüfung der Einhaltung der in der Vorabverständigung genannten Bedingungen an ihn gerichtet werden. Gleichzeitig ist der Steuerpflichtige nicht vor regelmäßigen und routinemäßigen Prüfungen gefeit, die die Steuerverwaltung hinsichtlich anderer Fragen durchführt. Eine APA bewahrt den Steuerpflichtigen auch nicht vor einer Prüfung seiner Verrechnungspreisaktivitäten. Der Steuerpflichtige muss nachweisen können, dass er die Bedingungen der APA nach Treu und Glauben befolgt hat, dass die in der APA enthaltenen wesentlichen Angaben weiterhin gültig sind, dass die für die Anwendung der Methode maßgeblichen Daten korrekt waren, dass die der APA zugrunde liegenden Gültigkeitsbedingungen weiterhin zutreffend sind und einheitlich angewandt werden und dass die Methode einheitlich angewandt wird. Die Steuerverwaltungen sollten deshalb versuchen sicherzustellen, dass Vorabverständigungsverfahren nicht mit unnötigem Aufwand verbunden sind und dem Steuerpflichtigen nicht mehr abverlangen, als aufgrund des Anwendungsbereichs der APA unbedingt erforderlich ist.

4.167. Probleme könnten auch dann auftreten, wenn die Steuerverwaltungen Informationen, die sie aufgrund einer Vorabverständigung erhalten haben, in ihrer Prüfungspraxis zweckentfremden. Wenn der Steuerpflichtige seinen APA-Antrag zurückzieht oder wenn der Antrag des Steuerpflichtigen nach Abwägung aller Sachverhalte abgewiesen wird, dürfen nicht sachverhaltliche Informationen des Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit dem APA-Antrag, wie beispielsweise Lösungsvorschläge, Begründungen, Meinungen und Beurteilungen, in keiner Weise als prüfungsrelevant behandelt werden. Auch sollte die Tatsache, dass ein Steuerpflichtiger mit einem APA-Antrag gescheitert ist, die Steuerverwaltung nicht bei der Entscheidung beeinflussen, ob für diesen Steuerpflichtigen eine Prüfung anzusetzen ist.

4.168. Die Steuerverwaltungen sollten außerdem die Vertraulichkeit von Geschäftsgeheimnissen und anderen sensiblen Informationen und Dokumenten, die ihnen im Verlauf eines Vorabverständigungsverfahrens unterbreitet werden, gewährleisten. Deshalb sollten die innerstaatlichen Geheimhaltungsvorschriften gelten. Bei einer bilateralen Vorabverständigung finden die für die

Abkommenspartner geltenden Vertraulichkeitsvorschriften Anwendung, wodurch verhindert wird, dass vertrauliche Daten an die Öffentlichkeit gelangen.

4.169. Programme für Vorabverständigungen können nicht von allen Steuerpflichtigen in Anspruch genommen werden, da die entsprechenden Verfahren kostspielig und zeitaufwendig sein können und kleine Unternehmen sie sich im Allgemeinen nicht leisten können. Dies trifft insbesondere dann zu, wenn unabhängige Sachverständige beigezogen werden. Vorabverständigungen sind deshalb möglicherweise nur bei der Lösung vornehmlich großer Verrechnungspreisfälle hilfreich. Außerdem kann der mit einem Programm für Vorabverständigungen verbundene Ressourcenaufwand zu einer Begrenzung der Anzahl der Anträge führen, die eine Steuerverwaltung bearbeiten kann. Bei der Evaluierung von Vorabverständigungen können die Steuerverwaltungen diese möglichen Probleme mildern, indem sie sicherstellen, dass der Umfang der Untersuchungen an den Umfang der betreffenden grenzüberschreitenden Geschäftsvorfälle angepasst wird.

F.5. Empfehlungen

F.5.1. Allgemeines

4.170. Seit der Veröffentlichung der Leitlinien in ihrer Originalfassung im Jahr 1995 hat eine große Anzahl von OECD-Mitgliedstaaten Erfahrungen mit Vorabverständigungen gesammelt. Die Staaten, die auf diesem Gebiet bereits Erfahrung haben, scheinen bisher zufrieden zu sein, sodass zu erwarten ist, dass der Erfahrungsschatz unter geeigneten Umständen weiter zunehmen wird. Zu den Voraussetzungen für den Erfolg von Programmen für Vorabverständigungen gehören die gebotene Sorgfalt, um den angemessenen Grad an Genauigkeit der Vereinbarungen auf der Basis von Gültigkeitsbedingungen festzulegen, die sachgerechte Umsetzung der Programme, die Existenz geeigneter Schutzvorkehrungen zur Vermeidung der vorstehend beschriebenen Probleme sowie die Flexibilität und Offenheit, mit der alle Beteiligten an das Verfahren herangehen müssen.

4.171. Es bestehen nach wie vor einige Probleme in Bezug auf die Form und den Anwendungsbereich von Vorabverständigungen, für die weitere Erfahrungen gesammelt werden müssen, um eine vollständige Lösung und eine Einigung zwischen den Mitgliedstaaten zu erzielen, so beispielsweise in der Frage unilateraler Vorabverständigungen. Der Ausschuss für Steuerfragen beabsichtigt, die weitere Entwicklung der Nutzung von Vorabverständigungen genau zu beobachten und auf mehr Einheitlichkeit in der Praxis zwischen den Staaten hinzuwirken, die sich für die Nutzung solcher Vereinbarungen entscheiden.

F.5.2. Umfang einer Vorabverständigung

4.172. Bei der Festlegung des Anwendungsbereichs einer APA müssen die Steuerpflichtigen und die Steuerverwaltungen der Zuverlässigkeit der Prognosen große Aufmerksamkeit schenken, um unzuverlässige Prognosen auszuschließen. Im Allgemeinen ist große Sorgfalt geboten, wenn die Vorabverständigung über Fragen der Methode, ihrer Anwendung und der Gültigkeitsbedingungen hinausgeht. Vgl. Ziffer 4.134–4.139.

F.5.3. Unilaterale versus bilaterale (multilaterale) Vorabverständigungen

4.173. Eine APA sollte soweit möglich auf bilateraler oder multilateraler Basis zwischen den zuständigen Behörden im Wege des Verständigungsverfahrens des geltenden Abkommens geschlossen werden. Bei einem bilateralen Vorabverständigungsverfahren ist die Gefahr geringer, dass Steuerpflichtige sich gezwungen sehen, eine APA abzuschließen oder eine nicht fremdvergleichskonforme Vereinbarung zu akzeptieren, um kostspielige und langwierige Untersuchungen und mögliche Strafen zu vermeiden. Eine bilaterale APA verringert auch erheblich die Möglichkeit, dass Gewinne entweder überhaupt nicht oder doppelt besteuert werden. Außerdem kann der Abschluss einer APA im Rahmen des Verständigungsverfahrens der einzige gangbare Weg für eine Steuerverwaltung sein, der eine innerstaatliche Rechtsgrundlage für den Abschluss verbindlicher Vereinbarungen direkt mit dem Steuerpflichtigen fehlt.

F.5.4. Gleichberechtigter Zugang zu Vorabverständigungen für alle Steuerpflichtigen

4.174. Wie bereits weiter oben erörtert, kann der Charakter des Vorabverständigungsverfahrens de facto bewirken, dass es nur von großen Unternehmen genutzt werden kann. Eine Beschränkung des Vorabverständigungsverfahrens auf große Unternehmen kann Fragen hinsichtlich Gerechtigkeit und Einheitlichkeit aufwerfen, da Steuerpflichtige in gleicher Lage nicht unterschiedlich behandelt werden sollten. Eine flexible Verteilung der Prüfungsressourcen kann diese Bedenken mildern. Eventuell müssen die Steuerverwaltungen auch die Möglichkeit ins Auge fassen, die Inanspruchnahme von Vorabverständigungen für kleine Unternehmen zu vereinfachen. Bei der Evaluierung von Vorabverständigungen sollten die Steuerverwaltungen darauf achten, den Umfang der Untersuchungen an den Umfang der betreffenden grenzüberschreitenden Geschäftsvorfälle anzupassen.

F.5.5. Ausarbeitung von Arbeitsvereinbarungen zwischen den zuständigen Behörden und Verbesserung der Verfahren

4.175. Eine Vereinheitlichung der Praktiken der Staaten, die Vorabverständigungen nutzen, könnte sowohl für die Steuerverwaltungen als auch für die Steuerpflichtigen von Vorteil sein. Die Steuerverwaltungen dieser Staaten sollten daher Arbeitsvereinbarungen zwischen den zuständigen Behörden über die Durchführung von Vorabverständigungsverfahren in Erwägung ziehen. Solche Vereinbarungen können allgemeine Leitlinien und Übereinkünfte für die Herbeiführung einer Verständigung in Fällen zum Gegenstand haben, in denen ein Steuerpflichtiger eine Vorabverständigung über die Verrechnungspreise beantragt hat.

4.176. Bilaterale Vorabverständigungen mit Abkommenspartnern sollten außerdem bestimmten Anforderungen entsprechen. Beispielsweise sollten jeder Steuerverwaltung zeitgleich dieselben notwendigen und sachdienlichen Informationen zur Verfügung gestellt werden, und die vereinbarte Methode sollte mit dem Fremdvergleichsgrundsatz im Einklang stehen.

G. Schiedsverfahren

4.177. Mit der zunehmenden Internationalisierung des Handels und der Investitionen wurden auch die Steuerstreitigkeiten, die sich gelegentlich aus diesen Aktivitäten ergeben, zunehmend international. Vor allem aber handelt es sich bei diesen Streitfällen nicht mehr bloß um Streitigkeiten zwischen einem Steuerpflichtigen und seiner Steuerverwaltung, sondern auch um Unstimmigkeiten zwischen den Steuerverwaltungen selbst. In vielen solchen Fällen ist der multinationale Konzern lediglich betroffener Akteur, während die eigentlichen Protagonisten die beteiligten Staaten sind. Doppelbesteuerungsprobleme werden zwar traditionell durch das Verständigungsverfahren gelöst, eine Entlastung ist jedoch nicht gewährleistet, sofern die Steuerverwaltungen nach erfolgten Beratungen selbst nicht zu einer Einigung gelangen und es keinen Mechanismus gibt – z. B. eine Schiedsklausel, die Artikel 25 Absatz 5 entspricht –, der eine Lösungsmöglichkeit vorsieht. Wenn jedoch ein bestimmtes Doppelbesteuerungsabkommen eine Schiedsklausel enthält, die Artikel 25 Absatz 5 entspricht, ermöglicht diese Ausweitung des Verständigungsverfahrens die Lösung des Falls, indem eine oder mehrere Fragen, über die die zuständigen Behörden keine Einigung erzielen können, dem Schiedsverfahren unterworfen werden.

4.178. Im Rahmen der Überarbeitung des OECD-Musterabkommens im Jahr 2008 wurde Artikel 25 durch einen neuen Absatz 5 ergänzt, der vorsieht, dass in Fällen, in denen die zuständigen Behörden innerhalb von zwei Jahren keine Einigung erzielen können, die noch offenen Fragen auf Antrag der Person, die den Fall vorgelegt hat, im Wege eines Schiedsverfahrens ge-

löst werden. Diese Ausweitung des Verständigungsverfahrens stellt sicher, dass in Fällen, in denen die zuständigen Behörden über eine oder mehrere Fragen, die die Regelung des Falls behindern, keine Einigung erzielen können, der Streitfall dennoch geklärt werden kann, indem diese Fragen dem Schiedsverfahren unterworfen werden. Das Schiedsverfahren nach Artikel 25 Absatz 5 ist ein integraler Bestandteil des Verständigungsverfahrens und stellt keine alternative Möglichkeit zur Beilegung von Streitfällen aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Staaten dar. Die Ziffern 63–85 des Kommentars zu Artikel 25 liefern Hinweise für die Schiedsphase des Verständigungsverfahrens.

4.179. Die Existenz einer Artikel 25 Absatz 5 entsprechenden Schiedsklausel in einem bestimmten bilateralen Abkommen dürfte das Verständigungsverfahren auch in Fällen, in denen kein Schiedsverfahren notwendig ist, effektiver machen. Allein schon die Existenz dieser Möglichkeit dürfte eine stärkere Nutzung des Verständigungsverfahrens fördern, da sowohl die staatlichen Instanzen als auch die Steuerpflichtigen bereits zu Beginn wissen, dass die Zeit und Mühe, die sie in das Verständigungsverfahren investieren, voraussichtlich zu einem zufriedenstellenden Ergebnis führen wird. Darüber hinaus besteht für die staatlichen Instanzen ein Anreiz sicherzustellen, dass das Verständigungsverfahren effizient durchgeführt wird, um zu vermeiden, dass anschließend zusätzliche Verfahren notwendig werden.

Kapitel V

Dokumentation

A. Einleitung

5.1. Dieses Kapitel enthält Leitlinien, die von den Steuerverwaltungen bei der Ausarbeitung von Regeln und/oder Verfahren für die Dokumentation zu beachten sind, die sie von den Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit einer Verrechnungspreisprüfung oder Abschätzung der Risiken der Verrechnungspreisbestimmung erhalten müssen. Zudem enthält es Hinweise, die den Steuerpflichtigen dabei helfen sollen, zu erkennen, welche Unterlagen am hilfreichsten sind, um die Übereinstimmung ihrer Geschäftsvorfälle mit dem Fremdvergleichsgrundsatz nachzuweisen und so zur Klärung von Verrechnungspreisfragen und zur Vereinfachung von Betriebsprüfungen beizutragen.

5.2. Als das Kapitel V dieser Leitlinien 1995 verabschiedet wurde, hatten die Steuerverwaltungen ebenso wie die Steuerpflichtigen weniger Erfahrung mit der Verwendung bzw. Erstellung von Verrechnungspreisdokumentationen als heute. Der frühere Wortlaut von Kapitel V betonte die Notwendigkeit der Angemessenheit des Dokumentationsprozesses, sowohl aus Sicht der Steuerpflichtigen als auch der Steuerverwaltungen, sowie den Wunsch, zu einem größeren Maß an Kooperation zwischen Steuerverwaltungen und Steuerpflichtigen in Dokumentationsfragen zu gelangen, um einen überhöhten Befolgungsaufwand in diesem Bereich zu vermeiden und zugleich zu gewährleisten, das ausreichende Informationen für eine verlässliche Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zur Verfügung stehen. Der frühere Wortlaut von Kapitel V enthielt weder eine Liste von Unterlagen, die in der Verrechnungspreisdokumentation enthalten sein sollten, noch klare Leitlinien in Bezug auf den Zusammenhang zwischen dem Prozess der Verrechnungspreisdokumentierung, der Verhängung von Strafen und der Beweislast.

5.3. Seitdem haben zahlreiche Staaten Regeln für die Verrechnungspreisdokumentation eingeführt, und die Zunahme dieser Auflagen führte in

Kombination mit dem drastischen Anstieg des Umfangs und der Komplexität der internationalen konzerninternen Geschäftsvorfälle sowie der verstärkten Prüfung von Verrechnungspreisfragen durch die Steuerverwaltungen zu einer deutlichen Erhöhung der Befolgungskosten für die Steuerpflichtigen. Dennoch haben die Steuerverwaltungen häufig den Eindruck, dass die Verrechnungspreisdokumentation nicht alle erforderlichen Informationen liefert und für ihren Steuerfestsetzungs- und Risikoabschätzungsbedarf nicht ausreichend ist.

5.4. In der nachstehenden Erörterung werden drei Ziele aufgezeigt, die mit Regeln für die Verrechnungspreisdokumentation verfolgt werden. Zudem enthält sie Leitlinien für die Ausarbeitung solcher Regeln, damit die Befolgung der Verrechnungspreisvorschriften einfacher und in den verschiedenen Staaten einheitlicher wird und die Steuerverwaltungen zugleich präzisere und nützlichere Informationen für Risikoabschätzungen und Prüfungen in Verrechnungspreisfragen erhalten. Eine wichtige übergeordnete Erwägung bei der Ausarbeitung solcher Regeln ist es, das richtige Gleichgewicht zu finden zwischen dem Nutzen, den die Informationen für die Steuerverwaltungen bei der Bewertung der Verrechnungspreisrisiken sowie bei sonstigen Aufgaben darstellen, und dem erhöhten Befolgungsaufwand, der den Steuerpflichtigen dadurch entsteht. Diesbezüglich sei darauf hingewiesen, dass klare und allgemein geltende Dokumentationsregeln die Befolgungskosten reduzieren können, zu denen es sonst in einem Verrechnungspreiskonflikt kommen kann.

B. Ziele der Anforderungen in Bezug auf die Verrechnungspreisdokumentation

5.5. Die drei Ziele der Verrechnungspreisdokumentation bestehen darin

1. sicherzustellen, dass die Steuerpflichtigen den Verrechnungspreisanforderungen bei der Festlegung der Preise und sonstigen Bedingungen von Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen sowie bei der Angabe der Einkünfte aus diesen Geschäftsvorfällen in ihrer Steuererklärung gebührende Beachtung schenken,
2. den Steuerverwaltungen die notwendigen Informationen zur Verfügung zu stellen, um eine sachkundige Abschätzung der Verrechnungspreisrisiken durchführen zu können,
3. den Steuerverwaltungen nützliche Informationen zur Verfügung zu stellen, die sie zur Durchführung einer angemessenen und sorgfältigen Prüfung der Verrechnungspreispraxis von in ihrem Staat steuerpflichtigen Unternehmen verwenden können, auch wenn die Dokumentation im Verlauf der Prüfung möglicherweise durch zusätzliche Informationen ergänzt werden muss.

5.6. Jedes dieser Ziele sollte bei der Gestaltung geeigneter innerstaatlicher Anforderungen für die Verrechnungspreisdokumentation beachtet werden. Es ist wichtig, von den Steuerpflichtigen zu verlangen, dass sie bei bzw. vor der Erstellung ihrer Steuererklärung selbst sorgfältig evaluieren, inwieweit sie die geltenden Verrechnungspreisregeln eingehalten haben. Wichtig ist auch, dass die Steuerverwaltungen in der Lage sind, auf die Informationen zuzugreifen, die sie benötigen, um eine Bewertung der Verrechnungspreisrisiken durchzuführen und so eine sachlich fundierte Entscheidung darüber zu treffen, ob eine Prüfung durchgeführt werden sollte. Darüber hinaus ist es wichtig, dass die Steuerverwaltungen in der Lage sind, zeitnah auf alle für eine umfassende Prüfung zusätzlich notwendigen Informationen zuzugreifen bzw. diese anzufordern, wenn die Entscheidung getroffen wurde, eine solche Prüfung durchzuführen.

B.1. Beurteilung der Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes durch den Steuerpflichtigen selbst

5.7. Indem sie die Steuerpflichtigen verpflichtet, überzeugende, konsistente und stichhaltige Verrechnungspreisannahmen zu formulieren, kann die Verrechnungspreisdokumentation helfen sicherzustellen, dass eine Kultur der Steuerehrlichkeit entsteht. Im Fall einer sorgfältig ausgearbeiteten Verrechnungspreisdokumentation können die Steuerverwaltungen bis zu einem gewissen Grad darauf vertrauen, dass der Steuerpflichtige die Positionen, die er in seiner Steuererklärung wiedergibt, analysiert hat, dass er die verfügbaren Vergleichswerte untersucht hat und dass er zu konsistenten Verrechnungspreisannahmen gelangt ist. Darüber hinaus tragen die Anforderungen zur Erstellung einer zeitnahen Dokumentation zur Sicherung der Integrität der Annahmen der Steuerpflichtigen bei und hindern diese daran, nachträgliche Begründungen ihrer Annahmen auszuarbeiten.

5.8. Dieses Ziel der Steuerehrlichkeit kann durch zwei wichtige Vorgehensweisen gefördert werden. Erstens können die Steuerverwaltungen verlangen, dass die Anforderungen in Bezug auf die Verrechnungspreisdokumentation zeitnah erfüllt werden. Dies bedeutet, dass die Dokumentation zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls bzw. auf jeden Fall spätestens zum Zeitpunkt der Erstellung und Einreichung der Steuererklärung für das Wirtschaftsjahr, in dem der Geschäftsvorfall stattfand, erstellt werden muss. Die zweite Möglichkeit zur Förderung der Steuerehrlichkeit ist die Einführung von verrechnungspreisbezogenen Strafregelungen, die so beschaffen sind, dass sie eine rechtzeitige und korrekte Erstellung der Verrechnungspreisdokumentation belohnen und Anreize für eine rechtzeitige und sorgfältige Betrachtung der Verrechnungspreisannahmen des Steuerpflichtigen schaffen. Die Vorlagepflichten und Strafbestimmungen in Bezug auf die Verrechnungspreisdokumentation werden weiter unten in Abschnitt D eingehender erörtert.

5.9. Zwar werden die Steuerpflichtigen die Verrechnungspreisdokumentation idealerweise als Gelegenheit nutzen, eine gut durchdachte Grundlage für ihre Verrechnungspreispolitik zu formulieren, womit sie einen wichtigen Zweck solcher Auflagen erfüllen, allerdings können Faktoren wie Kosten, Zeitmangel und eine Vielzahl verschiedener Fragen, die ebenfalls die Aufmerksamkeit der zuständigen Mitarbeiter erfordern, diesen Zielen mitunter zuwiderlaufen. Daher ist es wichtig, dass die Staaten darauf achten, dass die Dokumentationsauflagen vertretbar und auf wesentliche Geschäftsvorfälle ausgerichtet bleiben, damit gewährleistet ist, dass die wichtigsten Fragen volle Aufmerksamkeit erhalten.

B.2. Bewertung der Verrechnungspreisrisiken

5.10. Eine effektive Identifizierung und Abschätzung der Risiken ist ein wesentlicher erster Schritt im Prozess der Auswahl der richtigen Fälle für Verrechnungspreisprüfungen oder -untersuchungen sowie im Hinblick auf die Ausrichtung solcher Prüfungen auf die wichtigsten Fragen. Da den Steuerverwaltungen nur begrenzte Mittel zur Verfügung stehen, ist es wichtig, dass sie gleich zu Beginn einer möglicherweise einzuleitenden Prüfung richtig einschätzen, ob die Verrechnungspreisvereinbarungen eines Steuerpflichtigen eine eingehende Prüfung sowie die Aufwendung erheblicher Ressourcen beim Steuervollzug rechtfertigen. Gerade in Bezug auf Verrechnungspreisfragen (die im Allgemeinen komplex und faktenintensiv sind) ist eine effektive Risikobewertung eine entscheidende Vorbedingung für eine gezielte und ressourceneffiziente Prüfung. Das OECD-Forum Steuerverwaltung hat eine Reihe von Instrumenten entwickelt, die den Steuerverwaltungen bei der Durchführung solcher Risikoabschätzungen helfen sollen.

5.11. Zur richtigen Bewertung der Verrechnungspreisrisiken müssen die Steuerverwaltungen frühzeitig Zugang zu ausreichenden, sachdienlichen und verlässlichen Informationen haben. Zwar gibt es viele Quellen für sachdienliche Informationen, eine besonders wichtige Quelle solcher Informationen ist jedoch die Verrechnungspreisdokumentation.

5.12. Es gibt eine Vielzahl von Instrumenten und Informationsquellen, die zur Identifizierung und Abschätzung der Verrechnungspreisrisiken von Steuerpflichtigen und Geschäftsvorfällen herangezogen werden, darunter Verrechnungspreisformblätter (die zusammen mit der jährlichen Steuererklärung ausgefüllt werden müssen), verpflichtend auszufüllende Fragebogen zu den Verrechnungspreisen, die auf bestimmte Risikobereiche abstellen, allgemeine Vorschriften für die Verrechnungspreisdokumentation, in denen die notwendigen Unterlagen für den Nachweis der Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes durch den Steuerpflichtigen genannt sind, sowie Gespräche im Rahmen der Zusammenarbeit zwischen Steuerverwaltungen und Steuerpflichtigen. Alle diese Instrumente und Informationsquellen ant-

worten auf dieselbe grundlegende Feststellung: Für die Steuerverwaltungen ist es notwendig, frühzeitig und problemlos auf sachdienliche Informationen zugreifen zu können, um eine sachgerechte und fundierte Bewertung der Verrechnungspreisrisiken vornehmen zu können. Die Gewährleistung, dass eine Verrechnungspreisrisikobewertung, die hohen qualitativen Anforderungen genügt, effizient und anhand der richtigen Arten verlässlicher Informationen durchgeführt werden kann, sollte ein wichtiger Gesichtspunkt bei der Gestaltung von Regeln für die Verrechnungspreisdokumentation sein.

B.3. Verrechnungspreisprüfung

5.13. Ein drittes Ziel der Verrechnungspreisdokumentation ist es, den Steuerverwaltungen nützliche Informationen an die Hand zu geben, die sie zur Durchführung einer gründlichen Verrechnungspreisprüfung einsetzen können. Verrechnungspreisprüfungen sind in der Regel faktenintensiv. Sie beinhalten häufig schwierige Beurteilungen der Vergleichbarkeit verschiedener Geschäftsvorfälle und Märkte. Sie können eine genaue Betrachtung finanzieller, sachverhaltsbezogener oder sonstiger branchenspezifischer Informationen erfordern. Die Verfügbarkeit ausreichender Informationen aus einer Vielzahl von Quellen während der Prüfung ist von entscheidender Bedeutung, um einer Steuerverwaltung die Durchführung einer ordnungsgemäßen Prüfung der konzerninternen Geschäftsvorfälle des Steuerpflichtigen mit verbundenen Unternehmen sowie die Durchsetzung der geltenden Verrechnungspreisregeln zu erleichtern.

5.14. In Situationen, in denen eine angemessene Bewertung der Verrechnungspreisrisiken darauf hindeutet, dass in Bezug auf eine oder mehrere Fragen eine sorgfältige Verrechnungspreisprüfung angebracht ist, muss es der Steuerverwaltung eindeutig möglich sein, sich innerhalb einer vertretbaren Frist alle sachdienlichen Unterlagen und Informationen zu beschaffen, die sich im Besitz des Steuerpflichtigen befinden. Dazu gehören Informationen in Bezug auf die Tätigkeiten und Funktionen des Steuerpflichtigen, sachdienliche Informationen zu den Tätigkeiten, Funktionen und Finanzergebnissen verbundener Unternehmen, mit denen der Steuerpflichtige konzerninterne Geschäftsvorfälle getätigt hat, Informationen in Bezug auf potenzielle Vergleichswerte, einschließlich interner Vergleichswerte, sowie Unterlagen zur Durchführung und zu den finanziellen Ergebnissen von potenziell vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen sowie unverbundenen Dritten. Soweit solche Informationen in der Verrechnungspreisdokumentation enthalten sind, sind besondere Verfahren zur Bereitstellung von Informationen und Unterlagen unter Umständen vermeidbar. Allerdings ist einzuräumen, dass es mit einem unvertretbar hohen Aufwand verbunden und ineffizient wäre, von der Verrechnungspreisdokumentation zu verlangen, dass sie bereits alle Informationen enthält, die für eine umfassende Prüfung möglicherweise erforderlich sein könnten. Folglich wird es zwangsläufig zu Situationen kom-

men, in denen die Steuerverwaltungen Informationen erhalten möchten, die nicht im Dokumentationspaket enthalten sind. Der Informationszugang einer Steuerverwaltung sollte sich also weder auf die Dokumentation beschränken, auf die sich die Bewertung der Verrechnungspreisrisiken stützte, noch durch diese Dokumentation eingeschränkt werden. Wenn ein Staat verlangt, dass bestimmte Informationen für Zwecke der Verrechnungspreisprüfung aufbewahrt werden, sollte bei der Formulierung dieser Anforderung ein Ausgleich gefunden werden zwischen dem Informationsbedarf der Steuerverwaltung und dem Befolgungsaufwand des Steuerpflichtigen.

5.15. Es kann häufig der Fall sein, dass die Unterlagen und sonstigen Informationen, die für eine Verrechnungspreisprüfung erforderlich sind, im Besitz von anderen Unternehmen des multinationalen Konzerns sind als dem geprüften inländischen Konzernunternehmen. Oft befinden sich die notwendigen Unterlagen nicht in dem Staat, dessen Steuerverwaltung die Prüfung durchführt. Es ist daher wichtig, dass die Steuerverwaltung in der Lage ist, sich direkt oder durch Informationsaustausch, z. B. im Rahmen von Informationsaustauschmechanismen, Informationen zu beschaffen, die sich jenseits der Grenzen ihres Staats befinden.

C. Ein dreistufiger Ansatz für die Verrechnungspreisdokumentation

5.16. Um die in Abschnitt B beschriebenen Ziele zu erreichen, sollten die Staaten einen standardisierten Ansatz für die Verrechnungspreisdokumentation einführen. In diesem Abschnitt ist eine dreistufige Berichtsstruktur beschrieben, die sich zusammensetzt aus *i)* einer Stammdokumentation (Master File), die standardisierte Informationen enthält, die für alle Unternehmen des multinationalen Konzerns relevant sind, *ii)* einer Einzeldokumentation (Local File), die sich konkret auf wesentliche Geschäftsvorfälle des inländischen Steuerpflichtigen bezieht, und *iii)* einem länderbezogenen Bericht (Country-by-Country Report), der bestimmte Informationen hinsichtlich der weltweiten Verteilung der Einkünfte und der entrichteten Steuern des multinationalen Konzerns sowie bestimmte Indikatoren für die Orte wirtschaftlicher Tätigkeit innerhalb des multinationalen Konzerns enthält.

5.17. Dieser Ansatz für die Verrechnungspreisdokumentation wird den Steuerverwaltungen sachdienliche und verlässliche Informationen zur Durchführung einer effizienten und belastbaren Verrechnungspreisrisikoanalyse liefern. Zudem schafft er eine Grundlage für die Zusammenstellung der notwendigen Informationen für eine Prüfung und gibt den Steuerpflichtigen eine Möglichkeit und einen Anreiz, aussagekräftig zu untersuchen und zu beschreiben, wie sie den Fremdvergleichsgrundsatz bei wesentlichen Geschäftsvorfällen erfüllen.

C.1. Stammdokumentation (Master File)

5.18. Die Stammdokumentation (Master File) soll einen Überblick über die Tätigkeit des multinationalen Konzerns geben, einschließlich der Art seiner globalen Geschäftstätigkeiten, seiner Verrechnungspreispolitik insgesamt sowie der globalen Verteilung seiner Einkünfte und seiner Wirtschaftstätigkeit, um den Steuerverwaltungen bei der Evaluierung des Vorliegens eines bedeutenden Verrechnungspreisrisikos zu helfen. Die Stammdokumentation soll in der Regel einen allgemeinen Überblick geben, der es gestattet, die Verrechnungspreispraxis des multinationalen Konzerns in ihren wirtschaftlichen, rechtlichen, finanziellen und steuerlichen Gesamtkontext zu stellen. Sie soll keine ausführlichen Auflistungen sämtlicher Einzelheiten erfordern (z. B. aller Patente, die sich im Besitz von Unternehmen des multinationalen Konzerns befinden), da dies mit unnötigem Aufwand verbunden wäre und zudem nicht den Zielen der Stammdokumentation entspräche. Bei der Erstellung der Stammdokumentation, einschließlich Listen wichtiger Vereinbarungen, immaterieller Werte und Geschäftsvorfälle, sollten sich die Steuerpflichtigen bei der Entscheidung über den angemessenen Grad der Detailliertheit der gelieferten Informationen von den Prinzipien einer vernünftigen kaufmännischen Beurteilung leiten lassen und daran denken, dass der Zweck der Stammdokumentation darin besteht, den Steuerverwaltungen einen allgemeinen Überblick über die weltweite Geschäftstätigkeit und -politik des multinationalen Konzerns zu geben. Wenn die Anforderungen der Stammdokumentation vollumfänglich durch spezifische Querverweise auf bereits existierende Unterlagen erfüllt werden können, sind solche Querverweise – ergänzt durch Kopien der einschlägigen Unterlagen – ausreichend zur Erfüllung der betreffenden Anforderungen. Für die Erstellung der Stammdokumentation sollten Informationen dann als wichtig betrachtet werden, wenn ihre Nichterwähnung die Zuverlässigkeit der Verrechnungspreisergebnisse beeinträchtigen würde.

5.19. Die in der Stammdokumentation geforderten Informationen liefern eine „Blaupause“ des multinationalen Konzerns und enthalten sachdienliche Elemente, die in fünf Kategorien eingeteilt werden können: *a)* Organisationsaufbau des multinationalen Konzerns, *b)* Beschreibung der Geschäftstätigkeit bzw. der Geschäftstätigkeiten des multinationalen Konzerns, *c)* immaterielle Werte des multinationalen Konzerns *d)* konzerninterne Finanztätigkeiten, *e)* Finanzlage und Steuerpositionen des multinationalen Konzerns.

5.20. Die Steuerpflichtigen sollten die in der Stammdokumentation enthaltenen Informationen für den multinationalen Konzern als Ganzes präsentieren. Eine Organisation der Informationen nach Geschäftsbereichen ist indessen zulässig, wenn sie stichhaltig durch die konkreten Sachverhalte gerechtfertigt werden kann, z. B. weil der multinationale Konzern so aufgebaut ist, dass manche größere Geschäftsbereiche weitgehend unabhängig sind, oder weil manche Geschäftsbereiche erst vor Kurzem erworben wurden. Im Fall einer

Präsentation nach Geschäftsbereichen ist darauf zu achten, dass die zentralisierten Konzernfunktionen und die Geschäftsvorfälle zwischen verschiedenen Geschäftsbereichen in der Stammdokumentation richtig beschrieben sind. Auch im Fall einer Präsentation nach Geschäftsbereichen soll in jedem Staat die gesamte Stammdokumentation mit allen Geschäftsbereichen zur Verfügung stehen, damit gewährleistet ist, dass sich jeder Staat einen angemessenen Überblick über die globale Geschäftstätigkeit des multinationalen Konzerns verschaffen kann.

5.21. In Anhang I zu Kapitel V werden die Informationen genannt, die in der Stammdokumentation enthalten sein sollen.

C.2. Einzeldokumentation (Local File)

5.22. Im Gegensatz zur Stammdokumentation, die wie unter Ziffer 5.18 beschrieben einen allgemeinen Überblick bietet, enthält die landesspezifische bzw. Einzeldokumentation detailliertere Informationen zu konkreten konzerninternen Geschäftsvorfällen. Die in der Einzeldokumentation zu liefernden Informationen ergänzen die Stammdokumentation und helfen bei der Erfüllung des Ziels sicherzustellen, dass der Steuerpflichtige bei seinen wesentlichen Verrechnungspreisannahmen, die einen bestimmten Staat betreffen, dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprochen hat. In der Einzeldokumentation geht es um sachdienliche Informationen für die Verrechnungspreisanalyse im Zusammenhang mit Geschäftsvorfällen zwischen einem inländischen Konzernunternehmen und verbundenen Unternehmen in anderen Staaten, die im Kontext des Steuersystems des betreffenden Staats wesentlich sind. Solche Informationen umfassen sachdienliche finanzielle Informationen in Bezug auf diese konkreten Geschäftsvorfälle, eine Vergleichbarkeitsanalyse sowie die Auswahl und Anwendung der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode. Wenn eine Anforderung der Einzeldokumentation vollumfänglich durch einen besonderen Querverweis auf in der Stammdokumentation enthaltene Informationen erfüllt werden kann, reicht ein solcher Querverweis aus.

5.23. In Anhang II zu Kapitel V werden die Informationen genannt, die in der Einzeldokumentation enthalten sein sollen.

C.3. Länderbezogener Bericht (Country-by-Country Report)

5.24. Für den länderbezogenen Bericht sind aggregierte Informationen für alle betroffenen Steuerhoheitsgebiete bezüglich der weltweiten Verteilung der Einkünfte und der entrichteten Steuern sowie bestimmte Indikatoren für die Verteilung der Orte wirtschaftlicher Tätigkeit auf die verschiedenen Steuerhoheitsgebiete, in denen der multinationale Konzern tätig ist, erforderlich. Der länderbezogene Bericht erfordert zudem eine Auflistung aller

Konzernunternehmen, für die finanzielle Informationen geliefert werden, mit Nennung des Gründungsstaats, wenn dieser vom Staat der steuerlichen Ansässigkeit abweicht, sowie der wichtigsten Geschäftstätigkeiten, denen die jeweiligen Konzernunternehmen nachgehen.

5.25. Der länderbezogene Bericht wird hilfreich sein für die Zwecke einer allgemeinen Bewertung der Verrechnungspreisrisiken. Zudem kann er von den Steuerverwaltungen für die Beurteilung anderer Gewinnverkürzungs- und Gewinnverlagerungsrisiken sowie gegebenenfalls für wirtschaftliche und statistische Analysen verwendet werden. Allerdings sollten die Informationen im länderbezogenen Bericht nicht als Ersatz für eine detaillierte Verrechnungspreisanalyse einzelner Geschäftsvorfälle und Preise auf der Grundlage einer vollständigen Funktions- und Vergleichbarkeitsanalyse verwendet werden. Die im länderbezogenen Bericht enthaltenen Informationen stellen für sich genommen keinen eindeutigen Nachweis dafür dar, dass Verrechnungspreise angemessen oder nicht angemessen sind. Sie sollten von den Steuerverwaltungen nicht genutzt werden, um Verrechnungspreiskorrekturen auf der Grundlage einer globalen formelhaften Gewinnaufteilung vorzuschlagen.

5.26. Anhang III zu Kapitel V enthält ein Musterformular für den länderbezogenen Bericht mit begleitenden Erläuterungen.

D. Fragen der Befolgung und Mitwirkung (Compliance)

D.1. Zeitnahe Dokumentation

5.27. Jeder Steuerpflichtige sollte sich bemühen, die Verrechnungspreise für steuerliche Zwecke in Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz aufgrund der Informationen festzusetzen, die im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls vernünftigerweise verfügbar sind. Der Steuerpflichtige sollte daher im Allgemeinen vor der Preisfestsetzung überlegen, ob seine Verrechnungspreisbestimmung den steuerlichen Erfordernissen genügt, und sich der Fremdvergleichskonformität seiner Finanzergebnisse im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung vergewissern.

5.28. Den Steuerpflichtigen sollten bei der Erstellung der Dokumentation keine unverhältnismäßig hohen Kosten und Lasten zugemutet werden. Daher sollen die Steuerverwaltungen ihre Dokumentationsanforderungen gegen den Kosten- und Verwaltungsaufwand abwägen, der dem Steuerpflichtigen durch die Erstellung der betreffenden Dokumentation voraussichtlich entsteht. Wenn ein Steuerpflichtiger unter Berücksichtigung der Prinzipien dieser Leitlinien in vertretbarer Weise nachweist, dass Vergleichsdaten entweder nicht existieren oder dass die Kosten ihrer Beschaffung gemessen an den Beträgen, um die es geht, unverhältnismäßig hoch sind, sollen dem Steuerpflichtigen die Kosten der Beschaffung dieser Daten nicht zugemutet werden.

D.2. Zeitrahmen

5.29. In den verschiedenen Staaten gelten unterschiedliche Regeln in Bezug auf den Zeitrahmen für die Erstellung der Dokumentation. Manche Staaten verlangen, dass die Informationen zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung fertig vorliegen müssen. Andere verlangen, dass die Dokumentation vorliegen muss, wenn die Prüfung beginnt. Unterschiede bestehen auch in Bezug darauf, wie viel Zeit den Steuerpflichtigen eingeräumt wird, um auf konkrete Dokumentationsanfragen oder sonstige prüfungsbezogene Auskunftsersuchen zu antworten. Diese Unterschiede bei den Fristen für die Bereitstellung der Informationen können es für die Steuerpflichtigen schwierig machen, Prioritäten zu setzen und den Steuerverwaltungen die richtigen Informationen zur richtigen Zeit zu liefern.

5.30. Die beste Lösung besteht darin, zu fordern, dass die Einzeldokumentation spätestens zum vorgeschriebenen Termin für die Einreichung der Steuererklärung für das fragliche Wirtschaftsjahr fertiggestellt ist. Die Stammdokumentation sollte bis zu dem Termin, zu dem die oberste Muttergesellschaft des multinationalen Konzerns ihre Steuererklärung einreichen muss, überprüft und nötigenfalls aktualisiert werden. In Staaten, in denen es üblich ist, Geschäftsvorfälle im Rahmen von Programmen der kooperativen Befolgung (*co-operative compliance*) bei ihrer Durchführung zu prüfen, kann es notwendig sein, bestimmte Informationen schon vor Abgabe der Steuererklärung einzureichen.

5.31. In Bezug auf den länderbezogenen Bericht wird anerkannt, dass der Jahresabschluss und sonstige Finanzinformationen, die für die in Anhang III beschriebenen länderbezogenen Angaben relevant sein könnten, in manchen Staaten zum vorgeschriebenen Termin für die Abgabe der Steuererklärung für das betreffende Wirtschaftsjahr möglicherweise noch nicht vorliegen. In solchen Fällen kann die Frist für die Fertigstellung des in Anhang III zu Kapitel V beschriebenen länderbezogenen Berichts um ein Jahr ab dem letzten Tag des Wirtschaftsjahrs der obersten Muttergesellschaft des multinationalen Konzerns verlängert werden.

D.3. Wesentlichkeit

5.32. Nicht alle Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen sind so wesentlich, als dass sie in vollem Umfang in der Einzeldokumentation zu dokumentieren sind. Die Steuerverwaltungen haben Interesse daran, die wichtigsten Informationen zu erhalten, womit es zugleich in ihrem Interesse ist, dass multinationale Konzerne durch die Befolgung der Vorschriften nicht derart überfordert werden, dass sie es versäumen, gerade die wichtigsten Punkte zu berücksichtigen und zu dokumentieren. Daher sollten die auf Anhang II zu Kapitel V basierenden Anforderungen der einzelnen Staaten in Bezug auf die

Verrechnungspreisdokumentation konkrete Wesentlichkeitsgrenzen enthalten, die den Umfang und die Beschaffenheit der inländischen Wirtschaft, die Bedeutung des multinationalen Konzerns in der inländischen Wirtschaft, den Umfang und die Beschaffenheit seiner inländischen operativen Unternehmen sowie den Gesamtumfang und die Beschaffenheit des multinationalen Konzerns berücksichtigen. Wesentlichkeitsgrenzen können relativ ausgedrückt werden (z. B. wenn Geschäftsvorfälle als unwesentlich gelten, die einen bestimmten Prozentsatz des Umsatzerlöses oder der Kosten nicht übersteigen) oder absolut (z. B. wenn Geschäftsvorfälle als unwesentlich gelten, die einen bestimmten Betrag nicht übersteigen). Die einzelnen Staaten sollten für die Zwecke der Einzeldokumentation eigene Wesentlichkeitsstandards auf der Grundlage ihrer konkreten Gegebenheiten festlegen. Bei den Wesentlichkeitsstandards sollte es sich um objektive Regeln handeln, die allgemein verstanden und in der kaufmännischen Praxis anerkannt werden. Vgl. Ziffer 5.18 wegen der Wesentlichkeitsstandards bei der Erstellung der Stammdokumentation.

5.33. Verschiedene Staaten haben in ihre Regeln für die Verrechnungspreisdokumentation Vereinfachungsmaßnahmen aufgenommen, durch die kleine und mittlere Unternehmen (KMU) von den Dokumentationsanforderungen freigestellt werden oder die den Umfang der von KMU bereitzustellenden Informationen begrenzen. Um den Steuerpflichtigen keine unverhältnismäßigen Kosten und Lasten aufzubürden, wird empfohlen, von KMU nicht zu verlangen, Dokumentation in einem Umfang bereitzustellen, wie er von größeren Unternehmen erwartet werden kann. Allerdings sollten KMU verpflichtet werden, auf konkretes Ersuchen der Steuerverwaltung im Verlauf einer Betriebsprüfung oder für Zwecke der Bewertung der Verrechnungspreisrisiken Informationen und Unterlagen zu ihren wesentlichen grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen bereitzustellen.

5.34. Für die Zwecke von Anhang III zu Kapitel V sollte sich der länderbezogene Bericht auf alle Steuerhoheitsgebiete erstrecken, in denen der multinationale Konzern über steuerlich ansässige Unternehmen verfügt, unabhängig vom Umfang der Geschäftstätigkeit im betreffenden Steuerhoheitsgebiet.

D.4. Aufbewahrung von Unterlagen

5.35. Die Steuerpflichtigen sollten nicht verpflichtet werden, Unterlagen über einen längeren Zeitraum aufzubewahren, als nach den innerstaatlichen Rechtsvorschriften auf Ebene der Muttergesellschaft oder des inländischen Konzernunternehmens vertretbar wäre. Allerdings können sich für das Dokumentationspaket (Stammdokumentation, Einzeldokumentation und länderbezogener Bericht) erforderliche Unterlagen und Informationen gelegentlich als sachdienlich erweisen, um die Verrechnungspreise in einem noch im zulässigen Zeitfenster liegenden Folgejahr zu prüfen – wenn beispielsweise Steuerpflichtige solche Unterlagen freiwillig aufbewahrt ha-

ben, weil sie im Zusammenhang mit langfristigen Verträgen stehen – oder um zu entscheiden, ob die Vergleichbarkeitskriterien für die Anwendung einer Verrechnungspreismethode in diesem Folgejahr noch erfüllt sind. Die Steuerverwaltungen sollten die Schwierigkeiten bei der Beschaffung von Unterlagen für Vorjahre beachten und entsprechende Anfragen auf Fälle beschränken, in denen sie im Zusammenhang mit dem geprüften Geschäftsvorfall gute Gründe haben, die betreffenden Unterlagen zu überprüfen.

5.36. Da dem eigentlichen Anliegen der Steuerverwaltung Genüge getan ist, wenn die nötigen in einem Betriebsprüfungsverfahren angeforderten Unterlagen fristgerecht vorgelegt werden, sollte dem Steuerpflichtigen überlassen werden, in welcher Form – in Papierform, elektronischer Form oder mit einem anderen System – er die Unterlagen aufbewahrt, vorausgesetzt, die fraglichen Informationen können der Steuerverwaltung rasch in der nach den Regeln und Verfahren des betreffenden Staates vorgeschriebenen Form zur Verfügung gestellt werden.

D.5. Häufigkeit der Aktualisierung der Dokumentation

5.37. Es wird empfohlen, die Verrechnungspreisdokumentation regelmäßig zu überprüfen, um zu bestimmen, ob die Funktionsanalyse und die wirtschaftliche Analyse immer noch zutreffend und sachgerecht sind, und um die Gültigkeit der angewandten Verrechnungspreismethode zu bestätigen. Die Stammdokumentation, die Einzeldokumentation und der länderbezogene Bericht sollten im Allgemeinen jährlich überprüft und aktualisiert werden. Allerdings wird anerkannt, dass sich die Beschreibungen der Geschäftstätigkeit, die Funktionsanalysen und die Beschreibungen der Vergleichswerte in vielen Situationen von einem Jahr zum nächsten möglicherweise nicht wesentlich ändern.

5.38. Um den Befolgungsaufwand der Steuerpflichtigen zu verringern, können die Steuerverwaltungen festlegen, dass die Suche nach Vergleichswerten in Datenbanken zur Untermauerung von Teilen der Einzeldokumentation alle drei Jahre anstatt jährlich wiederholt werden muss, sofern sich die Bedingungen der Geschäftstätigkeit nicht geändert haben. Die finanziellen Daten zu den Vergleichswerten sollten aber dennoch jedes Jahr aktualisiert werden, damit der Fremdvergleichsgrundsatz zuverlässig angewandt werden kann.

D.6. Sprache

5.39. Die Notwendigkeit, die Dokumentation in der Landessprache vorzulegen, kann bei der Befolgung der Verrechnungspreisvorschriften insofern eine zusätzliche Erschwernis darstellen, als die Übersetzung der Unterlagen mit erheblichem Zeit- und Kostenaufwand verbunden sein kann. In welcher Sprache die Verrechnungspreisdokumentation zu unterbreiten ist, sollte nach

den inländischen Rechtsvorschriften festgelegt werden. Den Staaten wird nahegelegt, die Einreichung von Verrechnungspreisunterlagen in weitverbreiteten Sprachen zuzulassen, sofern dies den Nutzen der Unterlagen nicht beeinträchtigt. Wo die Steuerverwaltungen der Ansicht sind, dass eine Übersetzung der Unterlagen erforderlich ist, sollten sie eine solche Übersetzung speziell anfordern und für ihre Bereitstellung ausreichend Zeit einräumen, damit sie eine möglichst geringe Belastung darstellt.

D.7. Strafen

5.40. Viele Staaten haben Strafen für den Fall der Nichterfüllung der Vorschriften für die Verrechnungspreisdokumentation eingeführt, um die Wirksamkeit dieser Dokumentationsanforderungen zu sichern. Mit diesen Strafen soll erreicht werden, dass die Nichtbefolgung der Vorschriften kostspieliger ist als ihre Befolgung. Strafregelungen unterliegen den Gesetzen der jeweiligen Staaten. Die Praktiken der verschiedenen Staaten in Bezug auf die Strafen bei Nichterfüllung der Dokumentationsanforderungen unterscheiden sich deutlich. Die Existenz unterschiedlicher Strafregelungen in den verschiedenen Staaten könnte sich insofern auf die Qualität der Befolgung der Vorschriften durch die Steuerpflichtigen auswirken, als sich diese veranlasst sehen könnten, die Vorschriften eines Staates eher zu befolgen als die eines anderen.

5.41. Bei den im Fall der Nichterfüllung der Anforderungen für die Verrechnungspreisdokumentation bzw. einer nicht rechtzeitigen Übermittlung der erforderlichen Informationen verhängten Strafen handelt es sich üblicherweise um verwaltungsrechtliche Geldbußen. Diese dokumentationsauflagenbezogenen Strafen beruhen auf einem Festbetrag, der für jede fehlende Unterlage oder für jedes betrachtete Wirtschaftsjahr festgelegt werden kann, oder errechnen sich prozentual zur Höhe der letztlich festgestellten Steuerverkürzung, prozentual zur entsprechenden Gewinnberichtigung oder prozentual zum Betrag der nicht dokumentierten grenzüberschreitenden Geschäftsvorfälle.

5.42. Es sollte darauf geachtet werden, dass gegen einen Steuerpflichtigen keine dokumentationsauflagenbezogenen Strafen für die Nichteinreichung von Daten verhängt werden, zu denen der multinationale Konzern keinen Zugang hatte. Allerdings bedeutet die Entscheidung, keine Strafe wegen Nichterfüllung von Dokumentationsanforderungen zu verhängen, nicht, dass keine Einkünftekorrekturen vorgenommen werden können, wenn die Preise nicht mit dem Fremdvergleichsgrundsatz übereinstimmen. Die Tatsache, dass die Annahmen eines Steuerpflichtigen in vollem Umfang dokumentiert sind, bedeutet nicht zwangsläufig, dass diese Annahmen auch korrekt sind. Des Weiteren ist eine Erklärung eines inländischen Konzernunternehmens, wonach andere Konzernunternehmen für die Sicherstellung der Einhaltung der Verrechnungspreisregeln zuständig seien, weder ein ausreichender Grund dafür, dass dieses Unternehmen die erforderlichen Unterlagen nicht bereitstellt,

noch sollte eine solche Erklärung verhindern, dass dokumentationsauflagenbezogene Strafen verhängt werden, wenn die notwendigen Informationen nicht geliefert werden.

5.43. Eine andere Möglichkeit, die Steuerpflichtigen zur Erfüllung ihrer Dokumentationspflichten anzuspornen, ist die Entwicklung von Befolgungsanreizen, wie z. B. Strafbefreiung oder Beweislastumkehr. Wenn die Dokumentation den Anforderungen entspricht und rechtzeitig eingereicht wird, könnte der Steuerpflichtige von Steuerstrafen befreit werden oder in den Genuss eines niedrigeren Strafsatzes kommen, falls trotz der Bereitstellung von Dokumentation eine Verrechnungspreiskorrektur vorgenommen und aufrechterhalten wird. In manchen Staaten, in denen die Beweislast in Verrechnungspreisfragen beim Steuerpflichtigen liegt, wäre eine Umkehrung der Beweislast hin zur Steuerverwaltung, wenn rechtzeitig eine ausreichende Dokumentation vorgelegt wurde, eine andere Maßnahme, mit der ein Anreiz zur Erfüllung der Anforderungen an die Verrechnungspreisdokumentation geschaffen werden könnte.

D.8. Vertraulichkeit

5.44. Die Steuerverwaltungen sollten alle zumutbaren Schritte ergreifen, um sicherzustellen, dass keine vertraulichen Informationen (Geschäftsgeheimnisse, wissenschaftliche Geheimnisse usw.) oder sonstige wirtschaftlich sensible Informationen, die im Dokumentationspaket (Stammdokumentation, Einzeldokumentation und länderbezogener Bericht) enthalten sind, an die Öffentlichkeit gelangen. Die Steuerverwaltungen sollten den Steuerpflichtigen zudem garantieren, dass die in ihrer Verrechnungspreisdokumentation enthaltenen Informationen vertraulich bleiben. Falls eine Offenlegung in Gerichtsverfahren oder für Gerichtsentscheidungen notwendig ist, sollte alles getan werden, um sicherzustellen, dass die Vertraulichkeit gewahrt bleibt und dass die Informationen nur im erforderlichen Umfang offengelegt werden.

5.45. Das vom Globalen Forum Transparenz und Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten erstellte *Confidentiality and Information Security Management Toolkit* (2020) enthält Hinweise, die den Staaten helfen sollen sicherzustellen, dass ihr Rechtsrahmen in Bezug auf die Vertraulichkeit von steuerpflichtigenbezogenen Informationen ausreichend ist und die Vertraulichkeit und sachgemäße Verwendung von Informationen gewährleistet, die im Rahmen von Vereinbarungen über den internationalen Informationsaustausch ausgetauscht werden.

D.9. Sonstige Fragen

5.46. Das Erfordernis, jeweils die verlässlichsten Informationen zu verwenden, dürfte normalerweise – wenn auch nicht immer – bedeuten, dass inlän-

dische Vergleichswerte regionalen Vergleichswerten vorzuziehen sind, sofern inländische Vergleichswerte in zumutbarer Weise beschafft werden können. Die Verwendung regionaler Vergleichswerte in einer für Staaten der gleichen Region erstellten Verrechnungspreisdokumentation wird sich in Situationen, in denen inländische Vergleichswerte vorliegen, manchmal nicht mit dem Erfordernis vereinbaren lassen, die verlässlichsten Informationen zu verwenden. Auch wenn die Vorteile einer Vereinfachung durch eine Begrenzung der Zahl der Suchen nach Vergleichswerten, die ein Unternehmen durchführen muss, nicht von der Hand zu weisen sind und Aspekte wie Wesentlichkeit und Befolgungskosten wichtige Faktoren sind, die es zu berücksichtigen gilt, sollte das Streben nach Vereinfachung der Befolgungsverfahren nicht so weit gehen, dass die Erfüllung des Erfordernisses der Verwendung der verlässlichsten verfügbaren Informationen dadurch beeinträchtigt würde. Vgl. Ziffer 1.132–1.133 zu Marktunterschieden und Analysen mehrerer Staaten wegen weiterer Einzelheiten dazu, wann inländische Vergleichswerte vorzuziehen sind.

5.47. Es wird nicht empfohlen – vor allem nicht in der Phase der Bewertung der Verrechnungspreisrisiken – zu verlangen, dass die Verrechnungspreisdokumentation von einem externen Prüfer oder sonstigen Dritten bestätigt wird. Desgleichen wird auch die verpflichtende Einschaltung von Beratungsfirmen bei der Erstellung der Verrechnungspreisdokumentation nicht empfohlen.

E. Umsetzung

5.48. Dieser Abschnitt enthält Leitlinien, die eine effektive und einheitliche Umsetzung der Dokumentationspflichten für Verrechnungspreiszwecke und insbesondere der länderbezogenen Berichterstattung gewährleisten sollen.

E.1. Stammdokumentation und Einzeldokumentation

5.49. Es wird empfohlen, die Umsetzung der Bestandteile Stammdokumentation (Master File) und Einzeldokumentation (Local File) der Verrechnungspreisdokumentation über einzelstaatliche Rechtsvorschriften oder Verwaltungsverfahren zu regeln und sie direkt bei den Steuerverwaltungen der betreffenden Staaten nach deren Vorgaben einreichen zu lassen. Bei der Regelung der Bestandteile Stammdokumentation und Einzeldokumentation in den einzelstaatlichen Rechtsvorschriften oder Verwaltungsverfahren sollte den Anforderungen der Vertraulichkeit und der einheitlichen Anwendung der in den Anhängen I und II zu Kapitel V enthaltenen Standards Rechnung getragen werden.

E.2. Länderbezogener Bericht

E.2.1. Zeitplanung: Ab wann sollte die Pflicht zur länderbezogenen Berichterstattung gelten?

5.50. Es wird empfohlen, vorzuschreiben, dass die ersten länderbezogenen Berichte für Wirtschaftsjahre multinationaler Konzerne mit Beginn am oder nach dem 1. Januar 2016 vorgelegt werden. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, dass einige Staaten möglicherweise eine gewisse Zeit brauchen werden, um die notwendigen Gesetzesänderungen im Rahmen ihrer innerstaatlichen Gesetzgebungsverfahren vorzunehmen. Um die Staaten bei der zeitnahen Ausarbeitung ihrer Rechtsvorschriften zu unterstützen, wurde ein Muster für eine Rechtsvorschrift formuliert, welche die obersten Muttergesellschaften multinationaler Konzerne zur Vorlage des länderbezogenen Berichts in ihrem Ansässigkeitsstaat verpflichtet (siehe Anhang IV zu Kapitel V). Die Staaten können diese Mustervorschrift an ihre eigenen Rechtssysteme anpassen. In Anbetracht der Empfehlung in Ziffer 5.31, multinationalen Unternehmen für die Erstellung und Einreichung des länderbezogenen Berichts eine Frist von einem Jahr ab dem Ende des Wirtschaftsjahrs einzuräumen, auf das sich der Bericht bezieht, dürften die ersten länderbezogenen Berichte ab dem 31. Dezember 2017 vorliegen. Bei multinationalen Konzernen, deren Wirtschaftsjahr an einem anderen Datum als dem 31. Dezember endet, müsste der erste länderbezogene Bericht im Lauf des Jahres 2018 vorgelegt werden – zwölf Monate nach dem Ende des betreffenden Wirtschaftsjahrs des multinationalen Unternehmens – und würde sich auf das erste Wirtschaftsjahr des multinationalen Konzerns mit Beginn nach dem 1. Januar 2016 beziehen. Aus dieser Empfehlung folgt, dass sich die am BEPS-Projekt von OECD und G20 beteiligten Staaten einig sind, dass sie keine Pflicht zur Vorlage von länderbezogenen Berichten nach dem neuen Muster für Wirtschaftsjahre multinationaler Unternehmen mit Beginn vor dem 1. Januar 2016 einführen werden. Das Wirtschaftsjahr des multinationalen Unternehmens entspricht dem Berichtszeitraum für Konzernabschlüsse und nicht dem Steuerjahr oder dem Berichtszeitraum einzelner Tochtergesellschaften.

E.2.2. Welche multinationalen Konzerne sollten zur länderbezogenen Berichterstattung verpflichtet werden?

5.51. Es wird empfohlen, alle multinationalen Konzerne zur jährlichen Vorlage des länderbezogenen Berichts zu verpflichten, die nicht nach den nachstehenden Bedingungen davon freigestellt werden sollten.

5.52. Von der allgemeinen Vorlagepflicht freigestellt werden sollten multinationale Konzerne mit einem jährlichen konsolidierten Umsatzerlös im unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahr von weniger als 750 Mio. Euro oder einem Betrag in Landeswährung, der dem im Januar 2015 ungefähr

entsprach. So wäre beispielsweise ein multinationaler Konzern, dessen Rechnungslegungszeitraum dem Kalenderjahr entspricht und dessen konsolidierter Umsatzerlös sich im Kalenderjahr 2015 auf 625 Mio. Euro belief, in keinem Staat zur Vorlage eines länderbezogenen Berichts für sein am 31. Dezember 2016 endendes Wirtschaftsjahr verpflichtet.

5.53. Es wird davon ausgegangen, dass durch die Freistellung bis zu einem Schwellenwert von 750 Mio. Euro nach Ziffer 52 zwar etwa 85–90 % aller multinationalen Konzerne nicht zur länderbezogenen Berichterstattung verpflichtet sein werden, dass auf die multinationalen Konzerne, die einen länderbezogenen Bericht vorlegen werden, aber dennoch insgesamt etwa 90 % der Umsatzerlöse des Unternehmenssektors entfallen werden. Somit gewährleistet die vorgesehene Freistellungsgrenze, dass der Berichterstattungsaufwand in einem ausgewogenen Verhältnis zum Nutzen für die Steuerverwaltungen steht.

5.54. Die am BEPS-Projekt von OECD und G20 beteiligten Staaten beabsichtigen, die Eignung des im vorstehenden Absatz genannten Schwellenwerts für den Umsatzerlös im Rahmen ihrer für 2020 geplanten Überprüfung der Umsetzung des neuen Standards – u. a. im Hinblick darauf, ob zusätzliche oder andere Daten unterbreitet werden sollten – zu prüfen.

5.55. Es herrscht die Auffassung, dass neben den im vorliegenden Abschnitt aufgeführten Freistellungen keine weiteren Ausnahmen von der Pflicht zur länderbezogenen Berichterstattung eingeführt werden sollten. Insbesondere sollte es keine Ausnahmen für einzelne Branchen geben, sollte keine allgemeine Freistellung von Investmentfonds vorgesehen und sollte keine Ausnahme bei Personengesellschaften oder nicht börsennotierten Unternehmen gemacht werden. Ungeachtet dessen sollten multinationale Konzerne mit Einkünften aus dem internationalen Verkehr oder der Binnenschifffahrt, für die Abkommensbestimmungen gelten, die sich konkret auf derartige Einkünfte beziehen und nach denen die Besteuerungsrechte in Bezug auf diese Einkünfte ausschließlich einem Staat zugewiesen werden, die im Muster für den länderbezogenen Bericht zu diesen Einkünften geforderten Informationen nur in der Zeile für den Staat angeben, dem nach den einschlägigen Abkommensbestimmungen die Besteuerungsrechte zugewiesen werden.

E.2.3. Notwendige Bedingungen im Zusammenhang mit dem Erhalt und der Verwendung des länderbezogenen Berichts

5.56. Der Erhalt und die Verwendung des länderbezogenen Berichts sind an die folgenden Bedingungen geknüpft.

Vertraulichkeit

5.57. Die Staaten sollten über Rechtsvorschriften zum Schutz der Vertraulichkeit der gemeldeten Informationen verfügen und diese durch-

setzen. Durch entsprechende Vorschriften sollte die Vertraulichkeit des länderbezogenen Berichts mindestens in dem Umfang gewährleistet werden, der gelten würde, wenn die Informationen dem betreffenden Staat im Rahmen des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, eines Steuerinformationsabkommens (*tax information exchange agreement* – TIEA) oder eines Doppelbesteuerungsabkommens übermittelt würden, das den international vereinbarten und vom Globalen Forum Transparenz und Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten geprüften Standard zum Informationsaustausch auf Ersuchen erfüllt. Zu den notwendigen Schutzmaßnahmen zählen Beschränkungen der Verwendung der Informationen, Regeln in Bezug auf die Personen, an die die Informationen weitergegeben werden dürfen, Ordre-public-Vorbehalte usw.

Einheitlichkeit

5.58. Die Staaten sollten sich nach Kräften bemühen, eine Rechtsvorschrift zu verabschieden, nach der die obersten Muttergesellschaften multinationaler Konzerne, die in ihrem Hoheitsgebiet ansässig sind, den länderbezogenen Bericht erstellen und vorlegen müssen, sofern sie nicht nach Ziffer 5.52 davon freigestellt sind. Dabei sollten sie das Standardformular aus Anhang III zu Kapitel V verwenden. Anders ausgedrückt wird ein Staat im Rahmen dieser Bedingung weder vorschreiben, dass der länderbezogene Bericht zusätzliche Informationen zu denen enthalten muss, die in Anhang III aufgeführt sind, noch auf den Ausweis von in Anhang III aufgeführten Informationen verzichten.

Sachgemäße Verwendung

5.59. Die Staaten sollten die Informationen aus dem Formular für den länderbezogenen Bericht sachgemäß wie in Ziffer 5.25 beschrieben verwenden. Insbesondere werden sich die Staaten verpflichten, den länderbezogenen Bericht für eine allgemeine Bewertung der Verrechnungspreisrisiken zu nutzen. Ferner können sie den länderbezogenen Bericht für die Bewertung anderer Gewinnverkürzungs- und Gewinnverlagerungsrisiken heranziehen. Die Staaten sollten ausgehend von den Angaben im länderbezogenen Bericht keine Korrekturen der Einkünfte eines Steuerpflichtigen auf der Grundlage einer Gewinnaufteilungsformel vorschlagen. Außerdem werden sie sich verpflichten, dass im Fall entsprechender Korrekturen anhand der Angaben im länderbezogenen Bericht durch die inländische Steuerverwaltung, diese in einem einschlägigen Verfahren der zuständigen Behörde des jeweiligen Staates unverzüglich zurückgenommen werden. Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Staaten die Angaben im länderbezogenen Bericht nicht im Rahmen einer Steuerprüfung als Grundlage für weitere Untersuchungen der

Verrechnungspreisvereinbarungen des multinationalen Konzerns oder anderer Steuerangelegenheiten verwenden dürfen.[1]

E.2.4. Rahmen für zwischenstaatliche Mechanismen für den Austausch von länderbezogenen Berichten und Umsetzungspaket

E.2.4.1. Rahmen

5.60. Die Staaten sollten die obersten Muttergesellschaften multinationaler Konzerne, die in ihrem Hoheitsgebiet ansässig sind und für die Abschnitt E.2.2 dies vorsieht, zeitnah zur länderbezogenen Berichterstattung verpflichten und die vorgelegten Informationen automatisch mit den Staaten austauschen, in denen der multinationale Konzern tätig ist und die die in Abschnitt E.2.3 aufgeführten Bedingungen erfüllen. Nur in Fällen, in denen ein Staat einem anderen Staat, der die in Abschnitt E.2.3 genannten Bedingungen erfüllt, keine Informationen übermittelt, weil *a)* er die obersten Muttergesellschaften entsprechender multinationaler Konzerne nicht zur länderbezogenen Berichterstattung verpflichtet hat, *b)* zwischen den zuständigen Behörden nicht rechtzeitig eine Vereinbarung über den Austausch der länderbezogenen Berichte im Rahmen der bestehenden internationalen Übereinkünfte des Staates geschlossen wurde oder *c)* nach Vereinbarung eines Informationsaustauschs mit einem anderen Staat festgestellt wird, dass in der Praxis kein solcher Austausch erfolgt, wird ein Zweitmechanismus in Form der Vorlage der länderbezogenen Berichte in den einzelnen betroffenen Staaten oder in Form der Vorlage durch eine damit betraute Konzerngesellschaft statt durch die oberste Muttergesellschaft sowie eines automatischen Austauschs der Berichte durch den Staat, in dem diese Konzerngesellschaft steuerlich ansässig ist, als angemessen anerkannt.

E.2.4.2. Umsetzungspaket

5.61. Anhang IV zu Kapitel V enthält ein Umsetzungspaket für den zwischenstaatlichen Austausch von länderbezogenen Berichten, das Folgendes umfasst:

1. Sofern der zwischenstaatliche Austausch der länderbezogenen Berichte auf bilateralen Abkommen beruht, besteht Zugang zu einem Verständigungsverfahren. Für Fälle, in denen die internationalen Übereinkünfte, auf denen der zwischenstaatliche Austausch der länderbezogenen Berichte beruht, kein Verständigungsverfahren vorsehen, verpflichten sich die Staaten, in der auszuarbeitenden Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden einen Mechanismus für Verfahren der zuständigen Behörden festzulegen, in deren Rahmen über Fälle mit unerwünschten wirtschaftlichen Ergebnissen mit dem Ziel einer Klärung beraten werden kann, auch wenn solche Fälle bei einzelnen Unternehmen auftreten.

- Ein Muster für eine Rechtsvorschrift, welche die oberste Muttergesellschaft eines multinationalen Konzerns zur Vorlage des länderbezogenen Berichts in ihrem Ansässigkeitsstaat verpflichtet. Die Staaten können dieses Muster an ihre eigenen Rechtssysteme anpassen, wenn bestehende Rechtsvorschriften geändert werden müssen. Zentrale Elemente von Zweitmechanismen wurden ebenfalls ausgearbeitet.
- Umsetzungsvereinbarungen für den automatischen Austausch der länderbezogenen Berichte im Rahmen internationaler Übereinkünfte, in denen die in Abschnitt E.2.3 aufgeführten Bedingungen festgeschrieben sind. Diese Umsetzungsvereinbarungen umfassen Vereinbarungen zwischen den zuständigen Behörden (*competent authority agreements* – CAA), die auf bestehenden internationalen Übereinkünften (dem Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, Doppelbesteuerungsabkommen und Steuerinformationsabkommen) beruhen und sich an den bestehenden Mustervereinbarungen für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten orientieren, die die OECD zusammen mit den G20 erarbeitet hat.

5.62. Die Staaten bemühen sich, nach Bedarf zeitnah innerstaatliche Rechtsvorschriften zu verabschieden. Außerdem sind sie dazu angehalten, ihre internationalen Übereinkünfte über den Informationsaustausch weiter auszudehnen. Die Umsetzung des Pakets wird laufend überwacht werden. Die Ergebnisse dieses Monitorings werden bei der für 2020 geplanten Überprüfung berücksichtigt werden.

Kapitel VI

Besondere Überlegungen bezüglich immaterieller Wirtschaftsgüter

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 Leitlinien liefern, die sich speziell mit der Bestimmung der fremdüblichen Bedingungen von Geschäftsvorfällen im Zusammenhang mit der Nutzung oder Übertragung immaterieller Werte befassen. 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 mit einem Geschäftsvorfall wirtschaftlicher Nutzen von einem verbundenen Unternehmen an ein anderes übertragen wird, unabhängig davon, ob dieser Vorteil durch materielle Wirtschaftsgüter, immaterielle Werte, Dienstleistungen oder sonstige Posten bzw. Tätigkeiten entsteht. Bestimmte Posten oder Tätigkeiten können einen wirtschaftlichen Nutzen verschaffen, auch wenn sie in Kapitel VI möglicherweise nicht speziell behandelt werden. Soweit bestimmte Posten oder Tätigkeiten einen wirtschaftlichen Nutzen verschaffen, sollten sie bei der Bestimmung des fremdüblichen Preises berücksichtigt werden, unabhängig davon, ob es sich um immaterielle Werte 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 Bestimmung 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 Unternehmen des multinationalen Konzerns jeweils ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken[1] ermittelt 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 Kapitel I Abschnitt D.2 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 Vergleichbarkeitsanalyse nach Kapitel I Abschnitt D.1 auf der Grundlage einer Bestimmung 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 Bestimmung 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 Ermittlung der fremdüblichen Bedingungen, einschließlich der Anwendung von Preisbestimmungsmethoden und Bewertungsmethoden, und beschreibt

1. Die Risikoübernahme bezieht sich auf das Ergebnis der Bestimmung des Konzernunternehmens, das nach den Leitlinien in Kapitel I, Abschnitt D.1.2.1 ein bestimmtes Risiko 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.

einen Ansatz zur Ermittlung 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. Bestimmung 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 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 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, das weder ein materieller Vermögenswert noch ein finanzieller Vermögenswert[2] ist, das man zur Nutzung in Geschäftstätigkeiten besitzen oder kontrollieren 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, bei dem es um immaterielle Werte geht, 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

2. 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.

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, sodass 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, z. B. als Aufwendung 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, kann man weder besitzen noch kontrollieren. 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. Vgl. Abschnitt D.6 von Kapitel I.

6.10. Die Feststellung, dass es sich bei einem Posten um einen immateriellen Wert handelt, erfolgt getrennt vom Verfahren zur Bestimmung des Preises für die Nutzung oder Übertragung dieses Postens unter den Gegebenheiten und Umständen des jeweiligen 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 den erforderlichen Zahlungen 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. Kapitel I, Abschnitt D.1.3. 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 wurde, ist Sorgfalt geboten. So führen beispielsweise nicht alle Forschungs- und Entwicklungsausgaben zur Entstehung oder 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, bei dem es um immaterielle Werte geht, ist es wichtig, die relevanten immateriellen Werte konkret zu bestimmen. In der Funktionsanalyse sollten die relevanten immateriellen Werte, um die es geht, 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, ermittelt werden. Wenngleich es angebracht sein kann, immaterielle Werte zum Zweck der Ermittlung 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 ermittelten 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 8–9). Die in Artikel 12 enthaltene Definition von „Lizenzgebühren" soll keine Hinweise dazu liefern, ob und falls 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 Goodwill bzw. Geschäfts- oder Firmenwert 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 Doppelbesteuerung oder doppelter 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 verwendet 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, befasst sich nicht mit diesen Kategorisierungen. Im Rahmen dieser Leitlinien wird somit 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 Erörterungen von Verrechnungspreisfragen indessen häufig Bezug genommen. Um die Erörterungen zu erleichtern, werden die Definitionen zweier solcher häufig verwendeter Begriffe, „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 Verweise auf immaterielle Marketingwerte oder betriebliche immaterielle Werte die Steuerpflichtigen bzw. die Steuerverwaltungen nicht von ihrer Pflicht entbinden, relevante immaterielle Werte im Rahmen einer Verrechnungspreisanalyse konkret zu bestimmen, und dass die Verwendung dieser Begriffe nicht den Schluss nahelegen soll, dass ein unterschiedlicher Ansatz für die Ermittlung 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 solche immaterielle 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 erwarten lässt, als ohne diese immateriellen Werte erwartet würden.

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 Geschäftsvorfalls 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 Verweis auf einen in der Beispielliste aufgeführten Posten die Steuerpflichtigen oder die Steuerverwaltungen nicht von ihrer Pflicht entbindet, relevante immaterielle Werte auf der Grundlage der Leitlinien in Abschnitt A.1 im Rahmen einer Verrechnungspreisanalyse konkret zu bestimmen.

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 auch geringe Forschungs- und Entwicklungsausgaben 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 Geschäftsgeheimnisse

6.20. Bei Know-how und Geschäftsgeheimnissen 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 Geschäftsgeheimnisse 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 Geschäftsgeheimnisse können die Fertigung, das Marketing, die Forschung und Entwicklung oder jede sonstige geschäftliche Tätigkeit betreffen. Der Wert von Know-how und Geschäftsgeheimnissen ist häufig von der Fähigkeit des betreffenden Unternehmens abhängig, die Vertraulichkeit seines Know-hows oder seiner Geschäftsgeheimnisse 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 Geschäftsgeheimnissen 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 Geschäftsgeheimnisse 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 ge-

schaffen 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. Dabei kann es 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 ähnliche 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 Geschäfts- oder Firmenwert

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 Gesamtwert 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 Geschäfts- oder Firmenwert 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 Goodwill und Geschäfts- oder Firmenwert nicht von anderen Vermögenswerten des Unternehmens getrennt oder gesondert übertragen werden können. Vgl. die Ziffern 9.68–9.70 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 bzw. Geschäfts- oder Firmenwert für Verrechnungspreiszwecke festzulegen oder zu definieren, wann es sich beim Goodwill bzw. Geschäfts- oder Firmenwert um einen immateriellen Wert handeln kann und wann 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

bzw. Geschäfts- oder Firmenwert 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 Lizenzierung 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 die Merkmale eines Unternehmens, wie beispielsweise dessen Ruf, qualitativ hochwertige Produkte zu erzeugen oder qualitativ hochwertige Dienstleistungen zu erbringen, es 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 bzw. Geschäfts- oder Firmenwert 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 Tatsache, dass der Wertbeitrag, den ein Beteiligter an einen anderen leistet, als Goodwill bzw. Geschäfts- oder Firmenwert bezeichnet wird, nicht, dass dieser Beitrag nicht vergütet werden muss. Vgl. Ziffer 6.2.

6.29. Das Erfordernis, Goodwill und Geschäfts- oder Firmenwert 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 Goodwill und Geschäfts- oder Firmenwert von unabhängigen Unternehmen gezahlt würde. Für Rechnungslegungs- und Unternehmensbewertungszwecke verwendete Messgrößen des Goodwill und des Geschäfts- oder Firmenwerts entsprechen in der Regel nicht dem Fremdvergleichspreis von übertragenem Goodwill oder Geschäfts- oder Firmenwert 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 Einkünfte 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 ein Unternehmen sie weder besitzen noch kontrollieren kann, sind sie keine immateriellen Werte im Sinne von Abschnitt A.1. 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 kann man jedoch weder besitzen noch kontrollieren, und so sind sie keine immateriellen Werte im Sinne von Abschnitt A.1, und sie sollten in einer Verrechnungspreisanalyse durch die erforderliche Vergleichbarkeitsanalyse berücksichtigt werden. Vgl. Kapitel I, Abschnitt D.6 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, entscheidend.[3] Eine damit verbundene Frage ist, welches oder welche Unternehmen inner-

3. 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.

halb 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 dem multinationalen Konzern des rechtlichen Eigentümers angehörende Unternehmen Funktionen ausgeübt, Vermögenswerte genutzt[4] oder Risiken übernommen haben, von denen erwartet wird, dass sie zum Wert des immateriellen Werts beitragen. Dem multinationalen Konzern angehörende Unternehmen, 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 Unternehmen des multinationalen Konzerns erfolgt, indem die Konzernunternehmen 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 im Zusammenhang mit immateriellen Werten und der entsprechenden Geschäftsvorfälle, die zwischen unabhängigen Unternehmen festgestellt 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 Einkünfte des multinationalen Konzerns

v) die Tatsache, dass verschiedene Unternehmen eines multinationalen Konzerns mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz

4. 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.

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 Unternehmen 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 Ermittlung der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen in Abschnitt D.1 von Kapitel I die folgenden Schritte vorgenommen werden:

i) konkrete Bestimmung der im Rahmen des Geschäftsvorfalls genutzten oder übertragenen immateriellen Werte und Bestimmung der konkreten wirtschaftlich signifikanten Risiken im Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung der immateriellen Werte

ii) Ermittlung 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) Ermittlung 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 Ermittlung der Beteiligten, die etwaige ausgelagerte Funktionen kontrollieren und 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 Kapitel I, Abschnitt D.1.2.1

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 Geschäftsvorfalls können schriftlichen Verträgen, öffentlichen Aufzeichnungen wie Patent- oder Markenanmeldungen 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 Unternehmen des Konzerns für deren Beiträge festlegen. Die in solchen Verträgen festgelegten Preise und sonstigen Bedingungen können mit dem Fremdvergleichsgrundsatz übereinstimmen oder auch nicht übereinstimmen.

6.36. Wenn keine schriftlichen Verträge vorliegen oder wenn die Gegebenheiten des Einzelfalls, 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. Kapitel I, Abschnitt D.1.1). 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 im Zeitpunkt von Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen 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 geistigem 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 ermittelt werden kann, dann gilt für Verrechnungspreiszwecke das Unternehmen 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 Ermittlung 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), auf den Wert der Lizenz von Unternehmen B oder auf 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 Verrechnungspreiszwecke 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 Unternehmen 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 Ermittlung und Analyse der konzerninternen Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit dem immateriellen Wert sowie für die Bestimmung der angemessenen Vergütung der Konzerngesellschaften im Hinblick auf diese Geschäftsvorfälle. Die Ermittlung der rechtlichen Eigentumsverhältnisse gibt zusammen mit der Ermittlung der von allen mitwirkenden Konzerngesellschaften ausgeübten relevanten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken sowie deren Vergütung den Analyserahmen für die Ermittlung 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 in Anhang I 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 Konzerngesellschaften Entscheidungen bezüglich immaterieller Werte treffen, nicht sicher sind, ist es wichtig, zu unterscheiden zwischen *a)* der erwarteten (bzw. Ex-ante-)Vergütung, die den zukünftigen Einkünften eines Unternehmen des multinationalen Konzerns entspricht, mit denen im Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses gerechnet wird, und *b)* der tatsächlichen (bzw. Ex-post-)Vergütung, die den Einkünften entspricht, die ein Konzernunternehmen durch die Verwertung des betreffenden immateriellen Werts tatsächlich erzielt.

6.45. Die Bedingungen der Vergütung, die an die Unternehmen 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 Unternehmen 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 Geschäftsvorfalls oder der Vereinbarung tatsächlich entwickeln. Die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalls nach Kapitel I, Abschnitt D.1 entscheidet darüber, welches Konzernunternehmen diese Risiken übernimmt und folglich die Konsequenzen (Kosten oder zusätzliche Gewinne) trägt, wenn die Risiken anders zum Tragen kommen 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 Konzernunternehmen der rechtliche Eigentümer von immateriellen Werten ist, nicht zwangsläufig, dass dieser rechtliche Eigentümer nach Zahlung einer Vergütung an andere Konzernunternehmen für den Beitrag, den diese in Form ausgeübter Funktionen, genutzter Vermögenswerte und übernommener Risiken geleistet haben, Anspruch auf durch die Geschäftstätigkeit erzielte Einkünfte hat.

6.48. Bei der Ermittlung der fremdvergleichskonformen Preise für Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen sollten die Beiträge der Konzerngesellschaften zur immateriellen Wertschöpfung berücksichtigt und angemessen vergütet werden. Der Fremdvergleichsgrundsatz und die Prinzipien der Kapitel I–III erfordern, dass alle Konzernunternehmen 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 Konzernunternehmen die Entwicklungs-, Verbesserungs-, Erhaltungs-, Schutz- und Verwertungsfunktionen ausüben und kontrollieren, welches bzw. welche Konzernunternehmen die Finanzierungsmittel und sonstige Vermögenswerte zur Verfügung stellen und welches bzw. welche Konzernunternehmen 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 für ausgeübte Funktionen, genutzte Vermögenswerte und übernommene 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 Konzernunternehmen 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 Konzernunternehmen 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 sie von einem Konzernunternehmen 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 Unternehmen 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 Unternehmen 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 Unternehmen 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. Desgleichen kann auch ein Unternehmen eines multinationalen Konzerns, das der rechtliche Eigentümer von immateriellen Werten ist, 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). Aufgrund 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 Klärung der Frage, 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 Kapitel I, Abschnitt D.1.2.1. Die Beurteilung der Fähigkeit eines bestimmten Unternehmens, Kontrolle auszuüben, sowie der tatsächli-

chen 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 einen beliebig hohen 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 solchen 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 Kapitel I Abschnitt D.1.2 von besonderem Interesse.

6.55. Der relative Wert der zur Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, zum Schutz und zur Verwertung immaterieller Werte geleisteten Beiträge unterscheidet sich je nach den konkreten Gegebenheiten des Falls. Das oder die Unternehmen des multinationalen Konzerns, die in einem bestimmten Fall einen größeren 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 Unternehmen 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 Leitung 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 Zuordnung eines wesentlichen Anteils der Erträge, die durch die Verwertung der immateriellen Werte erzielt wurden, zum rechtlichen Eigentümer nach Vergütung anderer Konzerngesellschaften für die von ihnen ausgeübten Funktionen entsprechend den Leitlinien von Kapitel I Abschnitt D.1.2, Gegenstand gründlicher Überlegungen unter Berücksichtigung der von ihm tatsächlich ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken sein. Die Beispiele 16 und 17 in Anhang I 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 Unternehmen eines multinationalen Konzerns kann die Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung und den Schutz eines immateriellen Werts teilweise oder ganz finanzieren, während eines oder mehrere andere Konzernunternehmen 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 Gegebenheiten bestimmt werden und sollten mit vergleichbaren Finanzierungsvereinbarungen zwischen unabhängigen Unternehmen im Einklang stehen, falls solche Vereinbarungen ermittelt 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 Geschäftsvorfalls. 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 die zur Verfügung gestellten Finanzierungsmittel sind.

6.61. Nach den Prinzipien von Kapitel I Abschnitt D.1.2 besteht der erste Schritt einer risikobezogenen Verrechnungspreisanalyse in der konkreten Bestimmung der wirtschaftlich signifikanten Risiken. Bei der konkreten Bestimmung 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 risikoangepasste Rendite erwarten.

6.62. Die vertraglichen Vereinbarungen bestimmen im Allgemeinen die Bedingungen der Finanzierungstransaktion entsprechend und ergänzt durch die wirtschaftlichen Merkmale des Geschäftsvorfalls, wie sie im Verhalten der Beteiligten zum Ausdruck kommen.[5] Der Ertrag, den der Finanzgeber im Allgemeinen erwarten dürfte, sollte einer angemessenen risikoangepassten 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 z. B. einen Kredit in einer festen Höhe zu einem festen Zinssatz gewährt, drücken sich in der Differenz zwischen dem tatsächlichen und dem erwarteten Ertrag die

5. 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.

Folgen 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 spezifisches 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 Geschäftsvorfalls. 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 Einzelfalls sowie der Art des fraglichen immateriellen Werts abhängig.

6.66. Die Identität des oder der Konzernunternehmen, 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 Geschäftsvorfalls auf der Grundlage der Leitlinien in Kapitel I Abschnitt D.1 kann ergeben, dass der rechtliche Eigentümer die Risiken übernimmt oder dass an seiner Statt andere Konzernunternehmen die Risiken tragen, wobei solche anderen Konzerngesellschaften für ihren diesbezüglichen Beitrag eine Vergütung erhalten müssen.

6.67. Bei der Bestimmung, welches bzw. welche Konzernunternehmen die Risiken in Bezug auf immaterielle Werte tragen, gelten die Prinzipien von Kapitel I Abschnitt D.1.2. 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 Konzernunternehmen, 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 in Anhang I 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 anders ausfallender Ergebnisse in den finanziellen Prognosen, auf denen die Berechnungen der Ex-ante-Erträge und die Vergütungsvereinbarungen basierten, 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 falls ja, wie die Gewinne oder Verluste zwischen den Unternehmen 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 Geschäftsvorfalls ermittelt wurden (vgl. Kapitel I Abschnitt D.1). 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 auch nicht, oder es kann sich um den Finanzgeber der Investition handeln oder auch 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 Unternehmen 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 Konzerngesellschaften 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 der Sache nach

- 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 Unternehmen 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 Unternehmens 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 Geschäftsvorfalls ermittelt wurden (vgl. Kapitel I, Abschnitt D.1). Außerdem hängt dies von dem oder den Unternehmen ab, die die wichtigen unter Ziffer 6.56 beschriebenen Funktionen 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. Ermittlung und Bestimmung der Preise und sonstigen Bedingungen der konzerninternen Geschäftsvorfälle

6.73. Die Durchführung der in Kapitel I Abschnitt D.1 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 Ermittlung 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 genannt 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 Kapitel I Abschnitt D.1 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 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 Werbeausgaben 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 abgeltende 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 in Anhang I 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 Unternehmen 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, z. B. 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

Gewinnspanne wird dem erwarteten Wert des Beitrags des Forschungsteams oder dem fremdüblichen Preis dafür nicht in allen Fällen gerecht werden.

6.80. Die in diesem Abschnitt beschriebenen Prinzipien gelten gleichermaßen in Situationen, in denen ein Unternehmen 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 in Anhang I 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 Konzernzugehörigkeit oder für eine lediglich der Verdeutlichung der Konzernzugehörigkeit 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 Konzerngesellschaften 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 konkreten Bestimmung der immateriellen Werte, um die es in einem bestimmten Verrechnungspreisfall geht, sowie zur Ermittlung des Eigentümers dieser immateriellen Werte müssen zu Beginn jeder Verrechnungspreisanalyse im Zusammenhang mit immateriellen Werten die jeweiligen konzerninternen Geschäftsvorfälle mit immateriellen Werten ermittelt und zutreffend qualifiziert werden. Die Prinzipien von Kapitel I gelten für die Ermittlung und sachgerechte Abgrenzung von Geschäftsvorfällen im Zusammenhang mit der Nutzung oder Übertragung immaterieller Werte. Ergänzend zu den Leitlinien zur Ermittlung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls (Kapitel I Abschnitt D.1) und zu Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit (Kapitel IX, vor allem Teil I) 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 Geschäftsvorfalls 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 Ermittlung 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, konkret zu bestimmen. Wenn die übertragenen Rechte Beschränkungen unterliegen, ist es zudem von entscheidender Bedeutung, die Art dieser Beschränkungen sowie den Gesamtumfang der übertragenen Rechte zu ermitteln. 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 konkret bestimmt 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 Bestimmung 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 kann 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 Bestimmung der genauen Art eines Geschäftsvorfalls im Zusammenhang mit der Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten, die Bestimmung der Art der übertragenen immateriellen Werte und die Bestimmung 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 in Anhang I 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 bestimmen, 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 Geschäftsvorfalls

übertragenen immateriellen Werte ermittelt 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 Kapitel I Abschnitt D.1 alle immateriellen Werte zu ermitteln, 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 in Anhang I zu Kapitel VI veranschaulicht die Prinzipien dieses Absatzes.

6.96. Es ist wichtig, Situationen zu erkennen, 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, erkannt und kritisch analysiert werden. Beispiel 21 in Anhang I zu Kapitel VI veranschaulicht die Prinzipien dieses Absatzes.

6.97. Es ist zu beachten, dass es sich beim Prozess der Ermittlung aller immateriellen Werte, die im Rahmen eines bestimmten Geschäftsvorfalls übertragen wurden, um die Ermittlung 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 ermittelt und in der Verrechnungspreisanalyse berücksich-

tigt werden. Die Beispiele 23–25 in Anhang I 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 Geschäftsvorfalls 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 Unternehmen 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 ermittelt 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 Geschäftsvorfalls 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 am besten geeigneten Verrechnungspreismethode. Das letztliche Ziel ist die Ermittlung 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 Geschäftsvorfalls unter Bezugnahme auf schriftliche Vereinbarungen und das tatsächliche Verhalten der Beteiligten beinhalten. Feststellungen bezüglich des tatsächlich getätigten Geschäftsvorfalls 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 es sollten alle relevanten immateriellen Werte, die von einem der Beteiligten in Verbindung mit einem solchen konzerninternen Geschäftsvorfall genutzt werden, ermittelt 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 einer Untersuchung der Nutzung von immateriellen Werten durch ein Unternehmen, das an einem konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligt ist, bei dem Waren verkauft werden, 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 ermittelt und in der Vergleichbarkeitsanalyse des Geschäftsvorfalls, 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 anzubieten. Die betreffenden immateriellen Werte sollten ermittelt 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 Bestimmung der relevanten Geschäftsvorfälle mit immateriellen Werten, der konkreten Bestimmung der immateriellen Werte, um die es bei diesen Geschäftsvorfällen geht, sowie der Bestimmung 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 ermitteln. 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 Geschäftsvorfalls 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 Vergleichbarkeitsanalyse 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 Optionen Rechnung tragen, die jedem der am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen realistischerweise zur Verfügung stehen.

6.112. Bei der Untersuchung der den Beteiligten realistischerweise zur Verfügung stehenden Optionen muss die Sichtweise aller am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen berücksichtigt werden. Eine Vergleichbarkeitsanalyse, die den Blick nur auf eine Seite des Geschäftsvorfalls richtet, bietet im Allgemeinen keine ausreichende Grundlage für die Evaluierung eines Geschäftsvorfalls mit immateriellen Werten (auch nicht 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 realistischerweise 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 realistischerweise 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 realistischerweise 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 realistischerweise zur Verfügung stehenden Optionen jedes der 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 Anbetracht der ihm realistischerweise zur Verfügung stehenden Optionen akzeptabel ist, über dem Höchstpreis liegt, der für das übernehmende Unternehmen in Anbetracht der ihm realistischerweise zur Verfügung stehenden Optionen akzeptabel ist, muss möglicherweise untersucht werden, ob der tatsächliche Geschäftsvorfall nach dem in Kapitel I Abschnitt D.2 beschriebenen Kriterium für die Nichtanerkennung unberücksichtigt bleiben sollte oder ob die Bedingungen des Geschäftsvorfalls 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 Geschäftsvorfalls 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 spezifischen 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 im-

materiellen 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 immaterielle 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 einen Staat oder eine begrenzte Zahl von Staaten.

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 Produktliniengeneration, 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 Geschäftsvorfalls 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 Behandlungsmethode 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 konkreten Gegebenheiten des Einzelfalls 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 aus der Nutzung der betreffenden immateriellen Werte erwarten. Falls der zukünftige Vorteil, den man sich aus 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 u. a. 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 unternehmenseigenen 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 2.1–2.12 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 Ermittlung 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 2.1–2.12 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 Werts (bzw. mit Übertragung von Rechten an dem immateriellen Wert), da sie beide dazu führen können, dass das übernehmende Unternehmen den Nutzen des immateriellen Werts erhält. 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 Geschäftsvorfalls 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 ermittelt werden, die zur Wertschöpfung beitragen, wozu u. a. die übernommenen Risiken, die spezifischen 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 2.12, 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 kann es häufig vorkommen, dass immaterielle Werte in Verbindung mit anderen immateriellen Werten oder in Verbindung mit Geschäftsvorfällen, bei denen Waren verkauft oder Dienstleistungen erbracht werden, übertragen werden. In solchen Situationen ist es gut möglich, dass es im Interesse einer möglichst verlässlichen Verrechnungspreisanalyse notwendig ist, die miteinander verbundenen Geschäftsvorfälle zusammengefasst zu betrachten.

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 Einzelfalls 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 u. a. fehlende Daten zu potenziell vergleichbaren Transaktionen. Trotz des Mangels verlässlicher Vergleichswerte ist es üblicherweise möglich, die fremdüblichen Preise und sonstigen Bedingungen des konzerninternen Geschäftsvorfalls 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 aller 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 Geschäftsvorfalls
- weitere Vergleichbarkeitsfaktoren wie etwa Merkmale der lokalen Märkte, Standortvorteile, Mitarbeiter und Synergien innerhalb des multinationalen Konzerns

6.140. Zur Ermittlung der Preise und sonstigen Bedingungen, die unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen vereinbart hätten, ist es häufig von größter Bedeutung, spezifische Aspekte des konzerninternen Geschäftsvorfalls zu ermitteln, 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 ermittelt 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 2.10 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 ermittelt 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 2.14–2.26 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 Ermittlung 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 Unternehmen 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 in Anhang I zu Kapitel VI veranschaulichen die Prinzipien dieses Absatzes.

D.2.6.2. Anwendung von geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethoden

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 ermitteln. Abschnitt C von Kapitel II enthält Leitlinien, die bei der Anwendung von geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethoden berücksichtigt werden sollten. 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 zum maßgeblichen aufzuteilenden Gewinn und zu den sachgerecht aufteilbaren Ausgaben sowie die Verlässlichkeit von Faktoren, die zur Aufteilung der maßgeblichen Einkünfte verwendet werden, in vollem Umfang zu berücksichtigen.

6.149. Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethoden können im Zusammenhang mit der Veräußerung der kompletten 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 Einkünfte und Aufwendungen stützt, sollten die in Abschnitt D.2.6.4.1 beschriebenen Fragen bezüglich der Richtigkeit solcher Prognoserechnungen berücksichtigt werden.

6.150. Gelegentlich 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 infrage stellen. Vgl. Abschnitt D.4 zu schwer zu bewertenden immateriellen Werten.

6.152. Wenn im Rahmen einer Lizenzvergabe oder eines ähnlichen Geschäftsvorfalls begrenzte Rechte an vollständig entwickelten immateriellen Werten übertragen werden und wenn keine verlässlichen vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfälle ermittelt werden können, kann eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode häufig eingesetzt werden, um die jeweiligen Beiträge der Beteiligten zur Erzielung der betreffenden Einkünfte zu evaluieren. Der Gewinnbeitrag, 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 in den Bedingungen der Übertragung festgelegten Beschränkungen gerichtet werden, denen die Nutzung der immateriellen Werte durch das lizenznehmende/übernehmende Unternehmen sowie die Rechte des lizenznehmenden/über-

nehmenden 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 zuzurechnen ist.

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 ermittelt 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 Ermittlung 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 realistischerweise zur Verfügung stehenden Optionen, der wirtschaftlich relevanten Merkmale einschließlich der Risikoübernahme (vgl. Kapitel I, Abschnitt D.1) 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 2.1–2.12). 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 davon ausgegangen 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 abgezinsten 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 werden.[6] 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 Geschäftsvorfalls. Außerdem beinhaltet sie gegebenenfalls die Betrachtung von Endwerten. Je nach den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls sollte die Berechnung des abgezinsten 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 in Anhang I zu Kapitel VI veranschaulichen die Ausführungen dieses Abschnitts.

D.2.6.4. Kritische Fragen bei der Anwendung von Methoden auf der Basis des abgezinsten Werts prognostizierter Cashflows

6.158. Bei der Anwendung von Bewertungsmethoden, einschließlich Bewertungsmethoden auf der Basis prognostizierter Cashflows, gilt es zu beachten, dass die auf der Basis solcher Methoden geschätzten Werte schwanken können. Geringfügige Veränderungen der einen oder anderen der Bewertungsmethode zugrunde liegenden Annahmen oder eines oder mehrerer Bewertungsparameter können zu großen Unterschieden beim Wert des immateriellen

6. 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 Zeitrahmen 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.

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 bei der Bestätigung der Annahmen und der Schätzung der Bewertungsparameter angewandten Sorgfalt und dem dabei zum Tragen kommenden Urteilsvermögen 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 Aufschluss darüber gibt, wie sich der geschätzte Wert des immateriellen Werts verändert, wenn für das Modell alternative Annahmen und Parameter gewählt 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 kritischen Punkte aufgezeigt, 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 konkreten Fall von großer Bedeutung. Trotz der verschiedenen weiter oben aufgeführten und unter den folgenden Ziffern eingehender beschriebenen kritischen Punkte kann sich die Anwendung einer solchen Bewertungsmethode – sei es im Rahmen einer der fünf Verrechnungspreismethoden der OECD oder als nützliches Instrument – je nach Sachlage als zuverlässiger erweisen als die Anwendung einer anderen Verrechnungspreismethode, insbesondere wenn keine zuverlässig 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 im Zeitpunkt der Durchführung der Bewertung nicht bekannt sind und auch nicht bekannt sein können, und da solche 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

3.169. Ein Schlüsselelement 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 Einzelfalls 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 volatiler 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 es nicht zu einer Doppelberücksichtigung von Risiken kommt.

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 dieses 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 bestimmten 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 im betreffenden Wirtschaftsumfeld 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. Bei Vereinbarungen, die regelmäßige Zahlungen vorsehen, können diese 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 Kapitel I Abschnitt D.1.1 befolgt werden.

6.180. Bei der Evaluierung 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 im Zeitpunkt der Übertragung oder eine Reihe von festen Teilzahlungen vorsieht. Die gewählte Zahlungsform muss mit den

Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls 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 relevanten Zeitwert des Geldes und die relevanten 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 Bewertung im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls höchst unsicher ist

6.181. Immaterielle Werte oder Rechte an immateriellen Werten können besondere Merkmale aufweisen, die die Suche nach Vergleichswerten erschweren und wegen denen es in manchen Fällen schwierig sein kann, den Wert eines immateriellen Werts im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls zu bestimmen. Wenn die Bewertung eines immateriellen Werts oder von Rechten an einem immateriellen Wert im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls höchst unsicher ist, stellt sich die Frage, wie ein 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 Geschäftsvorfalls Rechnung zu tragen. Diesbezüglich sind die Leitlinien und das empfohlene Verfahren in Kapitel I Abschnitt D und die Grundsätze in Kapitel III, ergänzt durch die in diesem Kapitel aufgeführten Leitlinien zur Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse, maßgeblich.

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 Geschäftsvorfalls zu begegnen. Eine Möglichkeit besteht beispielsweise darin, den voraussichtlichen Nutzen (unter Berücksichtigung aller relevanten wirtschaftlichen Faktoren) als Mittel für die Preisbestimmung zu Beginn des Geschäftsvorfalls heranzuziehen. Bei der Bestimmung des voraussichtlichen Nutzens würden unabhängige Unternehmen berücksichtigen, inwieweit spä-

tere 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 gegen spätere, möglicherweise nicht hinreichend vorhersehbare Entwicklungen abzusichern. 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 Geschäftsvorfalls 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 Neuverhandlung der Preisvereinbarungen im gegenseitigen Einvernehmen der Beteiligten kommen, sofern dies für beide Seiten von Nutzen ist. Beispielsweise könnte es zu einer fremdvergleichskonformen Neuverhandlung 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 Neuverhandlung der Vereinbarung hat. Es kann sein, dass der Lizenzgeber ein Interesse daran hat, dass das Arzneimittel auf dem Markt bleibt und dass weiterhin derselbe Lizenznehmer das Arzneimittel 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 Neuverhandlung kommt, hängt in jedem Fall von den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls 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 Geschäftsvorfalls im Zusammenhang mit einem immateriellen Wert oder Rechten an einem immateriellen Wert auf der Grundlage eines solchen Mechanismus zu bestimmen. Desgleichen sollten bestimmte spätere Ereignisse, die unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen als so grundlegend eingestuft hätten, dass ihr Eintreten zu einer prospektiven Neuverhandlung des Preises für einen Geschäftsvorfall geführt hätte, 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 in einem Geschäftsvorfall, 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 Geschäftsabschlusses 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 er-

forderlich, in dem der immaterielle Wert entwickelt und verwertet wird. Des Weiteren 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 im Fall einer konzerninternen Übertragung für keine anderen Zwecke als für die Verrechnungspreisbestimmung für notwendig oder sinnvoll erachtet werden, was dazu führen kann, dass sie nicht vollständig durchgeführt werden. So kann es beispielsweise vorkommen, dass ein Unternehmen einen immateriellen Wert in einem frühen Stadium der Entwicklung an ein verbundenes Unternehmen überträgt, dafür im Zeitpunkt der Übertragung eine Lizenzgebühr festlegt, die dem Wert des immateriellen Werts nicht entspricht, und dann später den Standpunkt vertritt, 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. In solchen Situationen machen die Steuerverwaltungen im Allgemeinen die Erfahrung, dass es ihnen an den nötigen spezifischen Geschäftskenntnissen fehlt oder dass sie keinen Zugang zu den nötigen Informationen haben, um die Behauptungen des Steuerpflichtigen zu überprüfen und gegebenenfalls nachzuweisen, dass der Unterschied zwischen dem Ex-ante-Wert und dem Ex-post-Wert des immateriellen Werts darauf zurückzuführen ist, dass der Steuerpflichtige bei der Preisbestimmung nichtfremdvergleichskonforme Annahmen zugrunde gelegt hat. Um die Behauptungen des Steuerpflichtigen überprüfen zu können, müssen sich die Steuerverwaltungen stattdessen großenteils auf die vom Steuerpflichtigen bereitgestellten Erläuterungen und Informationen stützen. Solche Situationen der Informationsasymmetrie zwischen Steuerpflichtigen und Steuerverwaltungen können ein Verrechnungspreisrisiko verursachen. Vgl. Ziffer 6.191.

6.187. Wenn solche Situationen im Zusammenhang mit der Übertragung eines immateriellen Werts oder von Rechten an einem immateriellen Wert auftreten, können die Ex-post-Ergebnisse für die Steuerverwaltungen ein Hinweis darauf sein, inwieweit die ex ante zwischen den verbundenen Unternehmen getroffene Preisvereinbarung fremdvergleichskonform war und ob im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls Unsicherheiten bestanden. 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 Geschäftsabschlusses 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 bestimmen können, 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. Bei diesem Ansatz dienen die Ex-post-Daten als „Indizienbeweis", um zu beurteilen, ob im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls Unsicherheiten bestanden, ob der Steuerpflichtige vernünftigerweise vorhersehbare Entwicklungen oder Ereignisse im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls angemessen berücksichtigt hat und ob die zur Bestimmung des Verrechnungspreises für die Übertragung der betreffenden immateriellen Werte oder Rechte an immateriellen Werten ex ante genutzten Informationen verlässlich waren. Ein solcher Indizienbeweis kann, wie in Ziffer 6.193 und 6.194 beschrieben, widerlegt werden, wenn nachgewiesen werden kann, dass er keine Auswirkungen auf die richtige 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 Geschäftsabschlusses vernünftigerweise hätten kennen und prüfen können oder sollen.

6.189. Der Ausdruck „schwer zu bewertende immaterielle Werte" (*hard-to-value intangibles* – HTVI) 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 im Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses höchst unsicher sind, sodass es schwierig ist, im 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 wegen des Fehlens von Erfahrungswerten zur Entwicklung oder Verwertung ähnlicher immaterieller Werte 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 Annahmen stehen, auf denen die Preisbestimmung basierte. Bis die Ex-post-Ergebnisse in den Jahren nach der Übertragung bekannt werden, kann es für eine Steuerverwaltung folglich schwierig sein, 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 fremdüblichen Preis zu einem zu niedrigen oder zu hohen Preis übertragen wurden.

6.192. Unter diesen Umständen kann die Steuerverwaltung Ex-post-Ergebnisse als Indizienbeweis zur Beurteilung der Angemessenheit der ex ante getroffenen Preisvereinbarungen heranziehen. Vor der Berücksichtigung solcher Ex-post-Indizien sollte jedoch festgestellt werden, dass diese Daten tatsächlich notwendig sind, um die Zuverlässigkeit der Informationen, auf denen die ex ante getroffene Preisvereinbarung basierte, zu beurteilen. Wenn die Steuerverwaltung die Zuverlässigkeit der Informationen, auf denen die ex ante getroffene Preisvereinbarung basierte, bestätigen kann, 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 berechtigt, die Ex-post-Daten zu den finanziellen Ergebnissen zu nutzen, um die fremdüblichen Preisvereinbarungen zu bestimmen, einschließlich etwaiger bedingter Preisvereinbarungen unter Berücksichtigung von Ziffer 6.185, die im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls zwischen unabhängigen Unternehmen getroffen worden wären. Je nach den Gegebenheiten und Umständen des Falls und unter Berücksichtigung der Leitlinien in Kapitel III Abschnitt B.5 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 greift:

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 eine etwaige signifikante Abweichung zwischen den finanziellen Prognosen und den tatsächlichen Ergebnissen auf Folgendes zurückzuführen ist: *a)* unvorhersehbare Entwicklungen oder Ereignisse, die nach der Bestimmung des Preises eingetreten sind und die im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls von den verbundenen Unternehmen nicht vorhergesehen werden konnten, oder *b)* die Wirkung der Eintrittswahrscheinlichkeit vorhersehbarer Ergebnisse, wobei diese Eintrittswahrscheinlichkeit im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls 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 im fraglichen Zeitraum zwischen den Staaten des übernehmenden und des übertragenden Unternehmens wirksam ist.

iii) Die etwaige unter i2 weiter oben erwähnte signifikante Abweichung zwischen den Finanzprognosen und den tatsächlichen Ergebnissen hat nicht den Effekt, die Vergütung für den schwer zu bewertenden im-

materiellen Wert um mehr als 20 % des im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls festgelegten Betrags zu reduzieren oder zu erhöhen.

iv) Seit dem Jahr, in dem das übernehmende Unternehmen durch den schwer zu bewertenden immateriellen Wert zum ersten Mal Einkünfte von unabhängigen Dritten bezog, ist eine Vermarktungsperiode von fünf Jahren vergangen und in diesem Zeitraum überstieg die unter i2 weiter oben erwähnte signifikante Abweichung zwischen den Finanzprognosen und den tatsächlichen Ergebnissen die Prognoserechnungen für diesen Zeitraum um nicht mehr als 20 %.[7]

6.194. Die erste Ausnahme bedeutet, dass die Steuerverwaltungen ungeachtet der Tatsache, dass Ex-post-Daten zu finanziellen Ergebnissen relevante Informationen bieten, anhand derer die Steuerverwaltungen die Angemessenheit der ex ante getroffenen Preisvereinbarungen prüfen können, nicht berechtigt sind, auf der Basis von Ex-post-Ergebnissen Berichtigungen der ex ante getroffenen Preisvereinbarungen vorzunehmen, wenn der Steuerpflichtige zufriedenstellend nachweisen kann, was im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls vorhersehbar war und in den der Preisbestimmung zugrunde liegenden Annahmen berücksichtigt wurde, und dass die Entwicklungen, die zu der Abweichung zwischen den Prognoserechnungen und den Ergebnissen geführt haben, auf unvorhersehbare Ereignisse zurückzuführen waren. Geht aus den Daten zu den finanziellen Ergebnissen beispielsweise hervor, dass mit den Produkten, in denen der übertragene immaterielle Wert verwertet ist, ein jährlicher Umsatz in Höhe von 1 000 erzielt wurde, während die ex ante getroffenen Preisvereinbarungen auf Prognosen basierten, die von einem Umsatz von maximal 100 pro Jahr ausgingen, sollte die Steuerverwaltung die Gründe untersuchen, weshalb der Umsatz so viel höher ausfiel. Wenn das höhere Umsatzvolumen 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 Geschäftsvorfalls 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 Indizien als die Ex-post-Finanzergebnisse, die darauf hindeuten, dass die Preisbestimmung nicht fremdvergleichskonform erfolgte.

7. In einigen Wirtschaftssektoren ist es nicht unüblich, dass ein immaterieller Wert mit einer Eventualklausel in Bezug auf eine zweite oder darüber hinausgehende Nutzung übertragen wird. In Bezug auf die Art von immateriellen Werten, bei denen dies der Fall ist, beginnt mit der neuen Vermarktung ein neuer solcher Zeitraum.

6.195. Es ist wichtig, die Lösung von Doppelbesteuerungsfällen, die sich aus der Anwendung des Ansatzes für schwer zu bewertende immaterielle Werte ergeben, im Wege des im geltenden Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen Verständigungsverfahrens 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 eines 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 Kapitel I Abschnitt D.1 und von Kapitel III gelten auch 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 jedoch manchmal 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 immaterieller 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 Gewinnspannen 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 den besten Nachweis 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 eine andere Verrechnungspreismethode zu wählen. In solchen Situationen

gelten die Grundsätze der Abschnitte D.2.1–D.2.4 für die Evaluierung der Vergleichbarkeit von immateriellen Werten.

6.202. Sowohl die Steuerpflichtigen als auch die Steuerverwaltungen sollten potenzielle Vergleichswerte nicht einfach aus dem Grund ablehnen, dass das eine oder andere der an den potenziell vergleichbaren Geschäftsvorfällen beteiligten Unternehmen oder das untersuchte Unternehmen immaterielle Werte nutzt. Potenzielle Vergleichswerte sollten generell nicht aufgrund der unterstellten Existenz nicht näher bestimmter immaterieller Werte oder der unterstellten Bedeutung von Goodwill abgelehnt werden. Wenn die ermittelten 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 ermittelt 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 wird die Vergleichbarkeitsanalyse, einschließlich der Funktionsanalyse, ergeben, 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 wird es mit der Vergleichbarkeitsanalyse, einschließlich der Funktionsanalyse, nicht gelingen, zuverlässige vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle zu ermitteln, 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. Häufig wird es möglich sein, zuverlässige Vergleichswerte zu ermitteln, 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 ermittelt 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 ermittelter vergleichbarer Fremdgeschäftsvorfälle unmöglich macht oder Anpassungen zur Herstellung der Vergleichbarkeit erfordert. Nur wenn die von dem untersuchten Unternehmen genutzten immateriellen Werte einzigartige und wertvolle immaterielle Werte sind, entsteht die Notwendigkeit, Anpassungen vorzunehmen 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 Gewinnspannen 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 sich bei der Quantifizierung zuver-

lässiger Vergleichbarkeitsanpassungen schwierige Sachfragen stellen. 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, muss möglicherweise eine andere Verrechnungspreismethode verwendet werden, die weniger von der Ermittlung zuverlässiger Vergleichswerte abhängig ist.

6.208. Ferner gilt es zu beachten, dass in Fällen, in denen immaterielle Werte im Zusammenhang mit einem konzerninternen Verkauf von Waren oder Dienstleistungen genutzt werden, Anpassungen zur Herstellung der Vergleichbarkeit auch aufgrund von anderen Faktoren als Unterschieden in der Art der genutzten immateriellen Werte erforderlich sein können. Anpassungen 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 Begriffs 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 ermittelt 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. Kapitel II Teil III Abschnitt C 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 ermitteln, den Beitrag dieser immateriellen Werte zur Wertschöpfung zu evaluieren und andere einkünftegenerierende

ausgeübte Funktionen, übernommene Risiken und genutzte Vermögenswerte zu prüfen. Vage Behauptungen im Hinblick auf die Existenz und Nutzung von nicht näher bestimmten 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 die Ermittlung zuverlässiger vergleichbarer Fremdgeschäftsvorfälle voraussetzen, verwendet werden, um die fremdvergleichskonformen Bedingungen für den Verkauf von Waren oder die Erbringung von Dienstleistungen zu bestimmen, wenn im Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall immaterielle Werte 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.

Kapitel VII

Besondere Überlegungen bezüglich konzerninterner Dienstleistungen

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. Es 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 hätte. Kostenumlagevereinbarungen werden in Kapitel VIII behandelt.

7.2. Fast jeder multinationale Konzern muss dafür sorgen, dass seinen Unternehmen 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 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 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). Ein multinationaler Konzern hat kein Interesse daran, unnötige Kosten zu tragen, und er hat Interesse daran, dass konzerninterne Dienstleistungen effizient erbracht werden. Die Anwendung der Leitlinien dieses Kapitels sollte sicherstellen, dass Dienstleistungen sachgerecht bestimmt werden und dass die mit ihnen verbundenen Kosten nach dem Fremdvergleichsgrundsatz angemessen 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 genau die Grenze zwischen der Übertragung von immateriellen Werten oder von Rechten an immateriellen Werten und der Erbringung von Dienstleistungen verläuft. Hilfs- oder Systemdienstleistungen sind häufig mit dem Transfer von Technologie verbunden. 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 Wirtschaftsgüter übertragen werden.

7.4. Bei konzerninternen Dienstleistungen können erhebliche Unterschiede zwischen verschiedenen multinationalen Konzernen bestehen, und ebenso unterschiedlich ist der Nutzen bzw. erwartete Nutzen, der einem oder mehreren Konzernunternehmen durch diese Dienstleistungen entsteht. Jeder Fall ist auf der Grundlage seiner eigenen Gegebenheiten und Umstände und der 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 Gesellschafterin zu überwachen. In einem zentralisierten oder integrierten Konzern können der Aufsichts- oder Verwaltungsrat und das gehobene Management der Muttergesellschaft hingegen 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 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 (*benefits test*)*

7.6. Nach dem Fremdvergleichsgrundsatz sollte die Frage, ob eine konzerninterne Dienstleistung erbracht wird, wenn ein Konzernunternehmen für ein anderes oder mehrere andere Konzernunternehmen eine Tätigkeit ausübt, davon abhängen, ob die Tätigkeit diesen Konzernunternehmen einen wirtschaftlichen oder kommerziellen Vorteil verschafft, der ihre 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 betriebsintern als Eigenleistung erbracht hätte. Wäre das unabhängige Unternehmen nicht bereit gewesen, diese Tätigkeit zu vergüten oder 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 Unternehmen 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 Erbringung einer entsprechenden Eigenleistung oder durch Bezug einer Fremdleistung decken. In einem solchen Fall wird eine konzerninterne Dienstleistung somit üblicherweise 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. Gesellschaftertätigkeiten (*shareholder activities*)*

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 Spektrum 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 bzw. Gesellschafter. Diese Art von Tätigkeit würde nicht als konzerninterne Dienstleistung betrachtet, und es besteht folglich kein Grund, anderen Konzerngesellschaften dafür ein Entgelt in Rechnung zu stellen. Die mit dieser Art von Tätigkeit verbundenen Kosten sollten stattdessen auf der Ebene der Gesellschafter getragen und zugeordnet werden. Diese Art von Tätigkeit kann als Shareholder Activity bzw. Gesellschaftertätigkeit bezeichnet werden, was 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 Gesellschafters, 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 Gesellschaftertätigkeiten verbunden sind:

a) Kosten im Zusammenhang mit der juristischen Struktur der Muttergesellschaft selbst, z. B. mit Gesellschafterversammlungen der Muttergesellschaft, der Ausgabe von Anteilen am Kapital 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 kann es allerdings sein, dass Kosten, die den Tochterunternehmen vor Ort entstehen, nicht an die Muttergesellschaft oder die Holdinggesellschaft weitergegeben werden müssen, wenn die Ermittlung und Abgrenzung dieser Kosten mit einem unverhältnismäßig großen Aufwand verbunden wäre)

c) Kosten der Mittelbeschaffung zum Erwerb von Beteiligungen und zur Deckung der 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, die dieses andere Unternehmen 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 ermittelt 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, in denen ein Konzernunternehmen, etwa ein Gesellschafter 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 bezüglich einer Umstrukturierung des Konzerns, des Erwerbs neuer Konzernunternehmen und der 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 einen wirtschaftlichen Vorteil für andere Konzernunternehmen darstellen, die nicht direkt an der zu treffenden Entscheidung beteiligt sind, weil die Analyse möglicherweise

nützliche Informationen über ihre eigene Geschäftstätigkeit liefert. 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. Des gleichen sollte ein verbundenes Unternehmen nicht als Empfänger einer konzerninternen Dienstleistung betrachtet werden, 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 es ohne die Konzernzugehörigkeit hätte; 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. Diesbezüglich sollte zwischen einer passiven Verbindung und der aktiven Werbung für die Vorzüge des Konzerns unterschieden werden, welche die Gewinnerzielungsmöglichkeiten bestimmter Unternehmen des Konzerns eindeutig erhöht. Jeder Fall ist nach seinen Gegebenheiten und Umständen zu entscheiden. Vgl. Kapitel I Abschnitt D.8, zu 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 es 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. Gleichermaßen kann bei einigen Einkaufs- und Beschaffungsdienstleistungen ein Provisionselement im Preis der beschafften Produkte oder Dienstleistungen enthalten sein, sodass 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 eines 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 eine Dienstleistung für verbundene Unternehmen dadurch erbracht werden, dass Personal, Ausrüstung usw. zur Verfügung gehalten werden. Eine konzerninterne Dienstleistung liegt insoweit vor, als man vernünftigerweise erwarten könnte, dass ein unabhängiges Unternehmen unter vergleichbaren Umständen ein Entgelt für die Verfügbarhaltung der Dienstleistungen zahlen würde, um sicher zu sein, dass es sie im Bedarfsfall nutzen kann. 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 Computernetzausfalls 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 angeblich erbrachte 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 auch – zu bestimmen, ob der Vergütungsbetrag, sofern ein solcher berechnet wurde, mit dem Fremdvergleichsgrundsatz im Einklang 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. Ermittlung tatsächlicher Vereinbarungen für die Vergütung konzerninterner Dienstleistungen

7.20. Um den gegebenenfalls tatsächlich für Dienstleistungen berechneten Betrag zu ermitteln, wird die Steuerverwaltung festzustellen haben, welche Vereinbarungen gegebenenfalls tatsächlich geschlossen wurden, um die Berechnung eines Entgelts für die Dienstleistungen zwischen den verbundenen Unternehmen zu erleichtern.

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 identifizieren können. Dabei handelt es sich um Fälle, in denen der multinationale Konzern die Methode der direkten Preisverrechnung anwendet, d. h., in denen den verbundenen Unternehmen bestimmte Dienstleistungen in Rechnung gestellt werden. Im Allgemeinen ist die Methode der direkten Preisverrechnung für die Steuerverwaltungen sehr praktisch, da sich die erbrachte Dienstleistung und die Grundlage für die Zahlung mit ihr eindeutig feststellen lassen. Mit der Methode der direkten Preisverrechnung ist es somit leichter zu bestimmen, ob die Vergütung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz übereinstimmt.

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 Grundlage für die Vergütung darzulegen (beispielsweise durch Aufzeichnungen über die Arbeitsleistungen, die Grundlage 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 Approximation 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 Vorteil zugrunde liegen. Jede indirekte Preisverrechnungsmethode muss die kaufmännischen Aspekte des Einzelfalls berücksichtigen (ob beispielsweise der Umlageschlüssel 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 Schätzungswerts 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 solcher Fall liegt vor, wenn eine gesonderte Aufzeichnung und Analyse der betreffenden Dienstleistungen für die einzelnen Vorteilsempfänger einen gemessen an den eigentlichen Tätigkeiten unverhältnismäßig hohen Verwaltungsaufwand verursachen würde. In solchen Fällen könnte die Vergütung dadurch bestimmt werden, dass die Kosten, für die keine direkte Zuordnung möglich ist, beispielsweise die Kosten, die den tatsächlich Begünstigten der verschiedenen Dienstleistungen nicht genau zugeordnet werden können, auf alle potenziellen Vorteilsempfänger umgelegt werden. Um dem Fremdvergleichsgrundsatz zu entsprechen, muss die gewählte Umlagemethode 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 Nutzung 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 Umlagemethode angemessen ist, hängt von der Art und der Nutzung der Dienstleistung ab. Beispielsweise wird die Nutzung 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 relativen Ausgaben der Konzernunternehmen für die Ausstattung mit Computern bestimmt werden 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 für 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 Nutzung berechnet wird, wenn diese einen im Voraus festgelegten Umfang überschreitet.

B.2.3. Berechnung der fremdvergleichskonformen Vergütung

7.29. Bei der 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. Aus Sicht eines unabhängigen Unternehmens, das eine Dienstleistung in Anspruch nehmen will, kann es beispielsweise sein, dass die Dienstleistungsanbieter auf dem betreffenden Markt nicht bereit oder in der Lage sind, die Dienstleistung zu einem Preis zu erbringen, den das unabhängige Unternehmen zu zahlen bereit ist. Wenn die Dienstleistungsanbieter die gewünschte Dienstleistung hingegen innerhalb der Bandbreite von Preisen erbringen können, die das unabhängige Unternehmen zu zahlen bereit ist, kommt es zum Geschäftsabschluss. Wichtige Überlegungen aus Sicht des Dienstleistungsanbieters sind der Preis, unterhalb dessen er die Dienstleistung nicht erbringen würde, sowie die entsprechenden Kosten, allerdings sind diese Elemente 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 ein unabhängiges Unternehmen einem anderen unabhängigen Unternehmen auf dem Markt des Empfängers eine vergleichbare Dienstleistung erbringt oder wenn das betreffende verbundene Unternehmen eine vergleichbare Dienstleistung unter vergleichbaren Umständen für ein unabhängiges Unternehmen erbringt. Dies kann beispielsweise dann der Fall sein, 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 eines vergleichbaren Fremdpreises 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 in 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, mehrere Methoden zu berücksichtigen, um zu einer zufriedenstellenden fremdvergleichskonformen Preisbestimmung zu gelangen (vgl. Ziffer 2.12).

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 Ausgaben für die Vorbereitung einer Vertriebstätigkeit auf den ersten Blick zu hoch erscheinen, um von einem Konzernunternehmen unter Berücksichtigung seiner aktuellen wirtschaftlichen Möglichkeiten getragen werden zu können; bei der Bestimmung, ob der Preis in einem solchen Fall fremdvergleichskonform ist, sollten die aus der Tätigkeit erwarteten Vorteile sowie die Möglichkeit, dass Höhe und Zeitpunkt der Zahlung in manchen fremdüblichen Vereinbarungen vom Ergebnis der Tätigkeit abhängen können, berücksichtigt werden. 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 Umständen des Einzelfalls die am besten geeignete Methode ist, muss bei der Analyse untersucht werden, ob die dem konzerninternen Dienstleistungserbringer entstandenen Kosten in gewissem Umfang angepasst 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 der Ertrag oder der vorgenommene Aufschlag dem entspricht, was für die Ausübung einer Vermittlerfunktion – und nicht etwa 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 es 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 in der Erörterung zu Geschäftsstrategien umrissen), unter denen ein unabhängiges Unternehmen durch die Erbringung einer Dienstleistung allein möglicherweise keinen Gewinn erzielt – beispielsweise wenn die (erwarteten oder tatsächlichen) Kosten für die Erbringung der Dienstleistung höher sind als der Marktpreis –, es aber trotzdem bereit ist, 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. Beispielsweise ist es möglich, dass der Marktwert von konzerninternen Dienstleistungen nicht höher ist 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 Zusatzservice für den Konzern erbracht wurde. 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, in manchen Fällen auf die Ermittlung und Besteuerung des Fremdvergleichspreises für die Durchführung einer Dienstleistung 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.

C. Einige Beispiele konzerninterner Dienstleistungen

7.38. Dieser Abschnitt enthält einige Beispiele für Verrechnungspreisfragen bei der Erbringung konzerninterner Dienstleistungen. Diese Beispiele dienen nur der Veranschaulichung. 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 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 könnte vorbehaltlich der Prinzipien von Kapitel II 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 Bestimmung 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. Kapitel VI Abschnitt B.2.

7.42. Ein weiteres Beispiel für konzerninterne Dienstleistungen ist die Verwaltung von Lizenzen. Die Verwaltung und Durchsetzung von Eigentumsrechten an immateriellen Werten sollte von der Verwertung solcher Rechte unterschieden werden. Der Schutz einer Lizenz könnte einem Dienstleistungszentrum des Konzerns obliegen, das für die Aufdeckung etwaiger 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, erfüllen sollte. Abschnitt D.4 behandelt schließlich 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, die sich im Zusammenhang mit konzerninternen Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung im Hinblick auf die Anwendung des in Abschnitt D.2 erörterten optionalen, vereinfachten Ansatzes stellen. 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 infrage kommen. Dann wird eine Reihe von Tätigkeiten ermittelt, die nicht als konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung gelten, für die der optionale, vereinfachte Ansatz angewandt werden kann. Abschließend werden Beispiele für Dienstleistungen aufgeführt, die die erforderlichen Merkmale aufweisen, um als konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung zu gelten, für die der vereinfachte Ansatz angewandt werden kann.

7.45. Konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung im Sinne des vereinfachten Ansatzes sind Dienstleistungen, die von einem oder mehreren Unternehmen eines multinationalen Konzerns im Auftrag einer oder mehrerer anderer Konzerngesellschaften 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 dieses Abschnitts sind nicht auf normalerweise als konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung geltende Dienstleistungen anwendbar, wenn solche Dienstleistungen für unabhängige Kunden der Unternehmen des 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 infrage:

- Dienstleistungen, die das Kerngeschäft des multinationalen Konzerns darstellen
- Forschungs- und Entwicklungsleistungen (einschließlich Software-Entwicklung, 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 infrage 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 Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, 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 konkrete 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 Kern-

geschäfts des multinationalen Unternehmens sind. Dienstleistungen, die oberflächlich betrachtet ähnlicher Art zu sein scheinen (wie die Kreditrisikoanalysen in den Beispielen), 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 konzerninterner 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 Dienstleistungszentrum, sofern diese Dienstleistungen nicht mit dem Kerngeschäft des Konzerns zusammenhängen. 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 wie auch 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 Unternehmen eines multinationalen Konzerns angefallenen Kosten diesen Unternehmen 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 Befolgungsrisiken ermöglicht. Ein multinationaler Konzern, der sich für die Anwendung dieser vereinfachten Methode entscheidet, wird sie nach Möglichkeit auf einer konzernweit einheitlichen 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 einheitlicher 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 dieses Unterabschnitts 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 Vorteilskriterium erfüllt ist, d. h., wenn die Tätigkeit dem Konzernunternehmen, von dem erwartet wird, dass es eine Vergütung für die Dienstleistung zahlt, einen wirtschaftlichen oder kommerziellen Vorteil verschafft, 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 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 den im nachfolgenden Abschnitt D.3 erörterten Dokumentations- und Berichtspflichten 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 und die im nachfolgenden Abschnitt D.3 erörterten Dokumente und Berichte vorgelegt hat, dürfte diese Evidenz angesichts der Beschaffenheit von 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 Dienst-

leistungskategorien 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 verlangt werden, dass Korrespondenz oder anderen Nachweise einzelner Vorgänge vorgelegt 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 berechnet, in den alle bei sämtlichen Konzernunternehmen für die Erbringung der einzelnen Kategorien konzerninterner Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung angefallene Kosten eingehen. In den Kostenpool einzubeziehen sind die direkten und indirekten Kosten der Dienstleistungserbringung sowie gegebenenfalls ein angemessener 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 Gesellschaftertätigkeiten 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 Konzernunternehmen im Auftrag nur eines anderen Konzernunternehmens 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 Unternehmen 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 Unternehmen des Konzerns profitieren, zwischen diesen Konzernunternehmen aufzuteilen. Der Steuerpflichtige wählt für diesen Zweck einen oder mehrere Umlageschlüssel auf der Basis der folgenden Grundsätze. Die Bestimmung des bzw. der geeigneten Umlageschlüssel hängt von der Art der Dienstleistungen ab: Für alle Kostenumlagen, die sich auf dieselbe Dienstleistungskategorie beziehen, müssen einheitlich der- bzw. dieselben Umlageschlüssel 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 Umlageschlüssel die Höhe der Vorteile, die die einzelnen Empfänger der jeweiligen Dienstleistung erwarten können, angemessen widerspiegeln. Generell gilt, dass der oder die Umlageschlüssel den zugrunde liegenden Bedarf an den jeweiligen Dienstleistungen widerspiegeln sollten. So könnte sich der Umlageschlüssel 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 Umlageschlüssel sein.

7.60. Die im vorstehenden Absatz aufgeführten Beispiele für Umlageschlüssel sollen keine erschöpfende Liste darstellen. Je nach den Gegebenheiten und Umständen könnten ausgefeiltere Umlageschlüssel 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 Umlageschlüssel 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 Umlageschlüssel angewendet werden,

und es wird erwartet, dass jedes Jahr derselbe angemessene Schlüssel angewendet wird, sofern es keinen berechtigten Grund für gibt, diesen zu ändern. Die Steuerverwaltungen und Steuerpflichtigen sollten außerdem berücksichtigen, dass eine Änderung des angemessenen Umlageschlüssels erhebliche Komplikationen mit sich bringen kann. Es wird erwartet, dass der Steuerpflichtige in seiner Dokumentation (vgl. Ziffer 7.64 unten) die Gründe für die Schlussfolgerung darlegt, dass der Umlageschlüssel Ergebnisse liefert, die die von den einzelnen Dienstleistungsempfängern voraussichtlich zu erzielenden Vorteile angemessen widerspiegeln.

D.2.4. Gewinnaufschlag

7.61. Bei der Bestimmung der fremdüblichen Vergütung für konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung wendet das multinationale Unternehmen, das die Dienstleistungen erbringt, einen Gewinnaufschlag auf alle im Pool enthaltenen Kosten an, mit Ausnahme der gemäß den Ziffern 2.99 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 Konzernunternehmen im Auftrag nur eines anderen Konzernunternehmens erbracht werden, wobei die Kosten gemäß den Leitlinien von 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 Dienstleistungen, die nicht unter die Definition konzerninterner Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung fallen, oder ähnlicher nicht 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 Unternehmen des multinationalen Konzerns, der den optionalen Ansatz gewählt hat, der Summe aus *i)* den Kosten, die einem anderen Konzernunternehmen durch speziell für das betreffende Unternehmen 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 Unternehmen nach dem in Ziffer 7.59 dargelegten dritten Schritt unter Verwendung des gewählten Umlageschlüssels zugerechnet wird, zuzüglich des gewählten

Gewinnaufschlags. Die Vergütung ist an das Konzernunternehmen zu zahlen, bei dem die in den Pool einbezogenen Kosten anfallen; wenn diese Kosten bei mehr als einer Konzerngesellschaft anfallen, erfolgt die Zahlung proportional zum Anteil jedes Unternehmens 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, in denen die verschiedenen Konzernunternehmen vereinbaren, dass die Aufteilungsregeln dieses Abschnitts für sie verbindlich sind. Diese schriftlichen Verträge oder Vereinbarungen könnten die Form eines zeitnah erstellten Dokuments annehmen, in dem die betroffenen Unternehmen, die Art der Dienstleistungen und die Bedingungen, unter denen die Dienstleistungen erbracht werden, genannt sind.
- 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 Konzernunternehmen erbracht wurden.
- Berechnungen, aus denen die Anwendung der angegebenen Umlageschlüssel 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.

Kapitel VIII

Kostenumlagevereinbarungen

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 anteilsmäßigen 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 Vermögenswerten oder Dienstleistungen, wobei erwartet

wird, dass die betreffenden immateriellen Werte, materiellen Vermögenswerte oder Dienstleistungen Vorteile für die jeweiligen Unternehmen aller Teilnehmer der Vereinbarung entstehen lassen. Eine KUV ist eine vertragliche Vereinbarung und nicht zwangsläufig eine selbstständige juristische Person oder eine feste Geschäftseinrichtung aller 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 der Vereinbarung und den von ihnen geleisteten Beiträgen, die die Möglichkeiten zur Erzielung dieser Ergebnisse schaffen.

8.4. Wie in Kapitel I Abschnitt D.1 festgestellt, bildet die Abgrenzung des tatsächlich getätigten Geschäftsvorfalls die erste Phase jeder Verrechnungspreisanalyse. Den Ausgangspunkt für die Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls liefert die vertragliche Vereinbarung. Diesbezüglich besteht im Hinblick auf die Verrechnungspreisanalyse kein Unterschied zwischen einer KUV und jeder anderen Art vertraglicher Vereinbarung, bei der die Aufteilung der Zuständigkeiten, Risiken und erwarteten Ergebnisse laut der Funktionsanalyse des Geschäftsvorfalls dieselbe ist. Die Leitlinien zur Ermittlung der sonstigen wirtschaftlich relevanten Merkmale sind auf KUV ebenso anzuwenden wie auf jede andere Art vertraglicher Vereinbarung, wobei es insbesondere zu beurteilen gilt, ob die Beteiligten, die Risiken vertraglich übernommen haben, diese Risiken auf der Grundlage des unter Ziffer 1.60 dargelegten Risikoanalyserahmens auch tatsächlich tragen. Beteiligte, die Tätigkeiten im Rahmen von Vereinbarungen mit ähnlichen wirtschaftlichen Merkmalen ausüben, sollten somit ähnliche erwartete Erträge erhalten, unabhängig davon, ob die vertragliche Vereinbarung im konkreten 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 im Zeitpunkt des Abschlusses der KUV der Anteil jedes Teilnehmers an der Gesamtheit der zur KUV geleisteten Beiträge mit seinem Anteil an der Gesamtheit der aus der Vereinbarung erwarteten Vorteile übereinstimmen. Im Fall von KUV, die die Entwicklung, Produktion oder Beschaffung immaterieller Werte oder materieller Vermögenswerte betreffen, erhält darüber hinaus jeder Teilnehmer vertraglich eine Beteiligung an den durch die Tätigkeit der KUV entstehenden immateriellen Werten bzw. materiellen Vermögenswerten oder Rechte zur Nutzung bzw. Verwertung dieser immateriellen Werte oder materiellen Vermögenswerte. 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 bzw. C.5 beschriebenen Beiträgen und Ausgleichszahlungen) zu zahlen.

8.6. Einige Vorteile der KUV-Tätigkeit können von vornherein bestimmt werden, während andere ungewiss sind. Manche KUV-Tätigkeiten bringen laufende Vorteile, während andere einen längeren Zeitrahmen haben oder möglicherweise nicht von Erfolg gekrönt sind. Dennoch liegt einer KUV immer ein erwarteter Vorteil 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 Vermögenswerten übertragen wurde, aber alle Teilnehmer laut den vertraglichen Vereinbarungen bestimmte Nutzungs- oder Verwertungsrechte an den immateriellen Werten oder den materiellen Vermögenswerten haben (z. B. dauerhafte gebührenfreie Lizenzen für das Gebiet, auf dem der jeweilige Teilnehmer tätig ist).

8.7. In manchen Fällen können KUV eine hilfreiche Vereinfachung mehrfacher Geschäftsvorfälle darstellen (wobei zu beachten ist, dass die steuerlichen Folgen von Geschäftsvorfällen nach den geltenden inländischen Rechtsvorschriften bestimmt werden). In einer Situation, in der verbundene Unternehmen Tätigkeiten für andere Konzerngesellschaften ausüben und 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). Im Fall einer KUV, die der gemeinsamen Entwicklung immaterieller Werte dient, kann die Notwendigkeit komplexer Überkreuz-Lizenzvereinbarungen und der damit verbundenen Risikoaufteilung entfallen, an deren Stelle eine übersichtlichere Teilung der Beiträge und Risiken tritt, bei der die Eigentumsrechte an dem oder den geschaffenen immateriellen Werten gemäß den Bedingungen der KUV geteilt werden. Die Verschlankung 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 alle 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 sie 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 Rahmen für die Verrechnungspreisanalyse im Zusammenhang mit KUV nicht von demjenigen für die Analyse anderer Formen von Vertragsbeziehungen. Die Leitlinien in Kapitel I Abschnitt D sind maßgeblich für die Analyse aller Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen und gelten für die Ermittlung der wirtschaftlich relevanten Merkmale der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen den Beteiligten, die in einer KUV geregelt sind. Die Vertragsbedingungen der KUV bilden den Ausgangspunkt für die Abgrenzung des zwischen den Beteiligten stattfindenden Geschäftsvorfalls sowie die Bestimmung der im Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung beabsichtigten Aufteilung 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 in Kapitel I Abschnitt D.1.2.1 ist maßgeblich für die Bestimmung, ob Beteiligte im Rahmen der KUV Risiken übernehmen, wie in Abschnitt C.2 dieses Kapitels erörtert, sowie der 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 enthalten einschlägige Leitlinien zur Ausübung der Kontrolle über das finanzielle Risiko, wenn die betreffenden Finanzmittel 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 gebündelt werden und die erhaltene Gegenleistung ganz oder teilweise in der berechtigten Erwartung wechselseitiger Vorteile besteht. Daher

gelten die Ausführungen der Kapitel VI und VII, wie überhaupt aller anderen Kapitel dieser Leitlinien, weiterhin, soweit relevant, z. B. für die Bewertung eines zu einer KUV geleisteten Beitrags im Rahmen der Bestimmung der anteiligen Aufteilung der 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 ihrer 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 dauerhafte, künftige Vorteile für die Teilnehmer schaffen sollen, wohingegen KUV zu Dienstleistungszwecken lediglich laufende Vorteile bringen. KUV zu Entwicklungszwecken, insbesondere solche in Bezug auf immaterielle Werte, sind oftmals mit erheblichen Risiken im Zusammenhang mit möglicherweise ungewissen und in weiter Ferne liegenden Vorteilen behaftet, wohingegen KUV zu Dienstleistungszwecken häufig einen sichereren und weniger risikobehafteten Vorteil verschaffen. 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. Hat ein Teilnehmer solche Rechte an einem durch

die KUV geschaffenen Wirtschaftsgut, dann besteht keine Notwendigkeit zur 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 jedoch möglicherweise anzupassen, wenn sie nicht im richtigen Verhältnis zu den erwarteten Vorteilen stehen; vgl. Abschnitt C.5).

C. 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 Umständen 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 Wirtschaftsgütern oder Dienstleistungen liegt darin, dass die von den Teilnehmern der Vereinbarung angestrebte Vergütung ganz oder teilweise in den wechselseitigen und anteiligen Vorteilen besteht, die sie aus der Bündelung der Ressourcen und Fertigkeiten erwarten. Außerdem 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 wechselseitiger und anteiliger Vorteile bildet die Grundlage dafür, dass unabhängige Unternehmen einer Vereinbarung zustimmen, die vorsieht, dass sie die Folgen eintretender Risiken gemeinsam tragen und Ressourcen und Fertigkeiten bündeln. 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 dann zu untersuchen, ob die Aufteilung der Beiträge zur KUV (unter Berücksichtigung etwaiger Ausgleichszahlungen zwischen den Teilnehmern) mit dem jeweiligen Anteil der Teilnehmer an den erwarteten Vorteilen übereinstimmt. Dabei ist einzuräumen, dass diese Beurteilungen wahrscheinlich ein gewisses Maß an Unsicherheit aufweisen, insbesondere im Hinblick auf KUV, die Entwicklungszwecken dienen. Es besteht die Möglichkeit, dass die Beiträge zwischen den Teilnehmern der KUV so aufgeteilt werden, dass die steuerpflichtigen Gewinne 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, nachzuweisen, worauf sich ihre Behauptungen hinsichtlich der KUV gründen (vgl. Abschnitt E).

C.2. Bestimmung der Teilnehmer

8.14. Weil das Konzept der wechselseitigen Vorteile für eine KUV von grundlegender Bedeutung ist, kann ein Unternehmen nicht als Teilnehmer einer KUV angesehen werden, wenn es nicht vernünftigerweise erwarten kann, aus den Zielen der KUV-Tätigkeit selbst (und nicht bloß daraus, dass es diese Tätigkeit ganz oder teilweise ausübt) 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 zugesichert 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 nicht die 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 dargelegten allgemei-

nen Grundsätze zur Übernahme von Risiken gelten auch für Situationen im Zusammenhang mit KUV. Jeder Teilnehmer leistet bestimmte Beiträge zu den Zielen der KUV und übernimmt vertraglich bestimmte Risiken. Die Leitlinien in Kapitel I Abschnitt D.1 zur Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls gelten für die Verrechnungspreisanalyse im Hinblick auf diese Risiken. Dies bedeutet auch, dass ein Beteiligter, der laut einer Analyse gemäß Schritt 4i des in Ziffer 1.60 dargelegten Verfahrens für die Risikoanalyse 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 zwar nicht die laufenden Tätigkeiten der Risikominderung im Zusammenhang mit Aktivitäten der KUV wahrnehmen, er muss in solchen Fällen jedoch über die Fähigkeit verfügen, die Ziele dieser Risikominderungstätigkeiten, 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 Grad der jeweils erforderlichen Fähigkeit und Kontrolle. Die Leitlinien von Ziffer 6.60–6.64 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. Soweit sich die spezifischen Beiträge, die die Teilnehmer einer KUV leisten, in ihrer Art unterscheiden, z. B. 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 weiter Ferne liegen, ist wahrscheinlich mit größeren Risiken verbunden als eine KUV zu Dienstleistungszwecken, die laufende Vorteile verschafft.

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 sollten die Teilnehmer einer KUV jeweils die Voraussetzungen für die Ausübung der Kontrolle über die spezifischen Risiken erfüllen, die sie im Rahmen der KUV übernehmen. Diese Voraussetzungen beinhalten, dass mindestens ein Teilnehmer der KUV die Kontrolle über die ausgelagerten Funktionen ausübt. 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 erwartete Vorteile

8.19. Die relativen Anteile an den erwarteten Vorteilen können ausgehend von den voraussichtlichen Einnahmezuwächsen oder Kosteneinsparungen oder sonstigen Vorteilen geschätzt werden, in deren Genuss die einzelnen Teilnehmer infolge der Vereinbarung kommen. Ein in der Praxis – insbesondere bei KUV zu Dienstleistungszwecken – häufig angewendeter Lösungsansatz besteht darin, die jeweiligen Anteile der Teilnehmer an den erwarteten Vorteilen 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 die Gesamtheit der 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 berücksichtigen müssen. Die Heranziehung von Prognoserechnungen kann für die Steuerverwaltungen Probleme hinsichtlich der Überprüfung der Annahmen, auf denen solche Prognosen beruhen, und der Behandlung von Fällen, in denen die Prognosen deutlich von den tatsächlichen Ergebnissen abweichen, aufwerfen. Diese Probleme können sich verschärfen, wenn die KUV-Tätigkeit mehrere Jahre, bevor sich die erwarteten Vorteile tatsächlich einstellen, endet. Insbesondere wenn Vorteile in der Zukunft erzielt werden sollen, kann es angebracht sein, in einer KUV von vornherein die Möglichkeit von Anpassungen der anteiligen Beiträge während der Laufzeit der KUV vorzusehen, um etwaigen Veränderungen der Umstände Rechnung zu tragen, die zu Veränderungen der relativen Anteile an den Vorteilen führen. In Fällen, in denen die tatsächlichen Anteile an den Vorteilen deutlich von den Prognosen abweichen, können sich die Steuerverwaltungen veranlasst sehen zu prüfen, ob die erstellten Prognosen von unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen 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 die aus einer KUV erwarteten Vorteile in einem Recht an einem immateriellen Wert bestehen, der zu Beginn des Entwicklungsvorhabens schwer zu bewerten ist, oder wenn bereits zuvor existierende immaterielle Werte, die schwer zu bewerten sind, Teil der Beiträge zu dem KUV-Vorhaben sind, gelten für die Bewertung der Beiträge der einzelnen Teilnehmer der KUV die Leitlinien der Abschnitte D.3 und D.4 von Kapitel VI zu schwer zu bewertenden immateriellen Werten.

8.21. Bezieht sich eine Vereinbarung gleichzeitig auf mehrere Tätigkeiten, dann ist es wichtig, dies bei der Wahl der Umlagemethode 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 einem durch bestimmte im Rahmen der KUV durchgeführte Dienstleistungsaktivitäten kein Vorteil entsteht, dann könnten, sofern keine Form des Vorteilsausgleichs oder der Beitragsermäßigung vorgesehen ist, die mit diesen Tätigkeiten verbundenen Beiträge nur auf die anderen vier Teilnehmer aufgeteilt werden. In diesem Fall könnten zur Aufteilung der Beiträge zwei Umlageschlüssel herangezogen werden. Ob sich einer oder mehrere besondere Umlageschlüssel eignen, hängt von der genauen Art der im Rahmen der KUV ausgeübten Tätigkeit und von dem zwischen dem oder den Umlageschlüsseln und den erwarteten Vorteilen bestehenden Zusammenhang 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. In dem unter Ziffer 8.8 beschriebenen Beispiel einer KUV erwarten hingegen alle drei Unternehmen, die Produktionsstätten betreiben, Vorteile aus den verschiedenen Projekten zur Verbesserung der Produktionsverfahren, sodass sie einen Umlageschlüssel wählen können, der sich beispielsweise nach dem relativen Umfang ihrer Produktionskapazitäten richtet. Wenn sich eines der Unternehmen entscheidet, die Ergebnisse eines bestimmten Projekts nicht umzusetzen, sollte dies keine Auswirkungen auf seinen 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 geändert hat.

8.22. Ungeachtet der Methode, die für die Bewertung der relativen Anteile der Teilnehmer an den erwarteten Vorteilen angewendet wird, können Anpassungen 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 Umlageschüssel 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 Teilnehmers an der Gesamtsumme aller Beiträge zur KUV mit seinem Anteil an den insgesamt erwarteten Vorteilen deckt, ist es notwendig, den Wert der aufgrund der Vereinbarung geleisteten Beiträge jedes 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 zuvor existierende materielle Vermögenswerte oder immaterielle Werte. Unabhängig von der Art der KUV sind alle laufenden Wertbeiträge oder Beiträge in Form bereits zuvor existierender Werte dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechend zu ermitteln und angemessen zu berücksichtigen. Da der Wert des relativen Anteils jedes Teilnehmers an den Beiträgen seinem Anteil an den erwarteten Vorteilen entsprechen sollte, können Ausgleichszahlungen erforderlich sein, um diese Übereinstimmung zu erzielen. Der in diesem Kapitel verwendete Begriff „Beiträge“ umfasst sowohl laufende Wertbeiträge der Teilnehmer einer KUV als auch Beiträge in Form bereits zuvor existierender Werte.

8.25. Nach dem Fremdvergleichsgrundsatz sollte der Wert der Beiträge jedes Teilnehmers mit dem Wert übereinstimmen, den unabhängige Unternehmen diesen Beiträgen unter vergleichbaren Umständen beigemessen hätten. Demnach müssen die Beiträge im Allgemeinen aufgrund ihres Werts im Zeitpunkt der Beitragsstellung unter Berücksichtigung der wechselseitigen Risikoteilung sowie der Art und des Umfangs der entsprechenden von den Teilnehmern der KUV erwarteten Vorteile bewertet werden, um dem Fremdvergleichsgrundsatz zu entsprechen. Bei der Ermittlung des Werts der zu einer KUV geleisteten Beiträge sollten die in diesen Leitlinien an anderer Stelle gelieferten Hinweise befolgt werden.

8.26. Bei der Bewertung der Beiträge sollte zwischen Beiträgen in Form von bereits existierenden Werten und laufenden Beiträgen unterschieden werden. Bei einer KUV zur Entwicklung eines immateriellen Werts stellt die Einbringung einer patentgeschützten Technologie durch einen der Teilnehmer beispielsweise einen Beitrag in Form eines 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 ermittelt werden, gegebenenfalls unter Anwendung von Bewertungsmethoden, wie dies in letzterem Kapitel dargelegt ist. Die laufende FuE-Tätigkeit, die von einem oder mehreren verbundenen Unternehmen im Rahmen der Entwicklungszwecken dienenden KUV ausgeübt wird, stellt einen laufenden 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 nicht in allen Fällen gerecht werden.

8.27. Auch wenn alle Beiträge ihrem Wert nach gemessen werden sollten (vgl. jedoch Ziffer 8.28 weiter unten), kann die Bezahlung der laufenden 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 Beiträge in Form bereits existierender Werte die Opportunitätskosten decken, die mit der im Voraus geleisteten Zusage über die Bereitstellung von Ressourcen im Rahmen der KUV verbunden sind. Eine vertragliche Vereinbarung (d. h. die KUV), in deren Rahmen beispielsweise zugesagt wird, dass ein bereits existierendes FuE-Team Arbeiten für die KUV durchführen wird, sollte in den aus bereits existierenden Werten bestehenden Beiträgen die Opportunitätskosten alternativer FuE-Anstrengungen (z. B. den Barwert des fremdüblichen Gewinnaufschlags auf die FuE-Kosten) berücksichtigen, während die Beiträge in Form laufender Tätigkeiten auf Kostenbasis erfasst werden sollten (vgl. Beispiel 1A im Anhang zu diesem Kapitel).

8.28. Während nicht davon ausgegangen werden kann, dass der Wert bereits zuvor existierender Beiträge den Kosten entspricht, kann es manchmal möglich sein, die Kosten als zweckmäßiges Instrument zur Messung des relativen Werts der laufenden Beiträge heranzuziehen. Ist die Differenz zwischen dem Wert und den Kosten vergleichsweise unerheblich, können ähnlich geartete laufende 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 laufenden 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 laufenden Beiträge auf Kostenbasis (abgesehen vom Prinzip der leichteren Handhabung 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 gelten, 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 erwarteten Vorteilen richten, gilt im Allgemeinen, dass in Fällen, in denen eine Kostenerstattungsbasis für die Bewertung der laufenden 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 Nachfrageänderungen zulassen 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 zu vereinbaren, 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 geplan-

ten 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 umfassen, z. B. wenn der Beitrag eines Teilnehmers in der teilweisen Überlassung von Vermögenswerten wie Bürogebäuden oder IT-Systemen besteht oder wenn dieser Teilnehmer Überwachungs-, Büro- und administrative Funktionen sowohl für die KUV als auch für sein eigenes Unternehmen ausübt. 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 der Vorteile 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 imma-

teriellen 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 sich die voraussichtlichen Vorteile aus der KUV zwischen ihnen im Verhältnis von 75:25 verteilen werden. 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 zuvor 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 Entwicklungszeit bis zur Marktreife zu verkürzen. Diese beiden bereits zuvor existierenden Beiträge sollten gemäß den Leitlinien in den Kapiteln I-III und VI bewertet werden. Die laufenden 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 laufender Beiträge sollten gemäß den Leitlinien in den Kapiteln I-III und VI gesondert analysiert und bewertet werden. Wenn die aus einer KUV erwarteten Vorteile in einem Recht an einem immateriellen Wert bestehen, der zu Beginn des Entwicklungsvorhabens schwer zu bewerten ist, oder wenn bereits zuvor existierende immaterielle Werte, die schwer zu bewerten sind, Teil der Beiträge zu dem KUV-Vorhaben sind, gelten für die Bewertung der Beiträge der einzelnen Teilnehmer der KUV die Leitlinien der Abschnitte D.3 und D.4 von Kapitel VI zu schwer zu bewertenden immateriellen Werten.

C.5. Ausgleichszahlungen

8.34. Eine KUV gilt dann als mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar, wenn der Wert des Anteils jedes Teilnehmers an der Gesamtheit der vertraglich geleisteten Beiträge (nach Berücksichtigung etwaiger bereits geleisteter Ausgleichszahlungen) mit dessen Anteil an den insgesamt erwarteten Vorteilen 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 den aus der KUV erwarteten Vorteilen, 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 Anpassung vorgenommen wird. Dies wird im Allgemeinen in Form einer Anpassung des Beitrags durch Leistung oder Anrechnung einer (weiteren) Ausgleichszahlung geschehen. Solche Ausgleichszahlungen erhöhen den Wert

der vom Zahlungsleistenden geleisteten Beiträge und vermindern den der vom Zahlungsempfänger geleisteten Beiträge.

8.35. Ausgleichszahlungen können von den Teilnehmern geleistet werden, um den Wert ihrer Beiträge „aufzustocken", wenn ihre anteiligen Beiträge niedriger sind als ihre erwarteten anteiligen Vorteile. Solche Anpassungen können von den Teilnehmern bei Abschluss einer KUV im Voraus vereinbart werden oder das Ergebnis einer regelmäßigen Neubewertung ihres Anteils an den erwarteten Vorteilen 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 anteiligen Beiträge eines Teilnehmers in Form von Wirtschaftsgütern oder Dienstleistungen im Zeitpunkt der Beitragsleistung unzutreffend ermittelt wurde oder wenn die von dem Teilnehmer erwarteten anteiligen Vorteile falsch bewertet wurden, z. B. wenn der Umlageschlüssel, als er gewählt wurde oder an geänderte Umstände angepasst wurde, die anteiligen erwarteten Vorteile nicht angemessen widerspiegelte. Üblicherweise wird die Anpassung 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 jedes Teilnehmers an der Gesamtheit der Beiträge mit seinem Anteil an den insgesamt aus der Vereinbarung erwarteten Vorteilen über einen mehrjährigen Zeitraum hinweg übereinstimmt (vgl. Ziffer 3.75–3.79). Für Beiträge in Form bereits zuvor existierender Werte und für laufende Beiträge können jeweils gesonderte Ausgleichszahlungen geleistet werden. Eine verlässlichere und leichter zu handhabende Alternative könnte ansonsten die Leistung einer globalen Ausgleichszahlung sein, die sich auf die bereits zuvor existierenden Beiträge und die laufenden Beiträge zusammengenommen 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 zuvor 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 Geschäftsvorfalls

8.39. Wie unter Ziffer 8.9 erwähnt, können die nach Kapitel I Abschnitt D 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 Vorteil aus der KUV-Tätigkeit erwarten können. Der geringe Umfang des Anteils eines Teilnehmers an den erwarteten Vorteilen stellt zwar im Prinzip keinen Grund dar, diesen Teilnehmer nicht anzuerkennen; soll ein Teilnehmer, der die gesamte Tätigkeit ausübt, die Gegenstand der Vereinbarung ist, nur einen kleinen Teil der insgesamt erwarteten Vorteile erhalten, erhebt sich jedoch die Frage, ob die Vereinbarung für diesen Beteiligten tatsächlich in einer Bündelung der Ressourcen und Teilung der Risiken besteht oder ob die äußere Erscheinungsform der Teilung wechselseitiger Vorteile nicht vielmehr gewählt wurde, um günstigere steuerliche Ergebnisse zu erzielen. Das Vorliegen umfangreicher Ausgleichszahlungen, die sich aus einer wesentlichen Differenz zwischen den anteiligen Beiträgen und Vorteilen der Beteiligten ergeben, kann ebenfalls die Frage aufwerfen, ob wechselseitige Vorteile vorliegen oder ob es nicht vielmehr sachgerecht wäre, die Vereinbarung unter Berücksichtigung aller wirtschaftlich relevanten Merkmale als Finanzierungstransaktion abzugrenzen.

8.40. Wie in Ziffer 8.33 erwähnt, können die Leitlinien in Kapitel VI zu schwer zu bewertenden immateriellen Werten auch in Situationen im Zusammenhang mit KUV angewandt werden. Dies wird der Fall sein, wenn das Ziel der KUV in der Entwicklung eines neuen immateriellen Werts besteht, der zu Beginn des Entwicklungsprojekts schwer zu bewerten ist, aber auch bei der Bewertung von Beiträgen, die bereits zuvor existierende immaterielle Werte umfassen. Fehlt es der Vereinbarung in ihrer Gesamtheit betrachtet nach den Kriterien von Kapitel I, Abschnitt D.2 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 einige Zeit nach der Leistung der Beiträge an, weshalb es zu keiner unmittelbaren Erfassung von Einkünften der Teilnehmer im Zeitpunkt der Beitragsleistung kommt.

8.43. Ausgleichszahlungen sollten als Beitragserhöhung für den Zahlungsleistenden und als Beitragsermäßigung für den Zahlungsempfänger behandelt werden. Wie bei Beiträgen im Allgemeinen, erfolgt die Qualifizierung etwaiger Ausgleichszahlungen und die Bestimmung ihrer steuerlichen Behandlung 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 jeweiligen Anteile der Teilnehmer an den Beiträgen und den erwarteten Vorteilen. 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, und zwar unter Berücksichtigung des Anteils des neuen Teilnehmers an den insgesamt aus der KUV erwarteten Vorteilen. Es kann auch Fälle geben, in denen ein neuer Teilnehmer bereits zuvor existierende immaterielle Werte oder materielle Vermögenswerte in die KUV einbringt, sodass 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 administrativer Dienstleistungen beispielsweise bringt den Teilnehmern im Allgemeinen lediglich laufende Vorteile, 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 von Doppelbesteuerungsabkommen) 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 worden wäre.

8.49. Endet eine KUV, verlangt der Fremdvergleichsgrundsatz, dass jeder Teilnehmer eine Beteiligung an den etwaigen Ergebnissen der KUV-Tätigkeit erhält, die mit den anteiligen Beiträgen im Einklang steht, welche er während ihrer gesamten Laufzeit zu der KUV geleistet hat (wobei gegebenenfalls eine Anpassung aufgrund tatsächlich erfolgter Ausgleichszahlungen vorzunehmen ist, einschließlich solcher, die infolge der Beendigung der Vereinbarung getätigt wurden), oder dass ihm gegebenenfalls eine angemessene Vergütung für die Übertragung dieser Beteiligung an andere Teilnehmer gezahlt wird.

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 ihnen durch die KUV-Tätigkeit als solche (und nicht nur aufgrund des Umstands, dass sie diese Tätigkeit ganz oder teilweise ausüben) wechselseitige und anteilige Vorteile entstehen. 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 an den erwarteten Vorteilen.

c) Abgesehen von den Beiträgen zur KUV sowie angemessenen Ausgleichs- und Eintrittszahlungen erfolgen keine Zahlungen für die durch die KUV erworbenen Beteiligungen 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 jedes Teilnehmers an den Beiträgen mit seinem Anteil an den aus der Vereinbarung erwarteten Vorteilen 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 einzelnen Teilnehmer an den erwarteten Vorteilen Rechnung zu tragen.

f) Nach Bedarf werden Anpassungen (einschließlich der Möglichkeit von Eintritts- und Austrittszahlungen) bei Ein- oder Austritt eines Teilnehmers und bei Beendigung der KUV vorgenommen.

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 Namen 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 uneingeschränkten Zugang zu den Einzelheiten der im Rahmen der KUV durchgeführten Aktivitäten, zu Informationen über Identität und Standort der anderen an der KUV teilnehmenden Beteiligten, zu den Prognoserechnungen, aufgrund derer die Beiträge zu leisten sind und

die erwarteten Vorteile ermittelt werden, sowie zu den budgetierten und tatsächlichen Ausgaben für die KUV-Tätigkeit hat, und zwar in einem Grad der Detailliertheit, der der Komplexität und der 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 an den erwarteten Vorteilen ermittelt wird, einschließlich aller hierbei angewandten Prognoserechnungen

f) die Art und Weise, wie zukünftige 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 Ausgaben 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 Laufzeit der KUV könnten die nachstehenden Informationen nützlich sein:

a) Informationen zu etwaigen Änderungen der Vereinbarung (z. B. betreffend Bedingungen, Teilnehmern, Tätigkeit) und den Folgen solcher Änderungen

b) ein Vergleich zwischen den Prognosen, die zur Bestimmung der Aufteilung der aus der KUV-Tätigkeit erwarteten Vorteile zugrunde gelegt wurden, und der tatsächlichen Aufteilung der Vorteile (wobei jedoch Ziffer 3.74 beachtet werden sollte)

c) die bei Ausübung der KUV-Tätigkeit jährlich angefallenen Ausgaben, 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

Kapitel IX

Verrechnungspreisaspekte bei Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit

Einleitung

A. Geltungsbereich

A.1. Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit im Sinne dieses Kapitels

9.1. Für den Begriff der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit gibt es keine gesetzlich verankerte oder allgemein anerkannte Definition. Im Sinnzusammenhang dieses Kapitels bezieht sich Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit auf die grenzüberschreitende Reorganisation der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen, einschließlich der Auflösung oder wesentlichen Neuverhandlung bestehender Vereinbarungen. Beziehungen zu fremden Dritten (z. B. Zulieferfirmen, Unterauftragnehmer, Kunden) können ein Grund für die Umstrukturierung sein oder durch sie beeinflusst werden.

9.2. Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit beinhalten häufig die Zentralisierung von immateriellen Werten, Risiken oder Funktionen einschließlich des an sie geknüpften Gewinnpotenzials. Bei Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit kann es zu Folgendem kommen:

- Umwandlung von Eigenhändlern (d. h. Unternehmen mit vergleichsweise größeren Funktionen und Risiken) in risikoarme Vertriebsunternehmen, Marketingunternehmen, Verkaufsvertreter oder Kommissionäre (d. h. Unternehmen mit vergleichsweise geringeren Funktionen und Risiken), die für ein verbundenes ausländisches Unternehmen tätig sind, das als Prinzipal auftreten kann

- Umwandlung von Eigenproduzenten (d. h. Unternehmen mit vergleichsweise größeren Funktionen und Risiken) in Auftragsfertiger oder Lohnfertiger (d. h. Unternehmen mit vergleichsweise geringeren Funktionen und Risiken), die für ein verbundenes ausländisches Unternehmen tätig sind, das als Prinzipal auftreten kann
- Übertragungen von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten an eine zentrale Konzerneinheit (z. B. eine sogenannte „Patentverwertungsgesellschaft")
- Zusammenführung von Funktionen in einer regionalen oder zentralen Konzerneinheit, mit entsprechender Verringerung des dezentral ausgeübten Funktionsspektrums oder -umfangs; mögliche Beispiele hierfür sind Beschaffung, Vertriebsunterstützung oder Lieferkettenlogistik

9.3. Es gibt auch Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit, in deren Zuge operativen Konzerneinheiten (z. B. Fertigungs- oder Vertriebsunternehmen) mehr immaterielle Werte oder Risiken zugeteilt werden. Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit können auch in der Rationalisierung, Spezialisierung oder Entspezialisierung von Tätigkeitsbereichen (Fertigungsstätten und/oder -verfahren, FuE-Aktivitäten, Verkauf, Dienstleistungen) bestehen, einschließlich der Verkleinerung oder Schließung von Geschäftsbereichen. Der Fremdvergleichsgrundsatz und die Leitlinien dieses Kapitels gelten gleichermaßen für alle Arten von Geschäftsvorfällen, die eine Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit ausmachen, unabhängig davon ob sie zu einem stärker zentralisierten oder weniger zentralisierten Geschäftsmodell führen.

9.4. Zu den Gründen, die Unternehmen für eine Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit anführen, zählt der Wunsch, Synergieeffekte und Skalenvorteile zu maximieren, das Management von Geschäftsbereichen zu rationalisieren und die Effizienz der Wertschöpfungskette zu erhöhen, wozu die Vorteile der internetbasierten Technologien genutzt werden, die die Entwicklung weltweit operierender Organisationen erleichtert haben. Darüber hinaus können Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit erforderlich sein, um beispielsweise bei bestehenden Überkapazitäten oder während eines Konjunkturabschwungs die Rentabilität zu sichern oder die Verluste zu begrenzen.

A.2. In diesem Kapitel behandelte Themen

9.5. Dieses Kapitel enthält eine Erörterung der Verrechnungspreisaspekte von Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit, d. h. der Anwendung des Artikels 9 (Verbundene Unternehmen) des OECD-Musterabkommens und dieser Leitlinien auf Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit.

9.6. Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit gehen in der Regel mit einer Umverteilung von Gewinnpotenzial zwischen den Unternehmen eines multinationalen Konzerns einher, entweder unmittelbar nach der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit oder innerhalb eines Zeitraums von ein paar Jahren. Eines der Hauptziele dieses Kapitels in Bezug auf Artikel 9 ist die Untersuchung der Frage, inwieweit eine solche Umverteilung von Gewinnpotenzial mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar ist, und ganz allgemein, wie dieser Grundsatz auf Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit anwendbar ist. Die Einführung integrierter Geschäftsmodelle und der Aufbau globaler Organisationen können die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes erschweren, dem zufolge der Gewinn von Unternehmen eines multinationalen Konzerns unter Bezugnahme auf die Bedingungen ermittelt wird, die unabhängige Unternehmen bei vergleichbaren Geschäftsvorfällen unter vergleichbaren Umständen vereinbart hätten. Diese Schwierigkeit der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes in der Praxis wird in diesen Leitlinien anerkannt (vgl. Ziffer 1.10–1.11). Dessen ungeachtet sind diese Leitlinien Ausdruck des starken Engagements der OECD-Mitgliedstaaten für den Fremdvergleichsgrundsatz und für Anstrengungen zur Beschreibung seiner Anwendung und Verbesserung seiner Funktionsweise in der Praxis (vgl. Ziffer 1.14–1.15). Bei der Erörterung der im Zusammenhang mit Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit auftretenden Fragen hat die OECD dieser Schwierigkeit Rechnung getragen, um Ansätze zu entwickeln, die realistisch und hinreichend pragmatisch sind.

9.7. Dieses Kapitel befasst sich nur mit Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen im Kontext von Artikel 9 des OECD-Musterabkommens und geht nicht auf die Zurechnung von Gewinnen innerhalb eines einzelnen Unternehmens auf Grundlage von Artikel 7 des OECD-Musterabkommens ein, da dies Gegenstand des *Berichts über die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten* ist.[1]

9.8. Innerstaatliche Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung und zur Hinzurechnungsbesteuerung werden in diesem Kapitel nicht behandelt. Die innerstaatliche steuerliche Behandlung einer fremdüblichen Zahlung, einschließlich der Bestimmungen über die steuerliche Abzugsfähigkeit einer solchen Zahlung, sowie die Frage, wie innerstaatliche Bestimmungen über die Besteuerung von Kapitalerträgen auf eine fremdübliche Zahlung anzuwenden sein könnten, sind ebenfalls nicht Gegenstand dieses Kapitels. Auch die Umsatzsteuer und indirekte Steuern bleiben in diesem Kapitel unberücksichtigt, obwohl sie im Zusammenhang mit Umstrukturierungen wichtige Fragen aufwerfen können.

1. Vgl. *Bericht über die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten*, vom Ausschuss für Steuerfragen am 22.–23. Juni 2010 und vom Rat am 22. Juli 2010 zur Veröffentlichung freigegeben.

B. Anwendung von Artikel 9 des OECD-Musterabkommens und dieser Leitlinien auf Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit: theoretischer Rahmen

9.9. Dieses Kapitel geht von der Prämisse aus, dass der Fremdvergleichsgrundsatz und diese Leitlinien auf Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit oder auf nach einer solchen Umstrukturierung stattfindende Geschäftsvorfälle nicht anders angewendet werden und auch nicht anders angewendet werden sollten als auf Geschäftsvorfälle, die bei der Neuaufnahme einer Geschäftstätigkeit entsprechend strukturiert werden. Die sich in Zusammenhang mit Artikel 9 des OECD-Musterabkommens und dem Fremdvergleichsgrundsatz stellende Frage lautet, ob im Rahmen einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit Bedingungen vereinbart oder auferlegt wurden, die sich von denen unterscheiden, die zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen vereinbart würden. Dies ist der theoretische Rahmen, innerhalb dessen sämtliche Leitlinien in diesem Kapitel zu sehen sind. Die Leitlinien in diesem Kapitel gliedern sich in zwei Teile: Der erste befasst sich mit der Bestimmung der fremdvergleichskonformen Vergütung für die Umstrukturierung als solche, der zweite mit der Vergütung konzerninterner Geschäftsvorfälle nach der Umstrukturierung. Beide Teile sollten im Zusammenhang gelesen und im Einklang mit den Leitlinien der übrigen Kapitel und insbesondere Kapitel I angewendet werden.

Teil I: Fremdvergleichskonforme Vergütung für die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit als solche

A. Einleitung

9.10. Eine Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit kann mit der grenzüberschreitenden Übertragung von etwas Werthaltigem, z. B. von wertvollen immateriellen Werten, einhergehen, auch wenn dies nicht immer der Fall ist. Sie kann ebenso oder wahlweise auch die Auflösung oder wesentliche Neuverhandlung bestehender Vereinbarungen beinhalten, z. B. von Fertigungs-, Vertriebs-, Lizenz- oder Dienstleistungsvereinbarungen usw. Der erste Schritt bei der Analyse der Verrechnungspreisaspekte einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit besteht in der sachgerechten Abgrenzung der Geschäftsvorfälle, die die Umstrukturierung ausmachen, durch Ermittlung der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen sowie der an diese Beziehungen geknüpften Bedingungen, die zu einer Übertragung von Wert zwischen den Unternehmen des multinationalen Konzerns führen. Dies wird in Abschnitt B erörtert. Abschnitt C befasst sich mit der Anerkennung der sachgerecht abgegrenzten Geschäftsvorfälle, die die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit ausmachen. Der Zusammenhang zwischen einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit und der Umverteilung von Gewinnpotenzial wird in Abschnitt D behandelt. Die Folgen der Übertragung von etwas Werthaltigem für die Verrechnungspreisbestimmung werden in Abschnitt E dieses Teils besprochen, während die Folgen der Auflösung oder wesentlichen Neuverhandlung bestehender Vereinbarungen für die Verrechnungspreisbestimmung in Abschnitt F erörtert werden.

9.11. Für Verrechnungspreiszwecke besteht das Ziel der Analyse darin zu bestimmen, ob nach Artikel 9 des OECD-Musterabkommens bei Geschäftsvorfällen, die eine Umstrukturierung ausmachen, Bedingungen vereinbart oder auferlegt wurden, die von denen abweichen, die zwischen unabhängigen Unternehmen vereinbart oder auferlegt würden, und – falls dies der Fall ist – die Gewinne zu bestimmen, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, und sie den Gewinnen dieses Unternehmens zuzurechnen und entsprechend zu besteuern.

9.12. Der Fremdvergleichsgrundsatz verlangt, dass die zwischen verbundenen Unternehmen vereinbarten oder auferlegten Bedingungen einer Beurteilung auf Ebene der einzelnen Unternehmen unterzogen werden. Aus dem Umstand, dass eine Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit durch vernünftige geschäftliche Gründe auf Ebene des multinationalen Konzerns begründet ist, wie z. B. das Bestreben, Synergien auf Konzernebene zu erzielen, kann nicht geschlossen werden, dass sie auch aus Sicht der einzelnen umstrukturierten Unternehmen dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

B. Untersuchung der Umstrukturierung als solche

9.13. Bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf eine Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit müssen, wie bei allen konzerninternen Geschäftsvorfällen, zunächst die kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen den an der Umstrukturierung beteiligten verbundenen Unternehmen sowie die Bedingungen und wirtschaftlich relevanten Begleitumstände dieser Beziehungen ermittelt werden, um die konzerninternen Geschäftsvorfälle, die die Umstrukturierung ausmachen, sachgerecht abzugrenzen. Diesbezüglich gelten die allgemeinen Leitlinien in Kapitel I Abschnitt D1. Diese Leitlinien verlangen die Untersuchung der wirtschaftlich relevanten Merkmale der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen den verbundenen Unternehmen und insbesondere der vertraglichen Bedingungen der Umstrukturierung (Abschnitt D.1.1), der vor und nach der Umstrukturierung von den einzelnen an der Umstrukturierung beteiligten Unternehmen ausgeübten Funktionen unter Berücksichtigung der genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken (Abschnitt D.1.2), der wirtschaftlichen Verhältnisse der Beteiligten (Abschnitt D.1.4) und der Geschäftsstrategien (Abschnitt D.1.5). Darüber hinaus sollte die Analyse eine Prüfung der geschäftlichen Gründe der Umstrukturierung und der von ihr erwarteten Vorteile, einschließlich der Rolle von Synergieeffekten, sowie der Alternativen, die den Beteiligten realistischerweise zur Verfügung stehen, umfassen. Wie unter Ziffer 1.33 ausgeführt, werden diese Bedingungen und wirtschaftlich relevanten Begleitumstände der sachgerecht abgegrenzten Geschäftsvorfälle, die die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit ausmachen, anschließend mit den Bedingungen und wirtschaftlich relevanten Umständen vergleichbarer Geschäftsvorfälle zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen verglichen.

9.14. Aspekte der Ermittlung der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen den Beteiligten, die für die Bestimmung der fremdüblichen Bedingungen von Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit besonders relevant sind, werden in den folgenden Abschnitten analysiert:

- sachgerechte Abgrenzung der Geschäftsvorfälle, die die Umstrukturierung ausmachen, sowie Funktionen, Vermögenswerte und Risiken vor und nach der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit (vgl. Abschnitt B.1)
- geschäftliche Gründe der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit und von ihr erwartete Vorteile, einschließlich der Rolle von Synergieeffekten (vgl. Abschnitt B.2)
- den Beteiligten realistischerweise zur Verfügung stehende Alternativen (vgl. Abschnitt B.3)

B.1. Sachgerechte Abgrenzung der Geschäftsvorfälle, die die Umstrukturierung ausmachen: Funktionen, Vermögenswerte und Risiken vor und nach der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit

9.15. Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit können eine Vielzahl verschiedener Formen annehmen und zwei oder mehrere Unternehmen eines multinationalen Konzerns betreffen. Beispielsweise kann vor der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit eine einfache Vereinbarung zwischen einem Eigenproduzenten, der Produkte herstellt, und einem verbundenen Eigenhändler bestanden haben, an den ersterer die hergestellten Produkte verkauft, damit letzterer sie auf dem Markt vertreibt. Die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit kann mit einer Änderung dieser zweiseitigen Vereinbarung verbunden sein, durch die der Eigenhändler in ein Vertriebsunternehmen mit begrenztem Risiko oder einen Kommissionär umgewandelt wird, was zur Folge hat, dass die zuvor vom Eigenhändler getragenen Risiken vom Produzenten übernommen werden (unter Berücksichtigung der Leitlinien in Abschnitt D.1 von Kapitel I). Häufig sind Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit mit wesentlich komplexeren Vorgängen verbunden, wobei die von einem oder beiden an einer vor der Umstrukturierung bestehenden Vereinbarung beteiligten Unternehmen ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken im Zuge der Umstrukturierung auf eines oder mehrere andere Unternehmen des Konzerns übergehen.

9.16. Um zu bestimmen, ob nach dem Fremdvergleichsgrundsatz bei einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit eine Vergütung an ein umstrukturiertes Unternehmen eines multinationalen Konzerns zu zahlen ist und falls ja, in welcher Höhe und von welchem Konzernunternehmen, ist es wichtig, die zwischen dem umstrukturierten Konzernunternehmen und einem oder mehreren anderen Konzernunternehmen stattfindenden Geschäftsvorfälle sachgerecht abzugrenzen. Für diese Zwecke sind die ausführlichen Leitlinien in Abschnitt D von Kapitel I maßgeblich.

9.17. Wenn die Bedingungen einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit von dem multinationalen Konzern schriftlich niedergelegt wurden (z. B. durch schriftliche vertragliche Vereinbarungen, Korrespondenz und/oder sonstige Mitteilungen), dienen diese Vereinbarungen als Ausgangspunkt für die Abgrenzung der die Umstrukturierung ausmachenden Geschäftsvorfälle zwischen den beteiligten Konzernunternehmen. In den Vertragsbedingungen kann beschrieben sein, welche Aufgaben, Verpflichtungen und Rechte das umstrukturierte Konzernunternehmen gemäß der vor der Umstrukturierung bestehenden Vereinbarung (gegebenenfalls auch aufgrund von vertrags- und handelsrechtlichen Bestimmungen) hatte und wie und in welchem Umfang sich diese Rechte und Pflichten infolge der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit ändern. Wenn aber keine schriftlichen Bedingungen vorliegen oder wenn die Gegebenheiten des Einzelfalls, einschließlich des Verhaltens der Beteiligten, wesentlich von den schriftlichen Bedingungen einer Vereinbarung zwischen ihnen abweichen oder diese schriftlichen Bedingungen ergänzen, müssen die tatsächlichen Geschäftsvorfälle, die die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit ausmachen, aus den festgestellten Sachverhalten, einschließlich des Verhaltens der Beteiligten, abgeleitet werden (vgl. Abschnitt D.1.1 von Kapitel I).

9.18. Die sachgerechte Abgrenzung der Geschäftsvorfälle, aus denen sich die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit zusammensetzt, erfordert die Durchführung einer Funktionsanalyse, die darauf abzielt, die von den beteiligten Unternehmen vor und nach der Umstrukturierung wahrgenommenen wirtschaftlich signifikanten Tätigkeiten und Aufgaben, genutzten oder bereitgestellten Vermögenswerte und übernommenen Risiken zu ermitteln. Folglich konzentriert sich die Analyse auf die tatsächlichen Tätigkeiten der Beteiligten und die Kapazitäten sowie die Art und Beschaffenheit der Vermögenswerte, die von den Beteiligten genutzt oder bereitgestellt werden, jeweils vor und nach der Umstrukturierung. Vgl. Kapitel I Abschnitt D.1.2. Angesichts der Bedeutung, die den Risiken bei der Analyse von Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit zukommt, liefert der folgende Abschnitt spezifische Hinweise zur Analyse der Risiken in Geschäftsvorfällen, die die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit ausmachen.

B.1.1. Analyse der Risiken im Kontext von Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit

9.19. Risiken spielen bei Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit eine entscheidende Rolle. Auf dem freien Markt wirkt sich die Übernahme eines mit einer Geschäftschance verbundenen Risikos in der Regel auf das an diese Geschäftschance geknüpfte Gewinnpotenzial 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 über die fremdvergleichskonforme Preisbestimmung für den Geschäftsvorfall aufgeteilt werden. Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit führen oft dazu, dass inländische Geschäftstätigkeiten in risikoarme Geschäftstätigkeiten (z. B. „risikoarme Vertriebsunternehmen" oder „risikoarme Auftragsfertiger") umgewandelt und mit relativ niedrigen (aber in der Regel stabilen) Erträgen vergütet werden, und zwar mit der Begründung, dass die wirtschaftlich signifikanten Risiken von einem anderen Beteiligten übernommen werden, dem die an diese Risiken geknüpften Gewinne oder Verluste zugerechnet werden. Aus diesem Grund ist die Untersuchung der Risikoaufteilung zwischen verbundenen Unternehmen vor und nach der Umstrukturierung ein wesentlicher Bestandteil der Funktionsanalyse. Diese Analyse sollte es den Steuerverwaltungen ermöglichen, die Übertragung der wirtschaftlich signifikanten Risiken des umstrukturierten Unternehmens und die Auswirkungen dieser Übertragung im Hinblick auf die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die Umstrukturierung als solche und auf die nach der Umstrukturierung getätigten Geschäftsvorfälle zu beurteilen.

9.20. Der Rahmen für die Risikoanalyse und die entsprechenden ausführlichen Leitlinien, die in Kapitel I Abschnitt D.1.2.1 dargelegt sind, bilden die maßgebliche Grundlage für die Analyse der Risiken im Zusammenhang mit Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit, insbesondere um unter Berücksichtigung der Kriterien der Kontrolle und der finanziellen Kapazität zu ermitteln, welcher Beteiligte ein bestimmtes Risiko trägt. Die Anwendung dieses Rahmens ist entscheidend, um zu ermitteln, welcher Beteiligte bestimmte Risiken vor der Umstrukturierung und welcher Beteiligte bestimmte Risiken nach der Umstrukturierung trägt. Im Fall einer Umstrukturierung, in deren Rahmen angeblich Lagerrisiken übertragen werden, ist es beispielsweise zweckmäßig, nicht nur die Vertragsbedingungen zu prüfen, sondern auch das Verhalten der Beteiligten gemäß Schritt 3 des Risikoanalyserahmens (z. B. im Hinblick darauf, wo Abschreibungen auf den Lagerbestand vor und nach der Umstrukturierung vorgenommen werden, ob eine Entschädigung für diese Lagerbestandsabschreibungen vorgesehen ist und welcher bzw. welche Beteiligten Risikokontrollfunktionen ausüben und über die finanzielle Kapazität verfügen, die Risiken zu tragen). Diese Analyse kann ergeben, dass das Lagerrisiko nach der Umstrukturierung weiterhin von demselben Beteiligten getragen wird wie vor der Umstrukturierung, obwohl sich die Vertragsbedingungen geändert haben. Ist dies der Fall, wird das Risiko weiter demselben Beteiligten zugeordnet. Begriffe wie „Übertragung von Risiken", „Umverteilung von Risiken", „Verlagerung von Risiken" oder „Abgabe von Risiken" in diesem Kapitel sind im Kontext von Kapitel I Abschnitt D.1 zu betrachten. Insbesondere gilt das Risiko als von demjenigen Beteiligten übernommen, auf den das Risiko übertragen wurde, wenn die Bedingungen erfüllt sind, die im Rahmen für die Risikoanalyse bei konzerninternen Geschäftsvorfällen (Kapitel I Abschnitt D.1.2.1) dargelegt sind.

9.21. Ein zweites Beispiel wäre der Fall einer angeblichen Übertragung von Kreditrisiken im Rahmen einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit. Die Analyse gemäß Kapitel I Abschnitt D.1.2.1 berücksichtigt die Vertragsbedingungen vor und nach der Umstrukturierung, untersucht aber auch das Verhalten der Beteiligten in Bezug auf das Risiko vor und nach der Umstrukturierung. Bei der Analyse wird dann geprüft, ob der Beteiligte, der das Risiko vertraglich übernimmt, das Risiko in der Praxis durch entsprechende Fähigkeiten und Entscheidungen kontrolliert, wie in Ziffer 1.65 definiert, und über die finanzielle Kapazität verfügt, dieses Risiko zu übernehmen, wie in Ziffer 1.64 definiert. Dabei ist zu beachten, dass ein Beteiligter, der ein Risiko vor der Umstrukturierung laut der Analyse in Kapitel I Abschnitt D.1.2.1 nicht trug, dieses Risiko nicht an einen anderen Beteiligten übertragen kann, und dass einem Beteiligten, der ein Risiko nach der Umstrukturierung laut der Analyse in Kapitel I Abschnitt D.1.2.1 nicht trägt, nicht das mit diesem Risiko verbundene Gewinnpotenzial zugerechnet werden sollte.

- Beispielsweise sei angenommen, dass ein Eigenhändler vor einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit vertraglich Forderungsausfallrisiken übernommen hat, was zum Jahresende in der Bilanz zum Ausdruck kommt. Allerdings ergibt die vorstehend beschriebene Analyse, dass Entscheidungen über die Verlängerung von Zahlungsfristen für Kunden und die Forderungsbeitreibung vor der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit nicht von dem Eigenhändler, sondern von einem verbundenen Unternehmen getroffen wurden und dass dieses verbundene Unternehmen die Kosten uneinbringlicher Forderungen erstattete. Außerdem wird festgestellt, dass das verbundene Unternehmen als einziges Konzernunternehmen das Risiko kontrollierte und über die finanzielle Kapazität verfügte, das Forderungsausfallrisiko zu übernehmen, was darauf schließen lässt, dass das Risiko vor der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit nicht von dem Eigenhändler getragen wurde. In diesem Fall konnte der Eigenhändler bei der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit kein Förderungsausfallrisiko übertragen.
- In anderen Situationen wird möglicherweise festgestellt, dass der Eigenhändler vor der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit die Kontrolle über das Forderungsausfallrisiko hatte und über die finanzielle Kapazität verfügte, das von ihm vertraglich übernommene Risiko zu tragen, dass er aber sein Risiko durch Entschädigungs- oder Factoring-Vereinbarungen mit einem verbundenen Unternehmen gegen eine entsprechende Vergütung verringerte. Nach der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit wird das Forderungsausfallrisiko vertraglich von diesem verbundenen Unternehmen übernommen, das, wie anhand der vorstehend beschriebenen Analyse ermittelt wird, nun die Kontrolle über das Risiko hat und über die finanzielle Kapazität ver-

fügt, das Risiko zu tragen. Folglich wurde das Risiko zwar übertragen, doch könnte der Effekt, den die Übertragung des Risikos für sich genommen auf die zukünftigen Gewinne des Eigenhändlers im Vergleich zu früher hat, begrenzt sein, da vor der Umstrukturierung Maßnahmen mit entsprechenden Kosten ergriffen wurden, um die Risikofolgen für den Eigenhändler zu verringern.

9.22. Ein wichtiger Punkt der Risikoanalyse bei konzerninternen Geschäftsvorfällen besteht darin festzustellen, ob ein Risiko wirtschaftlich signifikant ist, d. h., ob es mit einem bedeutenden Gewinnpotenzial verbunden ist, und ob dieses Risiko folglich eine bedeutende Umverteilung des Gewinnpotenzials erklären könnte. Die Bedeutung eines Risikos hängt von der Eintrittswahrscheinlichkeit des Risikos und dem Umfang der potenziellen Verluste oder Gewinne ab, die sich aus dem Risiko ergeben können. Rechnungslegungsunterlagen können nützliche Informationen zur Eintrittswahrscheinlichkeit und zur Größenordnung bestimmter Risiken (z. B. Forderungsausfallrisiken, Lagerrisiken) liefern, sofern aus den Entwicklungen der Vergangenheit auf die aktuellen Risiken geschlossen werden kann, es gibt jedoch auch wirtschaftlich signifikante Risiken, die in der Rechnungslegung möglicherweise nicht gesondert als solche erfasst sind (z. B. Marktrisiken). Wird ein Risiko für wirtschaftlich unbedeutend für das Unternehmen befunden, kann dieses Risiko keinen wesentlichen Teil des Gewinnpotenzials des Unternehmens erklären. Unter fremdüblichen Bedingungen wäre nicht zu erwarten, dass ein Unternehmen ein für wirtschaftlich unbedeutend befundenes Risiko abtritt, wenn es dafür eine wesentliche Verringerung seines Gewinnpotenzials in Kauf nehmen muss.

9.23. Wenn beispielsweise ein Eigenhändler in ein risikoarmes Vertriebsunternehmen oder einen Kommissionär umgewandelt wird und dadurch die Lagerrisiken dieses umstrukturierten Unternehmens verringert oder beseitigt werden, könnte die Steuerverwaltung die folgenden Faktoren analysieren, um zu ermitteln, ob besagte Risiken wirtschaftlich signifikant sind:

- Bedeutung der Lagerbestände für das Geschäftsmodell (z. B. für die erforderliche Zeit, um ein Produkt auf dem Markt zur Verfügung zu stellen, oder für die Angebotsbreite)
- Art der Lagerbestände (z. B. Ersatzteile, Schnittblumen)
- Höhe der Investitionen in die Lagerbestände
- Faktoren, die Abschreibungen oder eine Veralterung von Lagerbeständen bewirken (z. B. Verderblichkeit, Preisdruck, Tempo des technischen Fortschritts, Marktbedingungen)
- bisherige Entwicklung der Abschreibungen und der Veralterung der Lagerbestände sowie potenzieller Einfluss geschäftlicher Veränderun-

gen auf die Verlässlichkeit der historischen Entwicklung als Indikator für das gegenwärtige Risiko

- Kosten der Versicherung gegen Lagerbestandsschäden oder -verluste
- bisherige Entwicklung der Schäden oder Verluste (falls kein Versicherungsschutz besteht)

B.2. Untersuchung der geschäftlichen Gründe der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit und der von ihr erwarteten Vorteile, einschließlich der Rolle von Synergieeffekten

9.24. Laut Aussage einiger Unternehmen verändern multinationale Unternehmen, unabhängig davon welche Produkte sie herstellen und in welchen Branchen sie tätig sind, ihre Organisationsstrukturen, um eine stärker zentralisierte Kontrolle und Steuerung ihrer Fertigungs-, Forschungs- und Vertriebsfunktionen zu gewährleisten. Der in einer globalisierten Wirtschaft bestehende Wettbewerbsdruck, die durch Größenvorteile erzielbaren Einsparungen sowie die Notwendigkeit, sich zu spezialisieren, die Effizienz zu steigern und die Kosten zu senken, wurden als wichtige Gründe für Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit genannt. Wenn der Steuerpflichtige erwartete Synergieeffekte als wichtige geschäftliche Gründe für eine Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit anführt, empfiehlt es sich für ihn, im Zeitpunkt der Entscheidung über die Umstrukturierung oder im Zeitpunkt ihrer Durchführung zu belegen, um welche Art von Synergieeffekten es sich handelt und auf Grundlage welcher Annahmen mit ihnen gerechnet wird. Dabei handelt es sich um Unterlagen, die auf Konzernebene vermutlich auch für nichtsteuerliche Zwecke zusammengestellt werden, um die Entscheidung über die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit zu erleichtern. Für die Zwecke von Artikel 9 würde es sich für den Steuerpflichtigen empfehlen, zu belegen, wo diese Synergien herrühren und wie sich diese erhofften Synergien auf Ebene der Konzernunternehmen bei Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auswirken (vgl. Kapitel I Abschnitt D.8). Wenn es durch eine Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit zu bewusstem konzertiertem Handeln von Konzernunternehmen kommt, sollte sichergestellt werden, dass die verbundenen Unternehmen, die zu den positiven Synergieeffekten nach der Umstrukturierung beitragen, eine angemessene Vergütung erhalten (vgl. das Beispiel im folgenden Absatz). Darüber hinaus muss beachtet werden, dass erhoffte Synergieeffekte zwar für das Verständnis einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit relevant sein können, dass aber eine rückwirkende Beurteilung aufgrund nachträglicher Erkenntnisse und Ex-post-Analysen zu vermeiden ist (vgl. Ziffer 3.74).

9.25. Beispielsweise kann eine Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit darin bestehen, dass ein multinationaler Konzern eine zentrale Beschaffungsstelle

einrichtet, die die Beschaffungsaktivitäten mehrerer verbundener Unternehmen übernimmt. Ähnlich wie in Ziffer 1.180 beschrieben, hat der multinationale Konzern konkrete Maßnahmen zur Zentralisierung des Einkaufs in einem einzigen Konzernunternehmen ergriffen, um von Mengenrabatten und potenziellen Einsparungen bei den Verwaltungskosten zu profitieren. In Einklang mit den Leitlinien von Kapitel I sollten die Vorteile, die durch bewusstes konzertiertes Handeln erzielt werden, auf die verbundenen Unternehmen aufgeteilt werden, auf deren Beiträgen die Synergien beruhen. Bei einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit kann es aber auch sein, dass die zentrale Beschaffungsgesellschaft vertraglich das Risiko übernimmt, das mit dem Kauf, Besitz und Weiterverkauf von Waren verbunden ist. Wie im vorangegangenen Abschnitt ausgeführt, wird über eine Risikoanalyse nach dem in Kapitel I Abschnitt D.1.2.1 dargelegten Rahmen ermittelt, welche wirtschaftliche Bedeutung das Risiko besitzt und welcher bzw. welche Beteiligten dieses Risiko tragen. Die zentrale Beschaffungsgesellschaft hat zwar Anspruch auf Gewinnpotenzial, das daraus herrührt, dass sie das Risiko im Zusammenhang mit dem Kauf, Besitz und Weiterverkauf von Waren übernommen hat, sie ist aber nicht berechtigt, Gewinne einzubehalten, die durch die gebündelte Kaufkraft des Konzerns zustande kommen, weil sie nicht zur Schaffung von Synergien beiträgt (vgl. Ziffer 1.188).

9.26. Dass eine Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit durch erwartete Synergieeffekte begründet ist, bedeutet nicht zwangsläufig, dass die Gewinne des multinationalen Konzerns nach der Umstrukturierung tatsächlich steigen werden. Es kann sein, dass es dem multinationalen Konzern durch die verstärkten Synergien möglich ist, verglichen mit den zukünftig erzielbaren Gewinnen, wenn die Umstrukturierung nicht durchgeführt worden wäre, zusätzliche Gewinne zu erzielen, dass aber nicht unbedingt zusätzliche Gewinne im Vergleich zur Situation vor der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit erwirtschaftet werden; dies kann z. B. der Fall sein, wenn die Umstrukturierung zur Wahrung anstatt zur Erhöhung der Wettbewerbsfähigkeit notwendig war. Zudem treten erwartete Synergieeffekte nicht immer ein: Es kann Fälle geben, in denen die Umsetzung eines globalen Geschäftsmodells, das auf die Erzielung größerer Synergien innerhalb des Konzerns abzielt, in Wirklichkeit zu zusätzlichen Kosten und Effizienzeinbußen führt.

B.3. Den Beteiligten realistischerweise zur Verfügung stehende Alternativen

9.27. Der Fremdvergleichsgrundsatz beruht auf dem Gedanken, dass unabhängige Unternehmen bei der Beurteilung der Bedingungen eines potenziellen Geschäftsvorfalls diesen mit den Alternativen vergleichen, die ihnen realistischerweise zur Verfügung stehen, und den Geschäftsvorfall nur dann tätigen, 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 sie dadurch nicht schlechter gestellt sind als mit ihrer nächstbesten Alternativmöglichkeit. Für eine Vergleichbarkeitsanalyse kann es daher sinnvoll sein, die realistischerweise zur Verfügung stehenden Alternativen zu untersuchen, um die jeweiligen Standpunkte der Beteiligten zu verstehen.

9.28. Bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes sollte die Steuerverwaltung daher jeden Geschäftsvorfall unter sachgerechter Abgrenzung nach Kapitel I Abschnitt D evaluieren und die wirtschaftlich relevanten Merkmale untersuchen, aufgrund derer die Beteiligten zu dem Schluss gelangten, dass ihnen realistischerweise keine Alternative zur Verfügung steht, die eine eindeutig attraktivere Möglichkeit zur Verwirklichung ihrer Geschäftsziele darstellt als die gewählte Umstrukturierung (vgl. Ziffer 1.38). Bei dieser Evaluierung kann es notwendig oder sinnvoll sein, die Geschäftsvorfälle, die die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit ausmachen, im Kontext eines größeren Gefüges wirtschaftlich miteinander zusammenhängender Geschäftsvorfälle zu betrachten.

9.29. Unter fremden Dritten gibt es Situationen, in denen dem umstrukturierten Unternehmen realistischerweise keine eindeutig attraktivere Alternative zur Verfügung gestanden hätte, als die Bedingungen der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit zu akzeptieren, z. B. eine Vertragsauflösung (mit oder ohne Entschädigung, wie nachstehend in Abschnitt F erörtert). Bei längerfristigen Verträgen kann eine solche Vertragsbeendigung durch Inanspruchnahme einer Ausstiegsklausel erfolgen, die es einer der Vertragsparteien ermöglicht, den Vertrag in begründeten Fällen vorzeitig aufzukündigen. In Verträgen, die es sowohl der einen als auch der anderen Partei gestatten, aus dem Vertrag auszusteigen, kann die Vertragspartei, die den Vertrag aufkündigt, dies z. B. tun, weil sie zu dem Schluss gekommen ist, dass es für sie – je nach den Bedingungen der Kündigungsklausel – günstiger ist, die von der anderen Vertragspartei wahrgenommene Funktion nicht mehr zu nutzen oder sie selbst wahrzunehmen oder einen billigeren oder leistungsfähigeren Anbieter damit zu betrauen oder ertragreichere Möglichkeiten zu suchen. Falls das umstrukturierte Unternehmen Rechte oder sonstige Vermögenswerte oder eine Geschäftstätigkeit an eine andere Vertragspartei überträgt, kann es dafür aber möglicherweise entschädigt werden, wie nachfolgend in Abschnitt E erörtert.

9.30. Unter fremden Dritten kann es auch Situationen geben, in denen einem Unternehmen realistischerweise eine oder mehrere Alternativen zur Verfügung gestanden hätten, die eindeutig attraktivere Möglichkeiten zur Verwirklichung seiner Ziele dargestellt hätten, als die Bedingungen der Umstrukturierung zu akzeptieren (unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Bedingungen, einschließlich der Wirtschaftslage und der Marktbedingungen in der näheren Zukunft, des mit den verschiedenen Alter-

nativen verbundenen Gewinnpotenzials sowie etwaiger Vergütungen oder Entschädigungen für die Umstrukturierung), darunter auch die Möglichkeit, die Umstrukturierungstransaktion nicht zu tätigen. In solchen Fällen hätte ein unabhängiges Unternehmen den Bedingungen der Umstrukturierung u. U. nicht zugestimmt, sodass eine Anpassung der vereinbarten oder auferlegten Bedingungen erforderlich sein könnte.

9.31. Der Verweis auf das Konzept der realistischerweise zur Verfügung stehenden Alternativen zielt nicht darauf ab, für den Steuerpflichtigen das Erfordernis zu schaffen, alle möglichen Hypothesen über realistischerweise zur Verfügung stehende Alternativen zu dokumentieren. Die Absicht ist vielmehr, darauf hinzuweisen, dass eine eindeutig attraktivere Alternative, falls eine solche realistischerweise zur Verfügung gestanden hätte, bei der Analyse der Bedingungen der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit berücksichtigt werden sollte.

B.4. Verrechnungspreisdokumentation für Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit

9.32. In der Stammdokumentation (Master File, vgl. Anhang I zu Kapitel V) sollen die Steuerpflichtigen im Jahresverlauf möglicherweise erfolgte wesentliche Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit beschreiben. Außerdem sollen sie in der Einzeldokumentation (Local File) Angaben darüber machen, ob das inländische Unternehmen im laufenden oder im unmittelbar vorangegangenen Jahr an Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit beteiligt oder von solchen Umstrukturierungen betroffen war, und diejenigen Aspekte dieser Geschäftsvorfälle erläutern, die sich auf das inländische Unternehmen auswirken (vgl. Anhang II zu Kapitel V).

9.33. Multinationalen Konzernen wird empfohlen, im Rahmen ihrer Verrechnungspreisdokumentation ihre Entscheidungen und Absichten in Bezug auf Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit – insbesondere Entscheidungen hinsichtlich der Übernahme oder Übertragung signifikanter Risiken – aufzuzeichnen, bevor die betreffenden Geschäftsvorfälle stattfinden, und die Evaluierung der Auswirkungen, die die aus der Umstrukturierung resultierende Aufteilung signifikanter Risiken auf das Gewinnpotenzial hat, zu dokumentieren. Bei der Beschreibung der Risikoübernahme im Zuge einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit wird den Steuerpflichtigen empfohlen, sich an dem in Abschnitt D.1.2.1 von Kapitel I dargelegten Rahmen zu orientieren.

C. Anerkennung der sachgerecht abgegrenzten Geschäftsvorfälle, die die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit ausmachen

9.34. Multinationalen Unternehmen steht es frei, ihre Geschäftstätigkeit so zu organisieren, wie sie es für angebracht halten. Die Steuerverwaltungen haben nicht das Recht, einem multinationalen Unternehmen vorzuschreiben, wie es seine Geschäftsstrukturen zu gestalten hat oder wo es seine Geschäftsbereiche ansiedeln soll. Bei kaufmännischen Entscheidungen können steuerliche Gesichtspunkte eine Rolle spielen. Die Steuerverwaltungen haben jedoch das Recht, die steuerlichen Folgen der von einem multinationalen Unternehmen geschaffenen Strukturen unter Anwendung der geltenden Abkommen und insbesondere des Artikels 9 des OECD-Musterabkommens zu bestimmen. Das bedeutet, dass die Steuerverwaltungen gegebenenfalls Gewinnberichtigungen nach Artikel 9 des OECD-Musterabkommens und andere nach innerstaatlichem Recht zulässige Berichtigungen vornehmen können (z. B. nach allgemeinen oder spezifischen Missbrauchsbekämpfungsvorschriften), soweit solche Berichtigungen mit ihren Abkommenspflichten zu vereinbaren sind.

9.35. Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit erfolgen in multinationalen Konzernen häufig zur Umsetzung von globalen Geschäftsmodellen, die zwischen unabhängigen Unternehmen, wenn überhaupt, nur selten anzutreffen sind, denn sie dienen dazu, gerade den Vorteil zu nutzen, über den multinationale Konzerne verfügen, nämlich integriert operieren zu können. So können z. B. multinationale Konzerne weltweite Wertschöpfungsketten oder zentralisierte Funktionen einrichten, die zwischen unabhängigen Unternehmen möglicherweise nicht anzutreffen sind. Dieses Fehlen von Vergleichsgrößen bedeutet nicht, dass die Umsetzung derartiger globaler Geschäftsmodelle nicht fremdvergleichskonform ist. Es sollte alles getan werden, um den Preis für die umstrukturierten Geschäftsvorgänge unter sachgerechter Abgrenzung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zu bestimmen. Eine Steuerverwaltung sollte weder einen Teil noch die gesamte Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit unberücksichtigt lassen oder durch andere Geschäftsvorfälle ersetzen, sofern nicht die unter Ziffer 1.142 beschriebenen außergewöhnlichen Umstände vorliegen. In diesen Fällen können die Leitlinien in Kapitel I Abschnitt D.2 anwendbar sein. Die Struktur, mit der die von den Steuerpflichtigen tatsächlich gewählte Struktur für Verrechnungspreiszwecke ersetzt wird, sollte soweit wie möglich mit den Gegebenheiten des tatsächlichen Geschäftsvorfalls übereinstimmen, dabei aber zu einem kaufmännisch rationellen erwarteten Ergebnis führen, das es den Beteiligten ermöglicht hätte, einen Preis festzulegen, der für beide Seiten im Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalls annehmbar gewesen wäre. Wenn z. B. ein Element einer Umstrukturierungsvereinbarung die Schließung einer Fabrikanlage beinhaltet, kann die für Verrechnungspreiszwecke gewählte Struktur nicht die Tatsache außer Acht lassen, dass die Fabrikanlage ihren Betrieb eingestellt hat. Und

wenn eine Umstrukturierung eine effektive Verlagerung grundlegender Unternehmensfunktionen beinhaltet, kann die für Verrechnungspreiszwecke gewählte Struktur auch nicht die Tatsache außer Acht lassen, dass diese Funktionen effektiv verlagert wurden.

9.36. Bei der Prüfung der kaufmännischen Rationalität einer Umstrukturierung nach den Leitlinien für die Nichtanerkennung in Abschnitt D.2 von Kapitel I kann sich die Frage stellen, ob ein Geschäftsvorfall isoliert oder in einem größeren Kontext unter Berücksichtigung anderer wirtschaftlich miteinander verbundener Geschäftsvorfälle zu betrachten ist. In der Regel ist es zweckmäßig, die kaufmännische Rationalität der Umstrukturierung als Ganzes zu betrachten. Zum Beispiel sollte in Fällen, in denen der Verkauf eines immateriellen Werts Teil einer umfassenderen Umstrukturierung ist, die zu Änderungen der Vereinbarungen über die Entwicklung und Nutzung dieses immateriellen Werts führt, die Frage der kaufmännischen Rationalität der Veräußerung des immateriellen Werts nicht losgelöst von diesen Änderungen untersucht werden. Demgegenüber kann es sich in Fällen, in denen eine Umstrukturierung Änderungen von mehr als einer Komponente oder eines Aspekts einer Geschäftstätigkeit zur Folge hat, die wirtschaftlich gesehen nicht miteinander in Verbindung stehen, als erforderlich erweisen, die kaufmännische Rationalität bestimmter Änderungen gesondert zu prüfen. Zum Beispiel kann eine Umstrukturierung die Zentralisierung der Einkaufsfunktion eines Konzerns und die Zentralisierung seines Eigentums an wertvollen, von der Einkaufsfunktion unabhängigen immateriellen Wirtschaftsgütern umfassen. In solch einem Fall kann es erforderlich sein, die kaufmännische Rationalität der Zentralisierung der Einkaufsfunktion und der Zentralisierung des Eigentums an wertvollen immateriellen Wirtschaftsgütern jeweils gesondert zu beurteilen.

9.37. Für die Umstrukturierung eines multinationalen Konzerns kann es auf Konzernebene wirtschaftliche Gründe geben. Jedoch ist nochmals zu betonen, dass der Fremdvergleichsgrundsatz Unternehmen eines multinationalen Konzerns wie unabhängige Unternehmen behandelt und nicht wie untrennbare Teile eines einzigen einheitlichen Unternehmens (vgl. Ziffer 1.6). Infolgedessen reicht es aus der Verrechnungspreisperspektive gesehen nicht aus, dass eine Umstrukturierungsvereinbarung für den Konzern als Gesamtheit in kaufmännischer Hinsicht rationell ist; die Vereinbarung muss auf der Ebene jedes einzelnen Steuerpflichtigen dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, und zwar unter Berücksichtigung von dessen Rechten und sonstigen Vermögenswerten, der aufgrund der Vereinbarung zu erwartenden Vorteile (d. h. einer Vergütung für die nach der Umstrukturierung bestehende Geschäftsbeziehung zuzüglich gegebenenfalls einer Vergütung für die Umstrukturierung als solche) sowie der realistischerweise zur Verfügung stehenden Alternativen. Ist eine Umstrukturierung für den Gesamtkonzern auf Vorsteuerbasis in kaufmännischer Hinsicht rationell, ist davon auszugehen, dass sich ein angemessener Verrechnungspreis (d. h. eine Vergütung für die

nach der Umstrukturierung bestehende Geschäftsbeziehung zuzüglich gegebenenfalls einer Vergütung für die Umstrukturierung als solche) ermitteln lässt, mit dem eine fremdvergleichskonforme Vergütung der einzelnen an der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit beteiligten Konzernunternehmen für jeden sachgerecht abgegrenzten Geschäftsvorfall, der die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit ausmacht, gewährleistet ist.

9.38. Die Tatsache, dass eine Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit in der Absicht vorgenommen wird, steuerliche Vorteile zu erzielen, reicht nach Artikel 9 des OECD-Musterabkommens für sich genommen nicht aus, um den Schluss zu rechtfertigen, dass die betreffende Vereinbarung nicht fremdvergleichskonform ist.[2] Das Vorliegen steuerlicher Gründe oder Motive liefert für sich genommen keine Rechtfertigung, die Qualifizierung oder Gestaltung der Vereinbarung durch die Beteiligten nicht anzuerkennen. Steuervorteile auf Konzernebene entscheiden jedoch nicht darüber, ob der Fremdvergleichsgrundsatz auf Unternehmensebene bei einem von der Umstrukturierung betroffenen Steuerpflichtigen erfüllt ist (vgl. vorstehender Absatz). Zudem kann die Tatsache, dass ein multinationaler Konzern als Ganzes auf Vorsteuerbasis schlechter gestellt ist als zuvor, wie unter Ziffer 1.142 ausgeführt, ein entscheidendes Indiz bei der Beurteilung der kaufmännischen Rationalität der Umstrukturierung darstellen.

D. Umverteilung von Gewinnpotenzial infolge einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit

D.1. Gewinnpotenzial

9.39. Ein unabhängiges Unternehmen erhält nicht zwangsläufig eine Vergütung als Entschädigung dafür, dass eine Veränderung seiner Geschäftsbeziehungen zu einer Verringerung seines Gewinnpotenzials bzw. seiner erwarteten zukünftigen Gewinne führt. Der Fremdvergleichsgrundsatz verlangt nicht, dass für eine bloße Verringerung der erwarteten künftigen Gewinne eine Entschädigung zu zahlen ist. Bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit stellt sich die Frage, ob die Umstrukturierung mit der Übertragung von etwas Werthaltigem (einem Vermögenswert oder einer Geschäftstätigkeit) oder einer Auflösung bzw. wesentlichen Neuverhandlung bestehender Vereinbarungen einhergeht und ob diese Übertragung, Auflösung oder wesentliche Neuverhandlung zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen zur Zahlung einer Entschädigung Anlass geben würde. Diese beiden Situationen sind nachstehend in Abschnitt E und F erörtert.

2. Wie unter Ziffer 9.8 ausgeführt, sind innerstaatliche Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung nicht Gegenstand dieses Kapitels.

9.40. In diesen Leitlinien steht „Gewinnpotenzial“ für „erwartete künftige Gewinne“. In einigen Fällen kann dies auch „Verluste“ beinhalten. Das Konzept des „Gewinnpotenzials“ wird häufig für Zwecke der Wertermittlung eingesetzt, zur Bestimmung einer fremdvergleichskonformen Vergütung für die Übertragung immaterieller Werte oder einer Geschäftstätigkeit oder zur Bestimmung einer fremdvergleichskonformen Entschädigung für die Auflösung bzw. wesentliche Neuverhandlung bestehender Vereinbarungen, wenn festgestellt wurde, dass zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen eine solche Vergütung oder Entschädigung erfolgt wäre.

9.41. Im Kontext von Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit sollte das Gewinnpotenzial nicht einfach als die Gewinne bzw. Verluste interpretiert werden, die entstehen würden, wenn die vor der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit bestehenden Vereinbarungen über eine unbestimmte Zeit hinweg fortgeführt würden. Zum einen gilt, dass ein Unternehmen, wenn es im Zeitpunkt der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit über keine erkennbaren Rechte oder sonstigen Vermögenswerte verfügt, auch kein Gewinnpotenzial besitzt, für das Anspruch auf Entschädigung bestehen könnte. Zum anderen gilt, dass ein Unternehmen, das im Zeitpunkt der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit über erhebliche Rechte oder sonstige Vermögenswerte verfügt, ein erhebliches Gewinnpotenzial besitzen kann, das letztendlich angemessen vergütet werden muss, damit der Verzicht auf dieses Gewinnpotenzial gerechtfertigt ist.

9.42. Um zu bestimmen, ob die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit als solche unter fremden Dritten zu einer Form der Vergütung Anlass gegeben hätte, ist es von entscheidender Bedeutung, diese Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit zu untersuchen, einschließlich der eingetretenen Veränderungen und deren Auswirkungen auf die Analyse der Funktionen der Beteiligten, der geschäftlichen Gründe für die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit, der von ihr erwarteten Vorteile und der den Beteiligten realistischerweise zur Verfügung stehenden Alternativen, wie dies in Abschnitt B erörtert wird.

D.2. Umverteilung von Risiken und Gewinnpotenzial

9.43. Allgemeine Leitlinien zu den verrechnungspreisbezogenen Aspekten von Risiken sind in Kapitel I Abschnitt D.1.2.1 zu finden, und die Umverteilung von Risiken infolge einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit sollte anhand des dort dargelegten Rahmens analysiert werden, um zu ermitteln, ob der Beteiligte, dem im Zuge der Umstrukturierung ein Risiko zugeteilt wurde, die Kontrolle über das Risiko hat und über die finanzielle Kapazität verfügt, das Risiko zu tragen.

9.44. Als Beispiel soll die Umstrukturierung eines Eigenproduzenten in ein auf Auftragsbasis tätiges Fertigungsunternehmen dienen. In einem solchen Fall kann eine Vergütung nach der Kostenaufschlagsmethode zwar eine fremdvergleichskonforme Vergütung für die Erledigung der Auftragsfertigung nach der Umstrukturierung darstellen, eine andere Frage ist jedoch, ob nach dem Fremdvergleichsgrundsatz eine Entschädigung für die Änderung der bestehenden Vereinbarung gezahlt werden muss, die dazu führt, dass das Fertigungsunternehmen ein risikoträchtigeres Gewinnpotenzial aufgibt; dabei gilt es dessen Rechte, sonstige Vermögenswerte und wirtschaftlich relevante Merkmale zu berücksichtigen. Entschädigungsleistungen werden in Abschnitt F erörtert.

9.45. Als weiteres Beispiel kann der Fall eines Eigenhändlers herangezogen werden, der im Rahmen einer langfristigen vertraglichen Vereinbarung eine bestimmte Art von Geschäftsvorgängen erledigt. Angenommen, dieses Unternehmen hat aufgrund der Rechte, über die es gemäß der langfristigen Vereinbarung in Bezug auf diese Geschäftsvorgänge verfügt, realistischerweise die Option, eine Umwandlung in ein im Auftrag eines verbundenen ausländischen Unternehmens tätiges risikoarmes Vertriebsunternehmen anzunehmen oder abzulehnen, und angenommen, die fremdvergleichskonforme jährliche Vergütung für eine derartige risikoarme Vertriebstätigkeit würde konstant bei 2 % liegen, während das darüber hinausgehende, an die Risiken geknüpfte Gewinnpotenzial auf das ausländische verbundene Unternehmen übergehen würde. Für die Zwecke dieses Beispiels soll unterstellt werden, dass die Umstrukturierung zu einer Neuverhandlung der bestehenden vertraglichen Vereinbarungen führt, dass aber außer den Rechten aus der langfristigen Vereinbarung keine Vermögenswerte übertragen werden. Aus Sicht des Vertriebsunternehmens stellt sich die Frage, ob zu erwarten ist, dass es durch die neue Vereinbarung (unter Berücksichtigung sowohl der Vergütung für die nach der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit getätigten Geschäftsvorfälle als auch einer etwaigen Vergütung für die Umstrukturierung als solche) ebenso gut gestellt sein wird wie mit seinen realistischen – wenngleich risikoreicheren – Alternativen. Ist dies nicht der Fall, bedeutet das, dass der Preis für die nach der Umstrukturierung bestehende Geschäftsbeziehung nicht fremdvergleichskonform ist und dass eine zusätzliche Vergütung erforderlich ist, um das Vertriebsunternehmen angemessen für die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit zu entschädigen, oder dass eine Prüfung der kaufmännischen Rationalität des Geschäftsvorfalls auf der Grundlage von Abschnitt D.2 erforderlich sein könnte. Ferner ist es für Verrechnungspreiszwecke wichtig zu bestimmen, ob im Zuge der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit vertraglich übertragene Risiken im Einklang mit Kapitel I Abschnitt D.1 von dem ausländischen verbundenen Unternehmen übernommen werden.

9.46. Nach dem Fremdvergleichsgrundsatz dürfte die Antwort auf diese Frage von den Rechten und sonstigen Vermögenswerten der Beteiligten, vom Gewinnpotenzial des Vertriebsunternehmens und seines verbundenen

Unternehmens unter Bezugnahme auf beide Geschäftsmodelle (Eigenhändler bzw. risikoarmes Vertriebsunternehmen) sowie der voraussichtlichen Laufzeit der neuen Vereinbarung abhängen. Bei der Evaluierung des Gewinnpotenzials ist insbesondere zu prüfen, ob (gemäß dem Fremdvergleichsgrundsatz bestimmte) in der Vergangenheit erzielte Gewinne ein Indikator für das zukünftige Gewinnpotenzial sind oder ob zur Zeit der Umstrukturierung Veränderungen des Geschäftsumfelds eingetreten sind, aufgrund derer die in der Vergangenheit verzeichnete Entwicklung kein Indikator für das Gewinnpotenzial ist. Beispielsweise könnten Konkurrenzprodukte die Rentabilität beeinträchtigt haben, oder die Produkte könnten durch neue Technologien oder Verbraucherpräferenzen an Attraktivität verloren haben. Die Untersuchung dieser Faktoren aus Sicht des Vertriebsunternehmens kann anhand des folgenden Beispiels dargestellt werden.

Anmerkung: Dieses Beispiel dient nur der Veranschaulichung. Mit ihm sollen keine Aussagen zur Wahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode, zur Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen oder zu den fremdvergleichskonformen Vergütungssätzen von Vertriebsaktivitäten getroffen werden. In diesem Beispiel wird unterstellt, dass die Veränderung der vom Vertriebsunternehmen getragenen Risiken die Folge der Neuverhandlung der bestehenden Vertriebsvereinbarung ist, durch die die Risiken zwischen den Beteiligten neu verteilt werden. Dieses Beispiel soll die Situation aus der Sicht des Vertriebsunternehmens verdeutlichen. Die Sichtweise des ausländischen verbundenen Unternehmens (Prinzipal) wird dabei außer Acht gelassen, obgleich bei der Verrechnungspreisanalyse die Sichtweise beider Beteiligter berücksichtigt werden muss.

	Szenario 1	Szenario 2	Szenario 3
Eigenhändler Bisherige Gewinnentwicklung (letzte fünf Jahre)	Jahr 1: −2 % Jahr 2: 4 % Jahr 3: 2 % Jahr 4: 0 % Jahr 5: 6 %	Jahr 1: 5 % Jahr 2: 10 % Jahr 3: 5 % Jahr 4: 5 % Jahr 5: 10 %	Jahr 1: 5 % Jahr 2: 7 % Jahr 3: 10 % Jahr 4: 8 % Jahr 5: 6 %
Eigenhändler Gewinnerwartung (für die Restlaufzeit der Vereinbarung)	(−2) % bis 6 % Mit erheblicher Unsicherheit innerhalb dieser Bandbreite	5 % bis 10 % Mit erheblicher Unsicherheit innerhalb dieser Bandbreite	0 % bis 4 % Mit erheblicher Unsicherheit innerhalb dieser Bandbreite (aufgrund von neuem Wettbewerbsdruck)
Risikoarmes Vertriebsunternehmen Gewinnerwartung (für die nächsten drei Jahre)	2 % pro Jahr	2 % pro Jahr	2 % pro Jahr

9.47. In Szenario Nr. 1 gibt das Vertriebsunternehmen ein mit erheblichen Unsicherheiten behaftetes Gewinnpotenzial auf und erhält dafür im Gegenzug einen relativ niedrigen, aber konstanten Gewinn. Ob ein unabhängiges Unternehmen bereit wäre, dies zu tun, hängt von seinem erwarteten Gewinn in beiden Szenarien, seiner eigenen Risikobereitschaft, den ihm realistischerweise zur Verfügung stehenden Alternativen und einer möglichen Vergütung für die Umstrukturierung als solche ab. In Szenario Nr. 2 ist es unwahrscheinlich, dass sich unabhängige Unternehmen in der gleichen Situation wie das Vertriebsunternehmen ohne zusätzliche Vergütung mit der Umverteilung der Risiken und des damit verbundenen Gewinnpotenzials einverstanden erklären würden, wenn sie eine andere Möglichkeit hätten. Szenario 3 verdeutlicht, dass die Analyse das zukünftige Gewinnpotenzial berücksichtigen sollte und dass es im Fall einer erheblichen Veränderung des geschäftlichen oder wirtschaftlichen Umfelds nicht ausreicht, allein Vergangenheitsdaten heranzuziehen.

E. Übertragung von etwas Werthaltigem (z. B. eines Vermögenswerts oder einer Geschäftstätigkeit)

9.48. In den nachstehenden Abschnitten E.1 bis E.3 werden einige typische Formen von Übertragungen erörtert, zu denen es bei Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit kommen kann: Übertragungen von materiellen Vermögenswerten, Übertragungen von immateriellen Werten und Rechten an immateriellen Werten sowie Übertragungen einer Geschäftstätigkeit (*ongoing concern*).

E.1. Materielle Vermögenswerte

9.49. Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit können mit der Übertragung materieller Vermögenswerte (z. B. Maschinen) von einem umstrukturierten Unternehmen auf ein ausländisches verbundenes Unternehmen einhergehen. Für Schwierigkeiten sorgt oft die Bewertung der Lagerbestände, die bei einer Umstrukturierung von einem umstrukturierten Fertigungs- oder Vertriebsunternehmen auf ein ausländisches verbundenes Unternehmen (Prinzipal) übergehen, wenn letzteres mit der Umsetzung des neuen Geschäftsmodells und der neuen Liefervereinbarungen Eigentümer dieser Lagerbestände wird.

Beispiel

Anmerkung: Das folgende Beispiel dient allein der Veranschaulichung der Frage der Bewertung übertragener Lagerbestände. Es soll weder dazu dienen, die Geschäftsvorfälle, die die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit ausmachen, nach sachgerechter Abgrenzung gemäß Kapitel I Abschnitt D.1 zu analysieren, noch nahelegen, dass eine bestimmte Verrechnungspreismethode bei Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit grundsätzlich geeignet ist.

9.50. Angenommen, ein Steuerpflichtiger, der einem multinationalen Konzern angehört, war bislang als Eigenproduzent und Eigenhändler tätig. Gemäß dem vor der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit bestehenden Geschäftsmodell kaufte dieser Steuerpflichtige Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe ein, stellte daraus Endprodukte unter Verwendung materieller Wirtschaftsgüter und immaterieller Werte her, die sich in seinem Eigentum befanden oder die er aufgrund von Miet-/Lizenzverträgen nutzen konnte, übte Marketing- und Vertriebsfunktionen aus und verkaufte die Endprodukte an fremde Dritte. Dabei trug der Steuerpflichtige eine Reihe von Risiken wie z. B. Lagerhaltungsrisiken, Forderungsausfallrisiken und Marktrisiken.

9.51. Angenommen, dieses Geschäftsmodell wird umgestellt und der Steuerpflichtige wird nun als sogenannter „Lohnfertiger" und „risikoarmes Vertriebsunternehmen" tätig. Im Rahmen der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit wird ein ausländisches verbundenes Unternehmen gegründet, das verschiedene immaterielle Werte von verschiedenen Konzerngesellschaften erwirbt, zu denen auch der Steuerpflichtige gehört. Nach der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit sollen die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe von dem ausländischen verbundenen Unternehmen eingekauft und auf dem Unternehmensgelände des Steuerpflichtigen zur Verarbeitung in Kommission genommen werden, wobei letzterer für die Verarbeitung ein Fertigungsentgelt erhält. Die Lagerbestände an Endprodukten befinden sich im Eigentum des ausländischen verbundenen Unternehmens und sollen vom Steuerpflichtigen zum Zweck des unmittelbaren Weiterverkaufs an fremde Dritte erworben werden (d. h., der Steuerpflichtige erwirbt die Endprodukte erst, wenn er einen entsprechenden Verkaufsvertrag mit einem Kunden abgeschlossen hat). Nach diesem neuen Geschäftsmodell übernimmt das ausländische verbundene Unternehmen vertraglich die Lagerhaltungsrisiken, die zuvor vom Steuerpflichtigen getragen wurden, und erfüllt die Anforderungen hinsichtlich der Kontrolle über das Risiko und der finanziellen Kapazität, das Risiko zu übernehmen.

9.52. Angenommen, die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie die Endprodukte, die im Zeitpunkt der Umsetzung der neuen Vereinbarung beim Steuerpflichtigen bilanziert sind, werden mit der Umstellung vom bisherigen auf das neue Geschäftsmodell dem ausländischen verbundenen Unternehmen übertragen. Dabei stellt sich die Frage, wie der fremdvergleichskonforme Preis für die Lagerbestände bei der Umstrukturierung bestimmt werden soll. Dies ist eine Frage, die sich üblicherweise bei einer Umstellung von einem Geschäftsmodell auf ein anderes stellt. Der Fremdvergleichsgrundsatz gilt für Übertragungen von Lagerbeständen zwischen verbundenen Unternehmen, die in verschiedenen Staaten ansässig sind. Die Entscheidung über die am besten geeignete Verrechnungspreismethode hängt von der Vergleichbarkeitsanalyse (einschließlich Funktionsanalyse) der Beteiligten ab. Die Funktionsanalyse dürfte eine Übergangsperiode abzudecken haben, während der die Übertragung erfolgt. Im obigen Beispiel bestünden z. B. folgende Möglichkeiten:

- Eine Möglichkeit wäre, den fremdüblichen Preis für die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie die Endprodukte unter Bezugnahme auf die Preise zu bestimmen, die bei vergleichbaren Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen gezahlt werden, soweit diese Preise den Vergleichbarkeitsanforderungen entsprechen, was bedeutet, dass die Bedingungen der fraglichen Geschäftsvorfälle zwischen unabhängigen Unternehmen mit den Bedingungen der Übertragung vergleichbar sein müssen, zu der es im Kontext der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit kommt.
- Eine andere Möglichkeit wäre, den Verrechnungspreis für die Endprodukte anhand des Verkaufspreises an die Kunden abzüglich einer fremdvergleichskonformen Vergütung für die Marketing- und Vertriebsfunktionen, die weiterhin wahrgenommen werden müssen, zu bestimmen.
- Eine dritte Möglichkeit bestünde darin, die Fertigungskosten als Ausgangspunkt zu nehmen und mit einem fremdvergleichskonformen Aufschlag zu versehen, mit dem die vom Fertigungsunternehmen in Bezug auf die Lagerbestände ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken vergütet werden. Es gibt allerdings Fälle, in denen der Marktwert der Lagerbestände zu gering ist, als dass es nach dem Fremdvergleichsgrundsatz möglich wäre, die Kostenerstattung um ein Gewinnelement zu ergänzen.

9.53. Die Wahl der geeigneten Verrechnungspreismethode hängt teilweise davon ab, welcher Teil des Geschäftsvorfalls weniger komplex ist und mit größerer Sicherheit beurteilt werden kann (die vom Fertigungsunternehmen ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken oder die weiterhin auszuübenden Marketing- und Vertriebsfunktionen unter Berücksichtigung der zur Wahrnehmung dieser Funktionen zu nutzenden Vermögenswerte und zu übernehmenden Risiken). Vgl. Ziffer 3.18–3.19 zur Wahl des untersuchten Unternehmens.

9.54. In der Praxis würden fremde Dritte die Frage, was mit den Lagerbeständen im Zeitpunkt der Umstrukturierung geschieht, wahrscheinlich bei der Vereinbarung der Bedingungen der Abmachung als Ganzes berücksichtigen, weshalb die Lagerbestände bei der Abgrenzung der tatsächlichen Geschäftsvorfälle, die die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit ausmachen, analysiert werden sollten. Eine entscheidende Überlegung besteht darin, wie mit den inhärenten Risiken von Lagerbeständen umzugehen ist und wie Doppelzählungen zu vermeiden sind – so sollte etwa dem Beteiligten, der sein Risiko reduziert, kein Preis gezahlt werden, in dem Risiken berücksichtigt sind, die er abgetreten hat und die er folglich nicht nutzen kann. Wenn der Marktpreis von Rohstoffen, die zu einem Preis von 100 angeschafft wurden, mittlerweile 80 oder 120 beträgt, würde eine Übertragung zu einem Verlust

bzw. Gewinn führen, der für eines der an der Umstrukturierung beteiligten Unternehmen einen wesentlichen Nachteil darstellen könnte. Diese Frage würde wahrscheinlich im Rahmen der Gesamtbedingungen der Umstrukturierung geklärt und sollte dementsprechend analysiert werden. In der Praxis geht dem Beginn der neuen Geschäftsbeziehungen möglicherweise eine Übergangsphase voran, während der die Lagerbestände aufgebraucht werden, wodurch die Übertragung von Lagerbeständen vermieden wird; dies kann insbesondere dann der Fall sein, wenn es bei der grenzüberschreitenden Übertragung des rechtlichen Eigentums an Lagerbeständen zu verschiedenen über Verrechnungspreisfragen hinausgehenden Schwierigkeiten kommen kann.

E.2. Immaterielle Werte

9.55. Übertragungen von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten werfen schwierige Fragen sowohl in Bezug auf die Ermittlung der übertragenen Werte als auch auf deren Bewertung auf. Ihre Ermittlung kann Schwierigkeiten bereiten, weil nicht alle wertvollen immateriellen Werte gesetzlich geschützt und eingetragen sind und nicht alle wertvollen immateriellen Werte für Rechnungslegungszwecke ausgewiesen oder erfasst werden. Zu den relevanten immateriellen Werten können beispielsweise Nutzungsrechte für gewerbliche Vermögenswerte wie Patente, Marken, Firmennamen, Muster oder Modelle sowie Urheberrechte an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Arbeiten (einschließlich Software) und geistiges Eigentum wie Know-how und Geschäftsgeheimnisse gehören. Sie können ferner auch Kundenlisten, Vertriebskanäle, einzigartige Namen, Symbole oder Bilder umfassen. Ein unverzichtbarer Bestandteil der Analyse einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit ist die konkrete Bestimmung der gegebenenfalls übertragenen relevanten immateriellen Werte oder Rechte an immateriellen Werten sowie die Klärung der Frage, ob unabhängige Unternehmen deren Übertragung vergütet hätten und was ihr fremdüblicher Wert ist.

9.56. Die Bestimmung des fremdüblichen Preises für eine Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten sollte nach Maßgabe von Kapitel VI Abschnitt D.1 erfolgen. Dieser Preis wird durch eine Reihe von Faktoren beeinflusst; dazu gehören die Höhe, die Dauer und der Risikogehalt der erwarteten Vorteile aus der Verwertung der immateriellen Werte, die Art der Rechte an den immateriellen Werten und die möglicherweise an sie geknüpften Beschränkungen (Beschränkungen in Bezug auf die Art, den Ort oder den Zeitraum der Nutzung bzw. Verwertung), der Umfang und die noch verbleibende Dauer des rechtlichen Schutzes (sofern vorhanden) sowie etwaige Ausschließlichkeitsklauseln, die an die Rechte geknüpft sein können. Vgl. Kapitel VI Abschnitt D.2.1. Die Bewertung immaterieller Werte kann ein komplexes und mit Unsicherheiten behaftetes Unterfangen sein. Die allgemeinen Leitlinien zu immateriellen Werten und zu Kostenumlagevereinbarungen in Kapitel VI und VIII können im Kontext von Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit anzuwenden sein.

E.2.1. Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten durch ein inländisches Unternehmen an ein zentrales ausländisches verbundenes Unternehmen

9.57. Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit sind manchmal mit der Übertragung des rechtlichen Eigentums an immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten, die sich zuvor im Eigentum eines oder mehrerer inländischer Unternehmen befanden, an ein zentrales, in einem anderen Steuerhoheitsgebiet angesiedeltes Unternehmen verbunden (z. B. ein ausländisches verbundenes Unternehmen, das als Prinzipal oder als sogenannte Patentverwertungsgesellschaft auftritt). In manchen Fällen wird der übertragene immaterielle Wert vom übertragenden Unternehmen weiter genutzt, allerdings unter anderen rechtlichen Bedingungen (z. B. als Lizenznehmer des übernehmenden Unternehmens oder im Rahmen eines Vertrags, der begrenzte Rechte an dem immateriellen Wert zusichert, z. B. eine Auftragsfertigungsvereinbarung, die die Nutzung der übertragenen Patente gestattet, oder einer risikoarmen Vertriebsvereinbarung, die sich auf ein übertragenes Markenzeichen stützt). Im Einklang mit den Leitlinien in Kapitel VI ist zu bedenken, dass das rechtliche Eigentum an einem immateriellen Wert allein keinen Anspruch auf die Erträge verleiht, die der multinationale Konzern durch die Verwertung dieses immateriellen Werts erzielt (vgl. 6.42). Stattdessen kann die Vergütung, die an verbundene Unternehmen zu entrichten ist, die mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz oder der Verwertung immaterieller Werte zusammenhängende Funktionen ausüben oder kontrollieren, einem beliebig hohen Anteil an dem voraussichtlich durch die Verwertung des immateriellen Werts zu erzielenden Gesamtertrag entsprechen (vgl. 6.54). Folglich hat eine Veränderung des rechtlichen Eigentums an einem immateriellen Wert, zu der es im Zuge einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit kommt, möglicherweise keinen Einfluss darauf, welcher Beteiligte Anspruch auf Erträge aus diesem immateriellen Wert hat.

9.58. Multinationale Konzerne können vernünftige geschäftliche Gründe dafür haben, das Eigentum an immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten zu zentralisieren. Ein Beispiel hierfür im Kontext von Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit ist eine Übertragung des rechtlichen Eigentums an immateriellen Werten, die mit der Spezialisierung verschiedener Produktionsstätten innerhalb eines multinationalen Konzerns einhergeht. Vor der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit war möglicherweise jedes Fertigungsunternehmen Eigentümer und Verwalter einer Reihe von Patenten, z. B. weil die Produktionsstätten zu einem früheren Zeitpunkt zusammen mit den immateriellen Werten von Dritten erworben wurden. In einem globalen Geschäftsmodell kann statt einer Spezialisierung auf bestimmte Patente eine Spezialisierung der verschiedenen Produktionsstätten auf eine bestimmte Art von Produktionsverfahren oder auf eine bestimmte Region vorgesehen sein. Eine dahingehende Umstrukturierung kann zur Folge

haben, dass der multinationale Konzern sämtliche Patente, die sich bislang in dezentralem Eigentum befanden, an ein zentrales verbundenes Unternehmen übertragen lässt, das im Gegenzug allen Produktionsstätten des Konzerns (über Lizenzen oder Produktionsvereinbarungen) vertragliche Rechte zur Herstellung der in ihren neuen Aufgabenbereich fallenden Produkte zusichert, unter Nutzung von Patenten, die sich ursprünglich in ihrem Eigentum oder im Eigentum eines anderen Unternehmens des Konzerns befanden. In einem solchen Szenario ist es wichtig, den tatsächlichen Geschäftsvorfall abzugrenzen und zu klären, ob die Übertragung des rechtlichen Eigentums der Vereinfachung der Verwaltungsstrukturen dient (wie in Beispiel 1 von Anhang I zu Kapitel VI) oder ob die Umstrukturierung die Identität der beteiligten Unternehmen, die Funktionen im Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung immaterieller Werte ausüben oder kontrollieren, verändert.

9.59. Der Fremdvergleichsgrundsatz verlangt, dass die zwischen verbundenen Unternehmen vereinbarten oder auferlegten Bedingungen einer Beurteilung auf Ebene der einzelnen Unternehmen unterzogen werden. Aus dem Umstand, dass die Zentralisierung des rechtlichen Eigentums an immateriellen Werten u. U. durch vernünftige geschäftliche Argumente auf Ebene des multinationalen Konzerns begründet ist, kann nicht geschlossen werden, dass die Bedingungen der Übertragung sowohl aus Sicht des übertragenden Unternehmens als auch aus Sicht des übernehmenden Unternehmens dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

9.60. Auch in Fällen, in denen ein inländisches Unternehmen das rechtliche Eigentum an seinen immateriellen Werten an ein ausländisches verbundenes Unternehmen veräußert und die immateriellen Werte nach der Übertragung weiter nutzt, allerdings unter anderen rechtlichen Bedingungen (z. B. als Lizenznehmer), sollten die Bedingungen der Veräußerung sowohl aus Sicht des übertragenden Unternehmens als auch aus Sicht des übernehmenden Unternehmens beurteilt werden. Bei der Bestimmung der fremdvergleichskonformen Vergütung für die Übernahme des Eigentums an einem immateriellen Wert sowie für dessen Kontrolle und Verwertung sollte der Umfang der von den Beteiligten im Zusammenhang mit dem übertragenen immateriellen Wert ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken berücksichtigt werden, wobei insbesondere die Kontrolle der Risiken und die Kontrolle der im Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz oder der Verwertung des immateriellen Werts ausgeübten Funktionen analysiert werden sollten.

9.61. Wenn eine Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit die Übertragung eines immateriellen Werts beinhaltet und im Anschluss daran eine neue Vereinbarung besteht, der zufolge das übertragende Unternehmen den übertragenen immateriellen Wert weiter nutzen kann, sollte die gesamte geschäft-

liche Vereinbarung zwischen den beteiligten Unternehmen untersucht werden, um den Geschäftsvorfall sachgerecht abzugrenzen. Wenn ein unabhängiges Unternehmen einen Vermögenswert überträgt, den es weiter zu verwerten gedenkt, tut es gut daran, die Bedingungen der künftigen Nutzung (z. B. im Rahmen einer Lizenzvereinbarung) gleichzeitig mit den Bedingungen der Übertragung auszuhandeln. In der Tat besteht im Allgemeinen ein Zusammenhang zwischen der Bestimmung der fremdüblichen Vergütung für die Übertragung, der Bestimmung der fremdüblichen Vergütung für die nach der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit im Zusammenhang mit dem übertragenen immateriellen Wert getätigten Geschäftsvorfälle – z. B. den Lizenzgebühren, die das übertragende Unternehmen zu zahlen hat, um den Vermögenswert weiter nutzen zu können – und den zukünftigen Gewinnen, die sich das übertragende Unternehmen aus der zukünftigen Nutzung des Vermögenswerts erwartet. Bei einer Vereinbarung beispielsweise, wonach ein Patent im Jahr N zu einem Preis von 100 veräußert wird und gleichzeitig eine Lizenzvereinbarung geschlossen wird, der zufolge das übertragende Unternehmen das übertragene Patent gegen eine Lizenzgebühr von 100 pro Jahr für einen Zeitraum von zehn Jahren weiter nutzt, ist mit einiger Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass mindestens einer der beiden Preise nicht fremdvergleichskonform ist oder dass die Vereinbarung nicht als Veräußerung und gleichzeitige Rücklizenzierung, sondern als anderweitiger Geschäftsvorfall abgegrenzt werden sollte. Unter bestimmten Umständen könnte die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalls zu dem Schluss führen, dass die Vereinbarung einer Bereitstellung von Finanzierung entspricht, wie in Beispiel 16 von Anhang I zu Kapitel VI dargelegt.

E.2.2. Übertragung eines immateriellen Werts zu einem Zeitpunkt, zu dem seine Bewertung höchst unsicher ist

9.62. Zu Schwierigkeiten kann es im Kontext einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit kommen, wenn die Bewertung eines immateriellen Werts oder von Rechten an einem immateriellen Wert zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls höchst unsicher ist. In solchen Fällen 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 Geschäftsvorfalls Rechnung zu tragen. Hierfür sind die Leitlinien in Kapitel VI Abschnitt D.3 maßgeblich.

9.63. Zusätzlich sind in Fällen, in denen der im Zuge der Umstrukturierung übertragene immaterielle Wert die Kriterien für die Einstufung als schwer zu bewertender immaterieller Wert in Ziffer 6.189 erfüllt, die Leitlinien in Abschnitt D.4 von Kapitel VI anwendbar.

E.2.3. Inländische immaterielle Werte

9.64. Wenn ein inländischer Eigenproduzent oder Eigenhändler in ein Unternehmen umgewandelt wird, das begrenzte Risiken trägt, begrenzte immaterielle Werte nutzt und eine niedrige Vergütung erhält, stellt sich die Frage, ob diese Umstrukturierung mit der Übertragung von wertvollen immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten von dem umstrukturierten inländischen Unternehmen an ein ausländisches verbundenes Unternehmen einhergeht und ob es inländische immaterielle Werte gibt, die im Besitz des inländischen Unternehmens verbleiben.

9.65. Insbesondere kann es beispielsweise bei der Umwandlung eines Eigenhändlers in ein risikoarmes Vertriebsunternehmen oder einen Kommissionär wichtig sein zu untersuchen, ob der Eigenhändler in den Jahren vor seiner Umstrukturierung inländische immaterielle Marketingwerte entwickelt hat und falls ja, um welche Art von immateriellen Werten es sich dabei handelt, was diese wert sind und ob sie an ein verbundenes Unternehmen übertragen wurden. Wird festgestellt, dass solche inländischen immateriellen Werte vorhanden sind und an ein ausländisches verbundenes Unternehmen übertragen wurden, sollte der Fremdvergleichsgrundsatz angewandt werden, um zu bestimmen, ob und falls ja, wie diese Übertragung zu vergüten ist, wobei als Anhaltspunkt dienen sollte, was zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen vereinbart würde. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass das übertragende Unternehmen eine (zu der fremdvergleichskonformen Vergütung für die übertragenen immateriellen Werte hinzukommende) fremdvergleichskonforme Vergütung erhalten sollte, wenn es nach der Umstrukturierung weiter Funktionen ausübt, die mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz oder der Verwertung der übertragenen inländischen immateriellen Werte zusammenhängen (vgl. Kapitel VI, Abschnitt B.2.1). Wird hingegen festgestellt, dass solche inländischen immateriellen Werte zwar vorhanden sind, aber beim umstrukturierten Unternehmen verbleiben, sollten diese Werte in der Funktionsanalyse der Geschäftstätigkeit nach der Umstrukturierung berücksichtigt werden. Folglich können sie die Auswahl und Anwendung der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode für die konzerninternen Geschäftsvorfälle nach der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit beeinflussen, um die Bestimmung einer angemessenen Vergütung zu ermöglichen.[3]

3. Vgl. Teil II dieses Kapitels wegen einer Erörterung der Vergütung der nach der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit bestehenden Geschäftsbeziehungen.

E.2.4. Vertragliche Rechte

9.66. Vertragliche Rechte können wertvolle immaterielle Werte darstellen. Werden wertvolle vertragliche Rechte zwischen verbundenen Unternehmen übertragen (oder abgetreten), sollten sie nach dem Fremdvergleichsgrundsatz vergütet werden, wobei der Wert der übertragenen Rechte sowohl aus Sicht des übertragenden Unternehmens als auch des übernehmenden Unternehmens zu berücksichtigen ist.

9.67. Steuerverwaltungen haben Bedenken über in der Praxis beobachtete Fälle geäußert, in denen ein für ein Unternehmen vorteilhafter Vertrag von diesem bewusst gekündigt wird, um einem ausländischen verbundenen Unternehmen die Möglichkeit zu geben, einen ähnlichen Vertrag abzuschließen und von dem damit verbundenen Gewinnpotenzial zu profitieren. Als Beispiel sei angenommen, dass Gesellschaft A wertvolle langfristige Verträge mit unabhängigen Kunden abgeschlossen hat, die für Gesellschaft A mit einem erheblichen Gewinnpotenzial verbunden sind. Angenommen, Gesellschaft A kündigt diese Verträge mit ihren Kunden zu einem bestimmten Zeitpunkt von sich aus auf, und zwar in einer Situation, in der die Kunden rechtlich verpflichtet oder aus geschäftlichen Gründen gezwungen sind, ähnliche Vereinbarungen mit Gesellschaft B einzugehen, einem ausländischen Unternehmen, das demselben multinationalen Konzern angehört wie Gesellschaft A. Als Folge davon gehen die vertraglichen Rechte und das mit ihnen verbundene Gewinnpotenzial, über das zuvor Gesellschaft A verfügte, auf Gesellschaft B über. Wenn die Sachlage so ist, dass Gesellschaft B die Verträge mit den Kunden nur abschließen konnte, weil Gesellschaft A zugunsten von B auf ihre vertraglichen Rechte verzichtet hat, und dass Gesellschaft A die Verträge nur aufgekündigt hat, weil sie weiß, dass die Kunden rechtlich verpflichtet oder wirtschaftlich gezwungen sind, ähnliche Vereinbarungen mit Gesellschaft B einzugehen, würde dies der Sache nach einen dreiseitigen Geschäftsvorfall darstellen und könnte einer Übertragung wertvoller vertraglicher Rechte von Gesellschaft A auf Gesellschaft B gleichkommen, für die möglicherweise eine Vergütung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zu entrichten ist, die vom Wert der von Gesellschaft A abgetretenen Rechte aus Sicht von Gesellschaft A und Gesellschaft B abhängt.

E.3. Übertragung einer Geschäftstätigkeit (ongoing concern***)***

E.3.1. Bewertung der Übertragung einer Geschäftstätigkeit

9.68. Umstrukturierungen beinhalten manchmal die Übertragung einer Geschäftstätigkeit (*ongoing concern*), d. h. einer funktionierenden, wirtschaftlich integrierten Geschäftseinheit. Übertragung einer Geschäftstätigkeit bedeutet in diesem Zusammenhang die Übertragung von Vermögenswerten, zusammen mit der Fähigkeit zur Ausübung bestimmter Funktionen und

zur Übernahme bestimmter Risiken. Solche Funktionen, Vermögenswerte und Risiken können u. a. Folgendes umfassen: materielle Wirtschaftsgüter und immaterielle Werte; Verbindlichkeiten, die mit dem Besitz bestimmter Vermögenswerte und der Ausübung bestimmter Funktionen, wie z. B. FuE und Fertigung, verbunden sind; die Kapazität, die Geschäftstätigkeit fortzusetzen, die das übertragende Unternehmen vor der Übertragung ausübte; sowie Ressourcen, Fähigkeiten und Rechte. Bei der Bewertung der Übertragung einer Geschäftstätigkeit sollten sämtliche werthaltigen Elemente berücksichtigt werden, für die unter vergleichbaren Verhältnissen zwischen unabhängigen Unternehmen eine Vergütung gezahlt würde. Vgl. Kapitel VI Abschnitt A.4.6. Im Fall einer Umstrukturierung beispielsweise, die mit der Übertragung einer Geschäftseinheit einhergeht, zu der u.a. Forschungseinrichtungen mit erfahrenen Mitarbeitern gehören, sollten bei der Bewertung dieser Geschäftstätigkeit u.a. der Wert der Einrichtungen und der Effekt dieser Mitarbeiter (z. B. Zeit- und Kostenersparnis) auf den Fremdvergleichspreis berücksichtigt werden. Eine Erörterung der Behandlung von Mitarbeitern für Verrechnungspreiszwecke ist in Abschnitt D.7 von Kapitel I zu finden.

9.69. Die zu bestimmende fremdvergleichskonforme Vergütung für die Übertragung einer Geschäftstätigkeit entspricht nicht zwangsläufig der Summe der gesondert ermittelten Bewertungen der einzelnen Elemente, die Gegenstand der Übertragung sind. Wenn bei der Übertragung einer Geschäftstätigkeit gleichzeitig eine Vielzahl miteinander zusammenhängender Vermögenswerte, Risiken oder Funktionen übertragen wird, kann eine Bewertung dieser verschiedenen Übertragungen auf einer zusammengefassten Grundlage erforderlich sein, um einen möglichst verlässlichen Anhaltspunkt für den fremdvergleichskonformen Preis einer Geschäftstätigkeit zu erhalten. Bewertungsmethoden, wie sie bei Übernahmegeschäften zwischen unabhängigen Unternehmen angewandt werden, können für die Bewertung der Übertragung einer Geschäftstätigkeit zwischen verbundenen Unternehmen zweckdienlich sein. Dabei sollten die Leitlinien in Kapitel VI Abschnitt D.2.6.3 zur Anwendung von Bewertungsmethoden für Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit der Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten berücksichtigt werden.

9.70. Ein Beispiel hierfür ist der Fall, in dem eine Fertigungstätigkeit, die bislang von M1, einem Unternehmen eines multinationalen Konzerns, wahrgenommen wurde, in ein anderes Unternehmen dieses Konzerns, M2, verlagert wird (z. B. um durch Standortvorteile bedingte Einsparungen zu erzielen). Dabei wird unterstellt, dass M1 seine Maschinen und Anlagen, Lagerbestände, Patente, Produktionsabläufe, sein Know-how sowie wichtige Verträge mit Zulieferern und Kunden an M2 überträgt. Ferner wird unterstellt, dass mehrere Mitarbeiter von M1 zu M2 entsandt werden, um M2 beim Start der verlagerten Fertigungstätigkeit zu unterstützen. Es sei angenommen, diese Übertragung würde als Übertragung einer Geschäftstätigkeit betrach-

tet, wenn sie unter unabhängigen Unternehmen stattfände. Um eine etwaige fremdvergleichskonforme Vergütung für eine solche Übertragung zwischen verbundenen Unternehmen zu bestimmen, sollte diese Übertragung mit der Übertragung einer Geschäftstätigkeit zwischen unabhängigen Unternehmen anstatt mit einer Übertragung einzelner Vermögenswerte verglichen werden.

E.3.2. Unrentable Geschäftstätigkeiten

9.71. Die Verringerung seiner Funktionen, Vermögenswerte und Risiken ist für ein umstrukturiertes Unternehmen nicht immer mit einem Verlust an erwarteten künftigen Gewinnen verbunden. Bei einigen Umstrukturierungen kann sich die Situation so darstellen, dass das umstrukturierte Unternehmen nicht etwa Gewinnchancen einbüßt, sondern vielmehr vor wahrscheinlich drohenden Verlusten bewahrt wird. Möglicherweise stimmt ein Unternehmen einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit zu, weil dies eine günstigere Option ist als eine gänzliche Geschäftsaufgabe. Wenn das umstrukturierte Unternehmen ohne die Umstrukturierung für die Zukunft mit Verlusten zu rechnen gehabt hätte (z. B. weil es eine Produktionsanlage betreibt, die aufgrund von zunehmendem Wettbewerb durch kostengünstigere Importe unrentabel geworden ist), bedeutet die Umstrukturierung im Vergleich zur Fortsetzung der bisherigen Geschäftstätigkeit effektiv keinen Verlust einer Gewinnchance. In einer solchen Situation könnte die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit für das umstrukturierte Unternehmen von Vorteil sein, da sie künftige Verluste verringert oder verhindert, sofern die erwarteten Verluste höher sind als die Kosten der Umstrukturierung.

9.72. Dabei könnte sich die Frage stellen, ob nicht das übernehmende Unternehmen vom übertragenden Unternehmen eine Vergütung für die Übernahme der unrentablen Geschäftstätigkeit erhalten sollte. Die Antwort auf diese Frage hängt davon ab, ob ein unabhängiges Unternehmen in einer vergleichbaren Situation bereit wäre, dafür zu bezahlen, dass ihm die unrentable Geschäftstätigkeit abgenommen wird, oder ob es stattdessen andere Möglichkeiten, wie z. B. eine Geschäftsaufgabe, in Betracht ziehen würde; außerdem gilt es zu untersuchen, ob ein fremder Dritter bereit wäre, die unrentable Geschäftstätigkeit zu übernehmen (z. B. aufgrund von potenziellen Synergien mit seinen eigenen Geschäftstätigkeiten), und falls ja, unter welchen Bedingungen, z. B. gegen eine Vergütung. Es kann Situationen geben, in denen ein unabhängiges Unternehmen zur Zahlung einer Vergütung bereit wäre, z. B. wenn die finanziellen Kosten und sozialen Risiken einer Geschäftsaufgabe so hoch wären, dass es für dieses Unternehmen vorteilhafter wäre, eine Vergütung an ein übernehmendes Unternehmen zu zahlen, das versucht, die Geschäftstätigkeit umzustellen, und das die Verantwortung für etwaige in diesem Zusammenhang notwendige Entlassungen übernehmen würde.

9.73. Die Situation könnte sich allerdings anders darstellen, wenn die unrentable Geschäftstätigkeit sonstige Vorteile, z. B. Synergieeffekte mit anderen vom selben Steuerpflichtigen ausgeübten Geschäftstätigkeiten, bringen würde. Es kann auch Situationen geben, in denen eine unrentable Geschäftstätigkeit fortgeführt wird, weil sie dem Konzern als Ganzes Vorteile bringt. In solchen Fällen stellt sich die Frage, ob das Konzernunternehmen, das die unrentable Geschäftstätigkeit fortführt, nach dem Fremdvergleichsgrundsatz von denen, die von der Fortsetzung dieser Geschäftstätigkeit profitieren, eine Vergütung dafür erhalten sollte. Vgl. Kapitel I Abschnitt D.3.

*E.4. Auslagerung einer Geschäftstätigkeit (*outsourcing*)*

9.74. Im Fall der Auslagerung einer Geschäftstätigkeit kann es sein, dass ein Beteiligter von sich aus entscheidet, eine Umstrukturierung vorzunehmen und die damit verbundenen Umstrukturierungskosten zu tragen, weil er sich davon Kosteneinsparungen verspricht. Angenommen, ein Steuerpflichtiger, der in einem Staat mit hohem Kostenniveau Produkte herstellt und verkauft, beschließt, die Produktionstätigkeit in ein verbundenes Unternehmen zu verlagern, das in einem Staat mit niedrigem Kostenniveau angesiedelt ist. Nach der Umstrukturierung wird der Steuerpflichtige die von dem verbundenen Unternehmen hergestellten Produkte kaufen, um sie wie zuvor an fremde Dritte zu verkaufen. Die Umstrukturierung kann für den Steuerpflichtigen mit Umstrukturierungskosten verbunden sein, ihm aber zugleich die Möglichkeit geben, Kosteneinsparungen zu erzielen, weil die künftigen Beschaffungen im Vergleich zu seinen eigenen Fertigungskosten günstiger sind. Unabhängige Unternehmen, die derartige Vereinbarungen über die Auslagerung von Geschäftstätigkeiten treffen, verlangen vom übernehmenden Unternehmen nicht zwangsläufig eine explizite Vergütung, wenn beispielsweise die erwarteten Vorteile für das übertragende Unternehmen höher sind als die Umstrukturierungskosten.[4]

F. Entschädigung des umstrukturierten Unternehmens für die Auflösung oder wesentliche Neuverhandlung bestehender Vereinbarungen

9.75. Abschnitt F beschäftigt sich mit der Frage, ob das umstrukturierte Unternehmen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz bei einer Auflösung oder wesentlichen Neuverhandlung seiner bestehenden Vereinbarungen, die mit der

4. Eine weitere in Abschnitt D.6 von Kapitel I und Abschnitt E von Teil II dieses Kapitels erörterte Frage ist, ob und falls ja, wie durch Standortvorteile bedingte Einsparungen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zwischen den Beteiligten aufgeteilt werden sollten.

Übertragung von etwas Werthaltigem (vgl. vorangegangenen Abschnitt) einhergehen kann, aber nicht muss, eine Vergütung in Form einer Entschädigung erhalten sollte. Für die Zwecke dieses Kapitels ist unter Entschädigung jede Art von Vergütung zu verstehen, die als Ausgleich für Nachteile gezahlt wird, die dem umstrukturierten Unternehmen entstehen, sei es in Form einer Vorauszahlung, einer Beteiligung an den Umstrukturierungskosten, niedrigerer (oder höherer) Einkaufspreise (oder Verkaufspreise) bei den nach der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit durchgeführten Geschäftsvorfällen oder einer anderen Form.

9.76. Auflösungen oder Neuverhandlungen von Vereinbarungen gehen im Allgemeinen mit Veränderungen des Risiko- und Funktionsprofils der Beteiligten einher, was Konsequenzen für die Aufteilung des Gewinnpotenzials zwischen ihnen hat. Zusätzlich können dem umstrukturierten Unternehmen durch die Auflösung oder wesentliche Neuverhandlung vertraglicher Vereinbarungen im Rahmen einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit Nachteile entstehen, wie etwa Umstrukturierungskosten (z. B. Abschreibung von Vermögenswerten oder Kündigung von Arbeitsverträgen), Umstellungskosten (z. B. für die Anpassung der bestehenden betrieblichen Abläufe an veränderte Kundenbedürfnisse) und/oder ein Verlust von Gewinnpotenzial. In solchen Situationen stellt sich die Frage, ob das umstrukturierte Unternehmen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz eine Entschädigung erhalten sollte und falls ja, wie die Höhe einer solchen Entschädigung zu bestimmen wäre.

9.77. Wenn die Auflösung oder Neuverhandlung bestehender Vereinbarungen mit der Übertragung von etwas Werthaltigem einhergeht (so ist beispielsweise die Kündigung eines Vertriebsvertrags manchmal mit einer Übertragung immaterieller Werte verbunden), gelten die Leitlinien in Abschnitt E für die Übertragung von etwas Werthaltigem, während sich dieser Abschnitt damit auseinandersetzt, ob weitere Vergütungen für entstandene Nachteile gerechtfertigt wären.

9.78. Es sollte nicht davon ausgegangen werden, dass bei allen Auflösungen oder wesentlichen Neuverhandlungen von Verträgen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz Anspruch auf eine Entschädigung besteht, da dies von den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls abhängt. Die Prüfung der Frage, ob nach dem Fremdvergleichsgrundsatz eine Entschädigung angebracht wäre, sollte auf der Grundlage der sachgerechten Abgrenzung der vor und nach der Umstrukturierung bestehenden Vereinbarungen (basierend auf den Leitlinien in Abschnitt D.1 von Kapitel I und Abschnitt B.1 dieses Teils) sowie der den Beteiligten realistischerweise zur Verfügung stehenden Alternativen vorgenommen werden.

9.79. Nach sachgerechter Abgrenzung der Umstrukturierungsvereinbarungen und Prüfung der den Beteiligten realistischerweise zur Verfügung stehenden Alternativen sollten die folgenden Aspekte untersucht werden:

- Sieht das Handelsrecht unter den Gegebenheiten des sachgerecht abgegrenzten Falls Entschädigungsansprüche für das umstrukturierte Unternehmen vor (vgl. Abschnitt F.1 weiter unten)?
- Entspricht das Vorhandensein oder Nichtvorhandensein einer Entschädigungsklausel oder ähnlichen Bestimmung (sowie gegebenenfalls der Inhalt einer solchen Klausel) in den Bedingungen der sachgerecht abgegrenzten Vereinbarung dem Fremdvergleichsgrundsatz (vgl. Abschnitt F.2 weiter unten)?
- Welcher Beteiligte sollte letztlich die Kosten tragen, die mit der Entschädigung des durch die Auflösung oder Neuverhandlung der Vereinbarung beeinträchtigten Beteiligten verbunden sind (vgl. Abschnitt F.3 weiter unten)?

F.1. Sieht das Handelsrecht unter den Gegebenheiten des sachgerecht abgegrenzten Falls Entschädigungsansprüche für das umstrukturierte Unternehmen vor?

9.80. Bei der Beurteilung, ob die Bedingungen der Auflösung bzw. Nichtverlängerung einer bestehenden Vereinbarung dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, können mögliche Entschädigungsansprüche, die in den geltenden handelsrechtlichen Vorschriften vorgesehen sind, nützliche Erkenntnisse bringen. Die geltenden handelsrechtlichen Vorschriften oder die Rechtsprechung können nützliche Informationen über die Entschädigungsansprüche sowie die Bedingungen liefern, die im Fall der Auflösung bestimmter Arten von Vereinbarungen, wie z. B. Vertriebsvereinbarungen, zu erwarten sein könnten. Solchen Vorschriften zufolge kann es sein, dass das gekündigte Unternehmen vor Gericht Klage auf Entschädigung erheben kann, unabhängig davon ob diese Möglichkeit im Vertrag vorgesehen ist oder nicht. Wenn die Vertragsparteien ein und demselben multinationalen Konzern angehören, ist es in der Praxis allerdings unwahrscheinlich, dass das gekündigte Unternehmen ein Verfahren gegen sein verbundenes Unternehmen anstrengt, um eine solche Entschädigung einzuklagen, weshalb die Bedingungen der Vertragsauflösung von denen abweichen können, die unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen miteinander vereinbaren würden.

F.2. Entspricht das Vorhandensein oder Nichtvorhandensein einer Entschädigungsklausel oder ähnlichen Bestimmung (sowie gegebenenfalls der Inhalt einer solchen Klausel) in den Bedingungen der sachgerecht abgegrenzten Vereinbarung dem Fremdvergleichsgrundsatz?

9.81. Mit der sachgerechten Abgrenzung des Geschäftsvorfalls wird ermittelt, ob bei Auflösung, Nichtverlängerung oder Neuverhandlung der Vereinbarungen eine Entschädigungsklausel oder -vereinbarung gilt. Ausgangspunkt sollte die Prüfung der Frage sein, ob eine Entschädigungsklausel oder ähnliche Bestimmung für den Fall einer Auflösung, Nichtverlängerung oder Neuverhandlung vorgesehen ist und ob die Bedingungen für die Auflösung, Nichtverlängerung oder Neuverhandlung des Vertrags eingehalten wurden (z. B. in Bezug auf eine gegebenenfalls geltende Kündigungsfrist). Die Untersuchung der Bedingungen des Vertrags, der zwischen den verbundenen Unternehmen geschlossen wurde, dürfte unter dem Gesichtspunkt der Verrechnungspreise allerdings nicht ausreichend sein, da allein die Tatsache, dass ein bestimmter aufgelöster, nicht verlängerter oder neu verhandelter Vertrag ursprünglich keine Entschädigungsklausel oder ähnliche Bestimmung enthielt, nicht zwangsläufig bedeutet, dass dies dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, wie nachstehend erörtert wird.

9.82. Wie unter Ziffer 1.46 dargelegt, gewährleistet bei Geschäftsvorfällen zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen die Divergenz der Interessen der Beteiligten, dass *i)* Vertragsbedingungen vereinbart werden, die den Interessen beider Seiten gerecht werden, *ii)* die Beteiligten üblicherweise bestrebt sind sicherzustellen, dass die jeweils andere Seite die Vertragsbedingungen einhält, 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 jedoch möglicherweise nicht bzw. kann gegebenenfalls in einer Weise überwunden werden, die durch die zwischen den verbundenen Unternehmen bestehende Beziehung erleichtert wird, anstatt ausschließlich oder hauptsächlich durch vertragliche Vereinbarungen. Wenn die Gegebenheiten des Einzelfalls von den schriftlichen Bedingungen der Vereinbarung zwischen den Beteiligten abweichen oder wenn keine schriftlichen Bedingungen existieren, sollte daher das Nichtvorhandensein oder Vorhandensein einer Entschädigungsklausel (und deren Inhalt) aus dem Verhalten der Beteiligten abgeleitet werden. Beispielsweise könnte es sein, dass auf der Grundlage der Gegebenheiten des Einzelfalls und des tatsächlichen Verhaltens der verbundenen Unternehmen festgestellt wird, dass die Laufzeit der Vereinbarung länger ist als im schriftlichen Vertrag festgelegt, womit der gekündigte Beteiligte im Fall einer vorzeitigen Kündigung Anspruch auf Entschädigung hätte.

9.83. Wenn ermittelt wurde, ob eine Entschädigungsklausel zugunsten des umstrukturierten Unternehmens für den Fall der Auflösung, Nichtverlängerung oder wesentlichen Neuverhandlung der Vereinbarungen vorhanden ist, sollte sich die Analyse der Frage zuwenden, ob diese Entschädigungsklausel und ihr Inhalt (bzw. ihr Nichtvorhandensein) fremdvergleichskonform ist. Wenn vergleichbare Daten das Vorhandensein (bzw. Nichtvorhandensein) einer ähnlichen Entschädigungsklausel in einer vergleichbaren Situation bestätigen, kann das Vorhandensein (bzw. Nichtvorhandensein) einer solchen Entschädigungsklausel im konzerninternen Geschäftsvorfall als fremdvergleichskonform betrachtet werden.

9.84. In den Fällen hingegen, in denen sich keine vergleichbaren Daten finden lassen, sollte die Entscheidung darüber, ob die Entschädigungsklausel (bzw. deren Nichtvorhandensein) fremdvergleichskonform ist, die Rechte und sonstigen Vermögenswerte der Beteiligten im Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung sowie ihrer Auflösung oder Neuverhandlung berücksichtigen. Dabei könnte sich auch eine Untersuchung der den Beteiligten realistischerweise zur Verfügung stehenden Alternativen als zweckmäßig erweisen, da es in einigen Situationen sein kann, dass sich einem unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen realistischerweise keine Alternative geboten hätte, die eindeutig attraktiver gewesen wäre, als die Bedingungen der Auflösung bzw. wesentlichen Neuverhandlung des Vertrags zu akzeptieren. Hier sind die Leitlinien in Abschnitt D von Kapitel I sowie die Leitlinien in Abschnitt B dieses Teils zu beachten.

9.85. Für die Prüfung der Frage, ob die Bedingungen einer Vereinbarung im Hinblick auf eine Entschädigungsklausel dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, ist es möglicherweise auch erforderlich, sowohl die Vergütung für die Geschäftsvorfälle, die Gegenstand der Vereinbarung sind, als auch die finanziellen Bedingungen der Auflösung der Vereinbarung zu untersuchen, da beides miteinander zusammenhängen kann. Der Inhalt einer Kündigungsklausel (bzw. deren Nichtvorhandensein) kann in der Tat ein wesentliches Element der Funktionsanalyse der Geschäftsvorfälle und insbesondere der Analyse der von den Beteiligten getragenen Risiken sein und wird deshalb bei der Bestimmung der fremdvergleichskonformen Vergütung der Geschäftsvorfälle zu berücksichtigen sein. Desgleichen wird die Vergütung der Geschäftsvorfälle Auswirkungen darauf haben, ob die Bedingungen der Auflösung der Vereinbarung dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

9.86. Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit können dazu führen, dass Arbeitsverträge von Belegschaftsmitgliedern aufgelöst werden. Diesbezüglich sollten bei der Prüfung, ob die Umstrukturierung unter fremdvergleichskonformen Bedingungen erfolgte, die Gegebenheiten und Umstände im Zusammenhang mit der betreffenden Mitarbeitergruppe vor und nach der Umstrukturierung berücksichtigt werden, darunter die Frage, ob bei der Auf-

lösung der Vereinbarungen zwischen den verbundenen Unternehmen etwas Werthaltiges übertragen wurde und ob beispielsweise die Arbeitsverträge der Mitarbeiter implizite oder explizite vertragliche Beschränkungen (z. B. Wettbewerbsverbotsklauseln) enthielten, was in der Höhe einer etwaigen Entschädigung zum Ausdruck kommen sollte, die dem Beteiligten gezahlt werden sollte, der die betreffenden Tätigkeiten zuvor über diese Mitarbeiter durchführte.

9.87. Eine Situation, die besondere Aufmerksamkeit verdient, ist der Fall, in dem der nunmehr aufgelöste Vertrag von einem der Unternehmen erforderte, eine erhebliche Investition zu tätigen, bei der nur im Fall einer längeren Vertragslaufzeit ein fremdvergleichskonformer Ertrag zu erwarten war. Für die Vertragspartei, die die Investition tätigte, entstand dadurch ein finanzielles Risiko für den Fall einer Vertragskündigung vor Ablauf dieses Zeitraums. Die Höhe dieses Risikos hängt davon ab, ob die Investition stark spezialisiert war oder ob sie (u. U. mit gewissen Anpassungen) auch für andere Kunden genutzt werden konnte. Handelte es sich um ein wesentliches Risiko, wäre es für unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen vernünftig gewesen, dieses Risiko bei der Aushandlung des Vertrags zu berücksichtigen.

9.88. Ein Beispiel dafür wäre ein Fertigungsvertrag zwischen verbundenen Unternehmen, der vom Fertigungsunternehmen verlangt, in eine neue Produktionsstätte zu investieren. Angenommen, das Fertigungsunternehmen kann sich im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses berechtigterweise einen fremdvergleichskonformen Ertrag aus dieser Investition erhoffen, vorausgesetzt der Vertrag bleibt mindestens fünf Jahre bestehen, es werden mindestens × Einheiten pro Jahr produziert und die Vergütung für die Produktionstätigkeit wird auf einer Basis berechnet (z. B. USD/Einheit), bei der effektiv mit einem fremdvergleichskonformen Ertrag aus der Gesamtinvestition in die neue Produktionsstätte zu rechnen ist. Angenommen, nach drei Jahren kündigt das verbundene Unternehmen den Vertrag im Einklang mit den Vertragsbestimmungen im Kontext einer konzernweiten Umstrukturierung der Fertigungstätigkeiten auf. Angenommen, die Produktionsstätte ist hochspezialisiert und dem Fertigungsunternehmen bleibt nach der Kündigung des Vertrags keine andere Wahl, als die Aktiva abzuschreiben.

9.89. Unter fremdvergleichskonformen Bedingungen könnte das Fertigungsunternehmen die mit der Investition verbundenen Risiken durch Folgendes verringern:

- Ergänzung des Vertrags um eine entsprechende Entschädigungsklausel oder Strafbestimmung für den Fall einer vorzeitigen Vertragsauflösung oder um eine Option, die es der investierenden Vertragspartei gestattet, die Investition zu einem festgelegten Preis an die andere Vertragspartei zu übertragen, falls die Investition für erstere aufgrund der vorzeitigen Vertragsauflösung durch letztere nutzlos wird.

- Berücksichtigung des mit der möglichen Vertragsauflösung verbundenen Risikos bei der Bestimmung der Vergütung der durch den Vertrag geregelten Tätigkeiten (z. B. Berücksichtigung des Risikos bei der Bestimmung der Vergütung für die Fertigungsaktivitäten in Fällen, in denen vergleichbare Geschäftsvorfälle zwischen fremden Dritten mit vergleichbaren Risiken ermittelt werden können, etwa durch eine degressive Vergütungsstruktur). In einem solchen Fall akzeptiert die Vertragspartei, die die Investition tätigt, bewusst das Risiko und erhält dafür eine Vergütung; eine gesonderte Entschädigung im Fall der Vertragsauflösung erscheint nicht notwendig.

9.90. Generell ist es nur dann relevant, Maßnahmen zur Minderung des mit der Investition eines Fertigungsunternehmens verbundenen Risikos zu berücksichtigen, wenn das Fertigungsunternehmen dieses Risiko trägt. In der Praxis dürfte bei einer Investition eines verbundenen Unternehmens in eine Produktionsanlage in Fällen, in denen die Fähigkeit des Unternehmens zur Erwirtschaftung von Erträgen gänzlich von einem anderen verbundenen Unternehmen abhängt, eine eingehende Prüfung erforderlich sein, um die Risiken zu bestimmen und festzustellen, wie diese Risiken kontrolliert werden. Wie in Beispiel 2 in Ziffer 1.84 und 1.102 dargelegt, werden in Fällen, in denen signifikante mit der Erwirtschaftung eines Ertrags aus den Fertigungsaktivitäten verbundene Risiken gänzlich von einem anderen Unternehmen kontrolliert werden (das auch über die finanzielle Kapazität verfügt, diese Risiken zu übernehmen), diesem anderen Unternehmen die positiven und negativen Konsequenzen besagter Risiken zugeordnet, einschließlich Unterauslastung, Abschreibungen und Schließungskosten. In diesem Fall sollte das Fertigungsunternehmen die finanziellen Konsequenzen einer vorzeitigen Kündigung nicht zu tragen haben, da es die wirtschaftlich signifikanten Risiken, die zur Stilllegung der Produktionsanlage beitrugen, nicht kontrollierte, und es würde in einem solchen Fall auch nicht von ihm erwartet, Risiken zu mindern, die es in Wirklichkeit nicht übernommen hat.

9.91. Eine ähnliche Frage kann sich stellen, wenn eine der Vertragsparteien Entwicklungsanstrengungen unternommen hat, die in der Anfangsphase zu Verlusten geführt oder nur geringe Erträge erbracht haben, während für den Zeitraum nach der Vertragsauflösung überdurchschnittliche Erträge zu erwarten gewesen wären. In einem solchen Fall müssen die tatsächlichen Vereinbarungen sehr sorgfältig analysiert werden, um zu bestimmen, ob diese Vertragspartei der Sache nach an den Ergebnissen der Entwicklungstätigkeit beteiligt ist oder lediglich akzeptiert hat, erst zu einem späteren Zeitpunkt bezahlt zu werden. Für die Durchführung der Analyse sind die Leitlinien zur Kontrolle des Risikos in Kapitel I Abschnitt D.1.2.1 maßgeblich. Wenn die Vertragspartei die Risiken kontrolliert, dürfte zu erwarten sein, dass sie versucht, sich durch Straf- oder Entschädigungsbestimmungen gegen das Risiko nicht einbringbarer Kosten abzusichern. Wenn die Vertragspartei

dieses Risiko nicht kontrolliert, ist es unwahrscheinlich, dass die Bedingungen fremdvergleichskonform sind.

9.92. In Fällen, in denen die zwischen verbundenen Unternehmen vereinbarten oder auferlegten Bedingungen in Bezug auf die Auflösung, Nichtverlängerung oder wesentliche Neuverhandlung der bestehenden Vereinbarungen von den Bedingungen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

F.3. Welcher Beteiligte sollte letztlich die Kosten tragen, die mit der Entschädigung des durch die Auflösung oder Neuverhandlung der Vereinbarung beeinträchtigten Beteiligten verbunden sind?

9.93. Die Verrechnungspreisanalyse der Fremdvergleichskonformität der Bedingungen der Auflösung oder wesentlichen Neuverhandlung einer Vereinbarung sollte sowohl den Standpunkt des übertragenden Unternehmens als auch den des übernehmenden Unternehmens berücksichtigen. Die Berücksichtigung der Sichtweise des übernehmenden Unternehmens ist wichtig, sowohl um gegebenenfalls die Höhe der fremdvergleichskonformen Entschädigung zu bewerten als auch um zu entscheiden, welcher Beteiligte dafür aufkommen sollte. Es ist nicht möglich, hierauf eine für alle Fälle gültige Antwort zu geben, da dazu jeweils die Gegebenheiten und Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen sind, insbesondere die Rechte und sonstigen Vermögenswerte der Beteiligten, die von den Beteiligten übernommenen Risiken, die wirtschaftlichen Beweggründe für die Vertragsauflösung, die Frage, für welchen bzw. welche Beteiligte die Vertragsauflösung von Vorteil sein dürfte, sowie die Alternativen, die den Beteiligten realistischerweise zur Verfügung stehen. Dies lässt sich folgendermaßen veranschaulichen.

9.94. Angenommen, zwischen zwei verbundenen Unternehmen A und B besteht ein Fertigungsvertrag, der von A gekündigt wird (B ist das Fertigungsunternehmen). Angenommen, A beschließt, ein anderes verbundenes Fertigungsunternehmen C mit der Fertigungstätigkeit zu beauftragen, die zuvor von B wahrgenommen wurde. Wie unter Ziffer 9.78 ausgeführt, sollte nicht davon ausgegangen werden, dass bei allen Auflösungen oder wesentlichen Neuverhandlungen von Verträgen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz ein Anspruch auf Entschädigung besteht. Angenommen, nach den Leitlinien in obigem Abschnitt wird festgestellt, dass B in diesem konkreten Fall unter fremdüblichen Bedingungen in der Lage wäre, eine Entschädigung für die Nachteile zu verlangen, die ihm durch die Kündigung entstehen. Dabei stellt sich die Frage, welcher Beteiligte letztlich für die an B zu entrichtende Entschädigung aufkommen sollte: A (d. h. das Unternehmen, das den Vertrag

kündigt), C (d. h. das Unternehmen, das die zuvor von B wahrgenommene Fertigungstätigkeit übernimmt) oder ein anderes Unternehmen des multinationalen Konzerns, das von der Umstrukturierung profitiert. Die Analyse sollte mit der sachgerechten Abgrenzung der tatsächlichen Geschäftsvorfälle beginnen, die die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit ausmachen, und wirtschaftlich damit zusammenhängende Geschäftsvorfälle mit anderen Unternehmen des multinationalen Konzerns berücksichtigen, die bei der Abgrenzung des konzerninternen Geschäftsvorfalls helfen könnten (vgl. Ziffer 1.36–1.38).

9.95. Es kann Situationen geben, in denen Unternehmen A unter fremdüblichen Bedingungen bereit wäre, die Kosten der Entschädigung zu tragen, z. B. weil es damit rechnet, dass die Kündigung des Vertrags mit B es ihm gestattet, durch die neue Produktionsvereinbarung mit C Kosteneinsparungen zu erzielen, und der Gegenwartswert der erwarteten Kosteneinsparungen höher ist als die zu zahlende Entschädigung.

9.96. Es kann Situationen geben, in denen Unternehmen C bereit wäre, vorab eine Vergütung zu zahlen, um die Rechte an dem Fertigungsvertrag von A zu erhalten, z. B. wenn der Gegenwartswert der durch den neuen Fertigungsvertrag voraussichtlich zu erzielenden Gewinne diese Investition für C rentabel macht.In solchen Fällen kann die Zahlung durch Unternehmen C auf verschiedene Weise erfolgen, z. B. könnte C den Betrag direkt an A entrichten oder A indirekt vergüten, indem es der Entschädigungspflicht von A gegenüber B nachkommt. Es ist auch möglich, dass C eine Zahlung an Unternehmen B tätigt, beispielsweise wenn B über bestimmte Rechte verfügte und von C für die Übertragung dieser Rechte bezahlt wird.

9.97. Es kann ferner Fälle geben, in denen A und C unter fremdüblichen Bedingungen bereit wären, die Kosten der Entschädigung zu teilen. In Fällen, in denen die mit der Umstrukturierung einhergehenden Vorteile einem anderen Unternehmen des multinationalen Konzerns zugutekommen, kann u. U. dieses andere Unternehmen – entweder direkt oder indirekt – die Kosten der Entschädigung tragen.

Teil II: Vergütung für konzerninterne Geschäftsvorfälle nach einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit

A. Umstrukturierung versus Neuaufnahme einer Geschäftstätigkeit

A.1. Allgemeiner Grundsatz: keine unterschiedliche Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes

9.98. Der Fremdvergleichsgrundsatz und diese Leitlinien werden auf Geschäftsvorfälle, die nach einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit stattfinden, nicht anders angewendet und sollten auch nicht anders angewendet werden als auf Geschäftsvorfälle, die bei der Neuaufnahme einer Geschäftstätigkeit entsprechend strukturiert werden. Andernfalls käme es zu Wettbewerbsverzerrungen zwischen bereits bestehenden Unternehmen, die ihre Tätigkeiten umstrukturieren, und neuen Marktteilnehmern, die das gleiche Geschäftsmodell verwirklichen, ohne eine Umstrukturierung vornehmen zu müssen.

9.99. Vergleichbare Situationen müssen gleich behandelt werden, unabhängig davon ob sie auf die Umstrukturierung einer bereits zuvor bestehenden Geschäftstätigkeit zurückzuführen sind oder nicht. Die Auswahl und praktische Anwendung einer geeigneten Verrechnungspreismethode muss auf den wirtschaftlich relevanten Merkmalen des Geschäftsvorfalls beruhen, anhand derer die sachgerechte Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls erfolgt.

9.100. Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit sind jedoch mit Veränderungen verbunden, und der Fremdvergleichsgrundsatz muss nicht nur auf die Geschäftsvorfälle nach der Umstrukturierung angewendet werden, sondern auch auf zusätzliche Geschäftsvorfälle, die die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit ausmachen. Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf diese zusätzlichen Geschäftsvorfälle wird in Teil I dieses Kapitels erörtert.

9.101. Die Vergleichbarkeitsanalyse einer Vereinbarung, die das Resultat einer Umstrukturierung ist, könnte zudem gegenüber der Vergleichbarkeitsanalyse einer Vereinbarung, die bei der Neuaufnahme einer Geschäftstätigkeit ent-

sprechend strukturiert wurde, einige sachverhaltsbezogene Unterschiede aufweisen, wie im Folgenden erörtert wird. Diese sachverhaltsbezogenen Unterschiede wirken sich zwar nicht auf den Fremdvergleichsgrundsatz oder die Art und Weise aus, wie diese Leitlinien zu interpretieren und anzuwenden sind, sie können sich jedoch auf die Vergleichbarkeitsanalyse und damit auf das Ergebnis der Anwendung dieser Leitlinien auswirken. Siehe Abschnitt D zum Vergleich der Situation vor und nach der Umstrukturierung.

A.2. Mögliche sachverhaltsbezogene Unterschiede zwischen aus einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit und vergleichbaren aus der Neuaufnahme einer Geschäftstätigkeit resultierenden Situationen

9.102. Wenn eine Vereinbarung zwischen verbundenen Unternehmen an die Stelle einer bereits bestehenden Vereinbarung tritt (Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit), können sachverhaltsbezogene Unterschiede zwischen der Ausgangslage des umstrukturierten Unternehmens und der Lage eines neu gegründeten Unternehmens bestehen. Manchmal wird die nach der Umstrukturierung geltende Vereinbarung zwischen Beteiligten ausgehandelt, die bereits zuvor vertragliche und kaufmännische Beziehungen unterhielten. In einer solchen Situation kann dies – je nach den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls und insbesondere den Rechten und Pflichten der Beteiligten aufgrund der früheren Vereinbarungen – Einfluss auf die Möglichkeiten haben, über die die Beteiligten realistischerweise bei der Aushandlung der Bedingungen der neuen Vereinbarung verfügen, und damit auch auf die Bedingungen der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit und der nach der Umstrukturierung bestehenden Vereinbarungen (vgl. Ziffer 9.27–9.31 wegen einer Erörterung der realistischerweise zur Verfügung stehenden Alternativen im Zusammenhang mit der Bestimmung der fremdvergleichskonformen Vergütung für die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit als solche). Als Beispiel sei angenommen, dass ein Beteiligter in der Vergangenheit gute Ergebnisse als Eigenhändler erzielt und eine ganze Reihe von Marketing- und Vertriebsfunktionen wahrgenommen hat, wertvolle immaterielle Marketingwerte genutzt und entwickelt und eine Reihe von Risiken im Zusammenhang mit seiner Geschäftstätigkeit übernommen hat, wie z. B. Lagerhaltungsrisiken, Forderungsausfallrisiken und Marktrisiken. Angenommen, sein Vertriebsvertrag wird neu verhandelt und in einen risikoarmen Vertriebsvertrag geändert, dem zufolge er begrenzte Marketingaktivitäten unter der Aufsicht eines ausländischen verbundenen Unternehmens ausübt, begrenzte immaterielle Marketingwerte einsetzt und im Rahmen seiner Beziehung zu dem ausländischen verbundenen Unternehmen und den Kunden begrenzte Risiken übernimmt. In einem solchen Fall befände sich das umstrukturierte Vertriebsunternehmen nicht in derselben Situation wie ein neu gegründetes Vertriebsunternehmen.

9.103. In Fällen, in denen die Beteiligten vor und nach der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit in einer laufenden Geschäftsbeziehung miteinander stehen, besteht zwischen den Bedingungen der Geschäftstätigkeit vor der Umstrukturierung und/oder denen der Umstrukturierung als solcher einerseits und den Bedingungen der nach der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit geltenden Vereinbarungen andererseits möglicherweise eine Wechselwirkung, wie nachstehend in Abschnitt C erörtert.

9.104. Einige Unterschiede zwischen der Ausgangslage des umstrukturierten Unternehmens und der Lage eines neu gegründeten Unternehmens können mit der bereits etablierten Marktpräsenz des umstrukturierten Unternehmens zusammenhängen. Vergleicht man beispielsweise die Situation eines seit Langem bestehenden Eigenhändlers, der in ein risikoarmes Vertriebsunternehmen umgewandelt wird, mit der Situation eines risikoarmen Vertriebsunternehmens, das auf einem Markt tätig wird, auf dem der Konzern zuvor nicht über eine kommerzielle Präsenz verfügte, sind möglicherweise Bemühungen zur Markterschließung vonseiten des neuen Marktteilnehmers erforderlich, die sich für das umstrukturierte Unternehmen erübrigen. Dies kann sich auf die Vergleichbarkeitsanalyse und die Bestimmung der fremdvergleichskonformen Vergütung in den beiden Situationen auswirken.

9.105. Vergleicht man eine Situation, in der ein seit Langem bestehender Eigenhändler in ein risikoarmes Vertriebsunternehmen umgewandelt wird, mit der Situation eines risikoarmen Vertriebsunternehmens, das genauso lange auf dem Markt präsent ist, können ebenfalls Unterschiede bestehen, da der Eigenhändler vor seiner Umstrukturierung bestimmte Funktionen ausgeübt, bestimmte Ausgaben (z. B. Marketingausgaben) getragen, bestimmte Risiken übernommen und zur Entwicklung bestimmter immaterieller Werte beigetragen haben könnte, die das seit Langem bestehende risikoarme Vertriebsunternehmen möglicherweise nicht ausgeübt, getragen oder übernommen hat bzw. zu denen es keinen Beitrag geleistet hat. Es stellt sich die Frage, ob sich solche zusätzlichen Funktionen, Vermögenswerte und Risiken nach dem Fremdvergleichsgrundsatz lediglich auf die Vergütung des Vertriebsunternehmens vor seiner Umwandlung auswirken sollten, ob sie bei der Ermittlung der Vergütung der Übertragungen berücksichtigt werden sollten, die im Zuge der Umwandlung erfolgen (und gegebenenfalls auf welche Art und Weise), ob sie sich auf die Vergütung des umstrukturierten risikoarmen Vertriebsunternehmens auswirken sollten (und gegebenenfalls auf welche Art und Weise) oder ob eine Kombination dieser drei Möglichkeiten sinnvoll ist. Wird beispielsweise festgestellt, dass der Eigenhändler aufgrund seiner Geschäftstätigkeit vor der Umstrukturierung bestimmte immaterielle Werte besitzt, wohingegen dies bei dem seit Langem etablierten risikoarmen Vertriebsunternehmen nicht der Fall ist, kann der Fremdvergleichsgrundsatz erfordern, dass diese immateriellen Werte entweder im Zuge der Umstrukturierung vergütet werden, wenn sie vom Eigenhändler an ein ausländisches

verbundenes Unternehmen übertragen werden, oder bei der Ermittlung der fremdvergleichskonformen Vergütung der Geschäftstätigkeit nach der Umstrukturierung berücksichtigt werden, wenn sie nicht übertragen werden (vgl. Abschnitt E.2 von Teil I weiter oben sowie Kapitel VI).

9.106. Wenn eine Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit die Übertragung von Risiken an ein ausländisches verbundenes Unternehmen beinhaltet, die zuvor von einem Steuerpflichtigen getragen wurden, sollte untersucht werden, ob die Übertragung der Risiken lediglich die künftigen Risiken betrifft, die sich aus der Geschäftstätigkeit nach der Umstrukturierung ergeben, oder auch die Risiken, die zum Zeitpunkt der Umstrukturierung aufgrund der Geschäftstätigkeit vor der Umstrukturierung bestehen, d. h., es kann ein Abgrenzungsproblem vorliegen. Als Beispiel sei angenommen, dass ein Vertriebsunternehmen Forderungsausfallrisiken getragen hat, die es nach seiner Umwandlung in ein risikoarmes Vertriebsunternehmen nicht mehr trägt, und dass das Unternehmen mit einem seit Langem bestehenden risikoarmen Vertriebsunternehmen verglichen wird, das nie selbst Forderungsausfallrisiken getragen hat. Für den Vergleich der beiden Situationen kann es wichtig sein, auf Basis von Kapitel I Abschnitt D.1.2.1 zu untersuchen, ob das durch die Umstrukturierung entstehende risikoarme Vertriebsunternehmen die Forderungsausfallrisiken, die vor der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit entstanden sind, als es noch als Eigenhändler tätig war, weiterhin trägt oder ob sämtliche Forderungsausfallrisiken, einschließlich derjenigen, die zum Zeitpunkt der Umstrukturierung bestanden, übertragen wurden.

9.107. Die gleichen Anmerkungen und Fragen gelten für andere Formen von Umstrukturierungen, darunter andere Formen der Umstrukturierung von Vertriebsaktivitäten ebenso wie Umstrukturierungen von Fertigungstätigkeiten, Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten oder anderen Dienstleistungstätigkeiten.

B. Anwendung auf Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit: Auswahl und Anwendung einer Verrechnungspreismethode für die konzerninternen Geschäftsvorfälle nach einer Umstrukturierung

9.108. Die Auswahl und Anwendung einer Verrechnungspreismethode für die konzerninternen Geschäftsvorfälle nach einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit muss auf der Analyse der wirtschaftlich relevanten Merkmale des sachgerecht abgegrenzten konzerninternen Geschäftsvorfalls beruhen. Es ist wesentlich zu verstehen, welche Funktionen, Vermögenswerte und Risiken mit den Geschäftsvorfällen nach der Umstrukturierung verbunden sind und von welchem Beteiligten sie ausgeübt, genutzt bzw. übernommen werden. Hierfür müssen Informationen über die Funktionen, Vermögenswerte und Risiken beider an einem Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen zur

Verfügung stehen, z. B. des umstrukturierten Unternehmens und des ausländischen verbundenen Unternehmens, mit dem es in Geschäftsbeziehungen steht. Die Analyse sollte über die bloße Bezeichnung des umstrukturierten Unternehmens hinausgehen, da bei einem Unternehmen, das als „Kommissionär" oder „risikoarmes Vertriebsunternehmen" bezeichnet wird, manchmal festzustellen ist, dass es wertvolle inländische immaterielle Werte besitzt und weiterhin erhebliche Marktrisiken trägt, und bei einem Unternehmen, das als „Auftragsfertiger" bezeichnet wird, manchmal festzustellen ist, dass es erhebliche Entwicklungstätigkeiten betreibt oder einzigartige immaterielle Werte besitzt und nutzt. Besondere Aufmerksamkeit sollte sich in Situationen nach einer Umstrukturierung auf die Ermittlung der wertvollen immateriellen Werte und der wirtschaftlich signifikanten Risiken richten, die effektiv beim umstrukturierten Unternehmen verbleiben (gegebenenfalls einschließlich inländischer nicht geschützter immaterieller Werte); gleiches gilt für die Frage, ob diese Aufteilung immaterieller Werte und Risiken dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Die Form der Vergütung kann keine unangemessenen Risikozuordnungen bedingen. Es ist die Klärung der Frage, wie die Beteiligten die Risiken tatsächlich kontrollieren und ob sie über die finanzielle Kapazität verfügen, die Risiken zu übernehmen, wie in den Leitlinien für die Risikoanalyse in Kapitel I dargelegt, die ausschlaggebend für die Bestimmung der Risikoübernahme durch die Beteiligten und folglich die Auswahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode ist. Fragen bezüglich der Risiken und der immateriellen Werte werden in Teil I dieses Kapitels erörtert.

9.109. Die nach einer Umstrukturierung geltenden Vereinbarungen können im Hinblick auf die Ermittlung potenzieller Vergleichswerte gewisse Herausforderungen mit sich bringen, wenn mit der Umstrukturierung ein Geschäftsmodell umgesetzt wird, das zwischen unabhängigen Unternehmen so kaum anzutreffen ist. Es gilt darauf hinzuweisen, dass die bloße Tatsache, dass eine bestimmte Art von Vereinbarung zwischen unabhängigen Unternehmen nicht zu beobachten ist, für sich genommen weder bedeutet, dass sie nicht fremdvergleichskonform ist, noch dass sie in kaufmännischer Hinsicht irrational wäre. Des Weiteren sollte alles getan werden, um den Preis für die Umstrukturierungsgeschäftsvorfälle nach sachgerechter Abgrenzung gemäß dem Fremdvergleichsgrundsatz zu bestimmen.

9.110. Es gibt Fälle, in denen Vergleichswerte (einschließlich interner Vergleichswerte) verfügbar sind, wobei jedoch möglicherweise Vergleichbarkeitsanpassungen vorzunehmen sind. Ein Beispiel für eine mögliche Anwendung der Preisvergleichsmethode wäre der Fall, in dem ein Unternehmen erworben wird, das bisher selbstständig Geschäfte mit dem multinationalen Konzern getätigt hat, und auf den Erwerb dieses Unternehmens eine Umstrukturierung der nunmehr konzerninternen Geschäftsvorgänge folgt. Vorbehaltlich einer Prüfung der fünf wirtschaftlich relevanten Merkmale oder

Vergleichbarkeitsfaktoren sowie des möglichen Effekts der Tatsache, dass die konzerninternen Geschäftsvorfälle und die Fremdgeschäftsvorfälle zu verschiedenen Zeitpunkten stattfinden, könnte es sein, dass sich die Bedingungen der Fremdgeschäftsvorfälle vor dem Erwerb des Unternehmens für einen Preisvergleich mit den konzerninternen Geschäftsvorfällen nach dessen Erwerb nutzen lassen. Selbst wenn die Bedingungen der Geschäftsvorfälle geändert werden, könnte es je nach den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls möglich sein, Anpassungen zur Berücksichtigung der Übertragung von Funktionen, Vermögenswerten und/oder Risiken vorzunehmen, die im Zuge der Umstrukturierung erfolgt ist. So ließe sich beispielsweise eine Vergleichbarkeitsanpassung durchführen, um der Tatsache Rechnung zu tragen, dass ein anderes Unternehmen das Forderungsausfallrisiko übernimmt.

9.111. Ein weiteres Beispiel für eine mögliche Anwendung der Preisvergleichsmethode wäre der Fall, dass unabhängige Unternehmen Fertigungs-, Vertriebs- oder Dienstleistungstätigkeiten anbieten, die mit denen der umstrukturierten Tochtergesellschaft vergleichbar sind. Angesichts der aktuellen Entwicklung hin zur Auslagerung von Geschäftstätigkeiten könnte es in bestimmten Fällen möglich sein, im Zusammenhang mit der Auslagerung bestimmter Tätigkeiten stattfindende Geschäftsvorfälle zwischen unabhängigen Unternehmen zu finden, die als Grundlage für die Anwendung der Preisvergleichsmethode dienen können, um die fremdübliche Vergütung für konzerninterne Geschäftsvorfälle nach einer Umstrukturierung zu ermitteln. Dies ist natürlich an die Bedingung geknüpft, dass die im Zusammenhang mit der Auslagerung von Tätigkeiten stattfindenden Geschäftsvorfälle als Fremdgeschäftsvorfälle betrachtet werden können und die Prüfung der fünf wirtschaftlich relevanten Merkmale oder Vergleichbarkeitsfaktoren mit hinreichender Sicherheit ergibt, dass entweder kein wesentlicher Unterschied zwischen den Bedingungen der im Zusammenhang mit der Auslagerung der Tätigkeiten stattfindenden Fremdgeschäftsvorfälle und den Bedingungen der konzerninternen Geschäftsvorfälle nach der Umstrukturierung besteht oder dass hinreichend verlässliche Anpassungen vorgenommen werden können (und tatsächlich vorgenommen werden), um solche Unterschiede zu beseitigen.

9.112. Immer wenn Vergleichswerte herangezogen werden, muss sichergestellt werden, dass eine Vergleichbarkeitsanalyse der konzerninternen Geschäftsvorfälle und der Fremdgeschäftsvorfälle durchgeführt wird, um gegebenenfalls vorhandene wesentliche Unterschiede zwischen den konzerninternen Geschäftsvorfällen und den Fremdgeschäftsvorfällen zu ermitteln und – sofern erforderlich und möglich – entsprechende Anpassungen vorzunehmen. Insbesondere kann die Vergleichbarkeitsanalyse aufzeigen, dass das umstrukturierte Unternehmen weiterhin wertvolle und bedeutende Funktionen erfüllt und/oder dass inländische immaterielle Werte und/oder wirtschaftlich signifikante Risiken vorhanden sind, die nach der Umstrukturierung bei diesem Unternehmen (der sog. „Stripped Entity“) verbleiben, die in den

herangezogenen Vergleichsunternehmen jedoch nicht festzustellen sind. Vgl. Abschnitt A zu möglichen Unterschieden zwischen umstrukturierten Geschäftstätigkeiten und der Neuaufnahme einer Geschäftstätigkeit.

9.113. Die Ermittlung potenzieller Vergleichsgeschäftsvorfälle muss mit dem Ziel erfolgen, die unter den Umständen des Einzelfalls jeweils verlässlichsten Vergleichswerte zu finden, wobei den Einschränkungen Rechnung getragen werden sollte, die im Hinblick auf die Verfügbarkeit von Informationen und die damit verbundenen Befolgungskosten bestehen können (vgl. Ziffer 3.2 und 3.80). Es wird anerkannt, dass die Daten nicht immer vollkommen sein können. Auch gibt es Fälle, in denen sich keine Vergleichswerte finden lassen, beispielsweise wenn die Umstrukturierung dazu führt, dass integrierte Funktionen in einer Art und Weise auf mehrere Konzernunternehmen aufgeteilt werden, die zwischen fremden Dritten nicht anzutreffen ist. Das bedeutet nicht zwangsläufig, dass die Bedingungen des sachgerecht abgegrenzten konzerninternen Geschäftsvorfalls nicht fremdvergleichskonform sind. Ungeachtet der Schwierigkeiten, die sich bei der Suche nach Vergleichswerten ergeben können, muss eine vernünftige Lösung für alle Verrechnungspreisfälle gefunden werden. Nach Ziffer 2.2 sollte die Wahl der unter den Umständen des Einzelfalls am besten geeigneten Verrechnungspreismethode selbst in Fällen, in denen Vergleichswerte schwer zu finden und unvollkommen sind, mit der Art des konzerninternen Geschäftsvorfalls in Einklang stehen, die im Einzelnen durch eine Funktionsanalyse bestimmt wird.

C. Zusammenhang zwischen der Vergütung für die Umstrukturierung und der Vergütung nach der Umstrukturierung

9.114. In manchen Fällen kann zwischen der Vergütung für die Umstrukturierung und der fremdvergleichskonformen Vergütung für die Geschäftstätigkeiten nach der Umstrukturierung eine erhebliche Wechselbeziehung bestehen. Dies kann der Fall sein, wenn ein Steuerpflichtiger Geschäftstätigkeiten an ein verbundenes Unternehmen veräußert, mit dem er dann im Rahmen dieser Tätigkeiten in einer Geschäftsbeziehung steht. Ein Beispiel für eine solche Wechselwirkung findet sich in Ziffer 9.74 zur Auslagerung von Geschäftstätigkeiten.

9.115. Ein weiteres Beispiel wäre ein als Fertigungs- und Vertriebsunternehmen tätiger Steuerpflichtiger, der seine Geschäftstätigkeit umstrukturiert, indem er seine Vertriebstätigkeiten an ein ausländisches verbundenes Unternehmen veräußert, an das er künftig die von ihm gefertigten Güter verkauft. Das ausländische verbundene Unternehmen dürfte erwarten, dass es mit seiner Investition in den Erwerb und die Ausübung der Vertriebstätigkeit einen fremdüblichen Ertrag erzielen kann. In diesem Fall könnte der Steuerpflichtige mit dem ausländischen verbundenen Unternehmen vereinbaren, auf eine – nach

dem Fremdvergleichsgrundsatz gegebenenfalls zu entrichtende – vollständige oder teilweise Vorabvergütung für die Geschäftstätigkeit zu verzichten, um stattdessen im Zeitverlauf einen vergleichbaren finanziellen Vorteil erhalten, indem er die von ihm gefertigten Güter zu höheren Preisen an das ausländische verbundene Unternehmen verkauft, als letzteres akzeptieren würde, wenn eine Vorabvergütung erfolgt wäre. Alternativ dazu könnten die Beteiligten vereinbaren, eine Vorabvergütung für die Umstrukturierung festzulegen, die zum Teil dadurch ausgeglichen wird, dass für die gefertigten Waren niedrigere zukünftige Verrechnungspreise vereinbart werden, als unter anderen Umständen festgelegt worden wären. Vgl. Teil I dieses Kapitels wegen einer Erörterung von Fällen, in denen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz eine Vergütung für die Umstrukturierung als solche zu zahlen ist.

9.116. Anders ausgedrückt haben der Steuerpflichtige und das ausländische verbundene Unternehmen in diesem Fall, in dem der Steuerpflichtige als Zulieferer des ausländischen verbundenen Unternehmens eine bestehende Geschäftsbeziehung mit diesem Unternehmen fortsetzt, das seinerseits die zuvor durch den Steuerpflichtigen ausgeübte Tätigkeit fortführt, die Möglichkeit, durch diese Geschäftsbeziehung wirtschaftliche und geschäftliche Vorteile zu erlangen (z. B. in Form des Verkaufspreises für die Waren), die beispielsweise erklären können, weshalb von einer Vergütung in Form einer Vorabzahlung für die Übertragung der Geschäftstätigkeit abgesehen wird oder weshalb der künftige Verrechnungspreis für die Produkte möglicherweise von den Preisen abweicht, die ohne Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit vereinbart worden wären. In der Praxis kann es jedoch schwierig sein, eine entsprechende Geschäftsbeziehung zu strukturieren und zu überwachen. Es steht den Steuerpflichtigen zwar frei, die Form der Vergütung – vorab oder zeitlich gestreckt – zu wählen, die Steuerverwaltungen werden bei der Prüfung solcher Vereinbarungen jedoch wissen wollen, wie sich eine gegebenenfalls fehlende Vergütung für die Umstrukturierung als solche auf die Vergütung für die Geschäftstätigkeit nach der Umstrukturierung ausgewirkt hat. Insbesondere würde die Steuerverwaltung in einem solchen Fall die Gesamtheit der Vereinbarungen untersuchen wollen und dabei eine separate Beurteilung der fremdvergleichskonformen Vergütung für die Umstrukturierung und für die Geschäftsvorfälle nach der Umstrukturierung anfordern.

D. Vergleich der Situation vor und nach der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit

9.117. Eine wichtige Frage ist, welche Bedeutung gegebenenfalls dem Vergleich der Gewinne zukommt, die ein an einem konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligtes Unternehmen vor und nach der Umstrukturierung tatsächlich erzielt hat bzw. erzielt. Insbesondere stellt sich die Frage, ob es sachgerecht wäre, die Gewinne eines umstrukturierten Unternehmens nach

der Umstrukturierung anhand seiner Gewinne vor der Umstrukturierung zu ermitteln, berichtigt um die Wirkung der Übertragung bzw. der Aufgabe bestimmter Funktionen, Vermögenswerte und Risiken.[5]

9.118. Ein wesentliches Problem solcher Vorher-Nachher-Vergleiche ist, dass ein Vergleich der Gewinne aus den konzerninternen Geschäftsvorfällen nach der Umstrukturierung mit den Gewinnen aus den konzerninternen Geschäftsvorfällen vor der Umstrukturierung nicht ausreicht, da Artikel 9 des OECD-Musterabkommens einen Vergleich mit Fremdgeschäftsvorfällen vorsieht. Vergleiche von konzerninternen Geschäftsvorfällen eines Steuerpflichtigen mit anderen konzerninternen Geschäftsvorfällen sind für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes unerheblich und sollten daher weder von der Steuerverwaltung als Grundlage für eine Verrechnungspreiskorrektur noch von einem Steuerpflichtigen zur Rechtfertigung seiner Verrechnungspreispolitik verwendet werden.

9.119. Ein weiteres Problem im Hinblick auf Vorher-Nachher-Vergleiche ist die voraussichtliche Schwierigkeit, den Korb von Funktionen, Vermögenswerten und Risiken zu bewerten, den das umstrukturierte Unternehmen aufgegeben hat, wobei zu berücksichtigen ist, dass diese Funktionen, Vermögenswerte und Risiken nicht immer an einen anderen Beteiligten übertragen werden.

9.120. Allerdings können Vorher-Nachher-Vergleiche im Fall von Umstrukturierungen dabei helfen, die Umstrukturierung als solche zu verstehen, und Teil einer Vorher-Nachher-Vergleichbarkeitsanalyse (einschließlich Funktionsanalyse) sein, die es ermöglicht, die Veränderungen zu verstehen, auf die die Änderungen in der Aufteilung der Gewinne/Verluste zwischen den Beteiligten zurückzuführen sind. Tatsächlich können Informationen über die vor der Umstrukturierung bestehenden Vereinbarungen und über die Bedingungen der Umstrukturierung als solche von wesentlicher Bedeutung sein, um den Kontext zu verstehen, in dem die Vereinbarungen für die Zeit nach der Umstrukturierung geschlossen wurden, und um zu beurteilen, ob diese Vereinbarungen dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Sie können ferner Aufschluss über die Alternativen geben, die dem umstrukturierten Unternehmen realistischerweise zur Verfügung standen.[6]

---

5. Dies ist eine andere Frage als die des Gewinnpotenzials, die in Teil I dieses Kapitels erörtert wird.
6. Vgl. Ziffer 9.27–9.31 wegen einer Erörterung der realistischerweise zur Verfügung stehenden Alternativen; vgl. auch Ziffer 9.102–9.106 wegen einer Erörterung möglicher sachverhaltsbezogener Unterschiede zwischen Situationen, die aus einer Umstrukturierung resultieren, und vergleichbaren Situationen, die sich aus der Neuaufnahme einer Geschäftstätigkeit ergeben, sowie der Art und Weise, wie sich solche Unterschiede auf die den Beteiligten bei der Aushandlung der Bedingungen der neuen Vereinbarung realistischerweise zur Verfügung stehenden Optionen

9.121. Die Analyse der Geschäftstätigkeit vor und nach der Umstrukturierung kann ergeben, dass zwar einige Funktionen, Vermögenswerte und Risiken übertragen wurden, andere Funktionen jedoch möglicherweise nach wie vor durch die Stripped Entity, ausgeübt werden. Ein typische Beispiel hierfür ist, dass dem Unternehmen im Rahmen der Umstrukturierung vorgeblich immaterielle Werte oder Risiken abgenommen werden (*stripped*), dass das Unternehmen nach der Umstrukturierung aber weiterhin einige oder alle der zuvor von ihm ausgeübten Funktionen wahrnimmt. Allerdings übt es diese Funktionen nach der Umstrukturierung auf Vertragsbasis für ein ausländisches verbundenes Unternehmen aus. Mit der sachgerechten Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls zwischen dem ausländischen verbundenen Unternehmen und der Stripped Entity werden die tatsächlichen kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen ihnen ermittelt und die Frage geklärt, ob die Vertragsbedingungen mit dem Verhalten der Beteiligten und den anderen Gegebenheiten des Einzelfalls in Einklang stehen. Die fremdvergleichskonforme Vergütung der einzelnen Beteiligten sollte den tatsächlich von ihnen ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerten und übernommenen Risiken nach der Umstrukturierung entsprechen.

9.122. Angenommen, ein multinationaler Konzern fertigt und vertreibt Produkte, deren Wert nicht durch ihre technischen Merkmale, sondern durch den Wiedererkennungswert der Marke bei den Konsumenten bestimmt wird.[7] Der multinationale Konzern will sich von der Konkurrenz absetzen, indem er durch eine sorgfältig konzipierte, kostenträchtige Marketingstrategie hochwertige Marken aufbaut. Das Eigentum an den Markenzeichen, Firmennamen und anderen immateriellen Werten, die zu der Marke gehören, liegt bei Unternehmen A in Staat A, und Unternehmen A übernimmt die Risiken im Zusammenhang mit dem Eigentum an diesen immateriellen Werten sowie deren Entwicklung und Verwertung. Entwicklung, Pflege und Umsetzung einer weltweiten Marketingstrategie sind die wichtigsten Werttreiber des multinationalen Konzerns und werden von 125 Beschäftigten in der Zentrale von Unternehmen A wahrgenommen. Der Wert der immateriellen Werte bedingt einen hohen Endverbraucherpreis der Produkte. Die Zentralverwaltung von Unternehmen A erbringt zudem zentrale Dienstleistungen für die Konzernunternehmen (z. B. im Personal-, Rechts- und Steuerwesen). Die Produkte werden von Konzernunternehmen gefertigt, die Auftragsfertigungsvereinbarungen mit Unternehmen A geschlossen haben. Der Vertrieb erfolgt durch Konzernunternehmen, die die Produkte von Unternehmen A erwerben. Die Erträge von Unternehmen A – nach Entrichtung einer fremdüblichen Vergütung an die Auftragsfertigungs- und die

---

und damit auf die Bedingungen der Umstrukturierung und/oder der nach der Umstrukturierung bestehenden Vereinbarungen auswirken können.

7. Vgl. Ziffer 6.23 wegen einer Erläuterung des Begriffs „Marke“.

Vertriebsunternehmen – werden als Vergütung für die immateriellen Werte, Marketingtätigkeiten und zentralen Dienstleistungen von Unternehmen A betrachtet.

9.123. Dann erfolgt eine Umstrukturierung. Das rechtliche Eigentum an den Markenzeichen, Firmennamen und anderen immateriellen Werten, die zu der Marke gehören, wird von Unternehmen A gegen eine einmalige Zahlung an ein neu gegründetes KonzernUnternehmen Z in Staat Z übertragen. Nach der Umstrukturierung erhält Unternehmen A für die von ihm für Unternehmen Z und die übrigen Konzernunternehmen erbrachten Dienstleistungen eine Vergütung auf Cost-Plus-Basis (Kostenaufschlagsmethode). Die an die verbundenen Auftragsfertigungs- und Vertriebsunternehmen gezahlten Vergütungen bleiben unverändert. Der nach Entrichtung der Vergütungen für die Auftragsfertigungs- und Vertriebsunternehmen sowie für die zentralen Dienstleistungen von Unternehmen A verbleibende Gewinn wird an Unternehmen Z ausgezahlt. Die sachgerechte Abgrenzung der Geschäftsvorfälle vor und nach der Umstrukturierung ergibt Folgendes:

- Unternehmen Z wird von einer inländischen Treuhandgesellschaft verwaltet. Es verfügt nicht über Mitarbeiter (Beschäftigte oder Direktoren), die die Fähigkeit zur Ausübung von Kontrollfunktionen in Bezug auf die Risiken im Zusammenhang mit dem Eigentum an den Markenzeichen, Firmennamen oder sonstigen immateriellen Werten, die zu der Marke gehören, oder deren strategischer Entwicklung besitzen und diese Kontrollfunktionen tatsächlich ausüben würden. Es besitzt zudem nicht die finanzielle Kapazität, diese Risiken zu übernehmen.
- Hochrangige Vertreter der Zentrale von Unternehmen A reisen einmal jährlich in Staat Z, um die für den Betrieb von Unternehmen Z erforderlichen strategischen Entscheidungen formell zu validieren. Diese Entscheidungen werden von der Zentrale von Unternehmen A in Staat A vorbereitet, bevor die Sitzungen in Staat Z stattfinden. Der multinationale Konzern betrachtet diese Tätigkeiten als Dienstleistungen, die von der Zentrale von Unternehmen A für Unternehmen Z erbracht werden. Diese Tätigkeiten der strategischen Entscheidungsfindung werden genauso wie die zentralen Dienstleistungen (z. B. Personal-, Rechts- und Steuerwesen) nach der Kostenaufschlagsmethode vergütet.
- Entwicklung, Pflege und Umsetzung der weltweiten Marketingstrategie werden nach wie vor von denselben Beschäftigten in der Zentrale von Unternehmen A wahrgenommen und nach der Kostenaufschlagsmethode vergütet.

9.124. Diese Feststellungen lassen den Schluss zu, dass Unternehmen A weiterhin dieselben Funktionen ausübt und dieselben Risiken übernimmt wie

vor der Umstrukturierung. Insbesondere verfügt Unternehmen A weiterhin über die Fähigkeit zur Ausübung von Kontrollfunktionen im Zusammenhang mit dem Risiko der Verwertung der immateriellen Werte und übt diese Funktionen tatsächlich aus. Es übt zudem weiterhin die Funktionen aus, die mit der Entwicklung, Pflege und Umsetzung der weltweiten Marketingstrategie zusammenhängen. Unternehmen Z verfügt über keine Fähigkeiten zur Ausübung von Kontrollfunktionen und übt die zur Übernahme der mit den immateriellen Werten zusammenhängenden Risiken erforderlichen Kontrollfunktionen tatsächlich nicht aus. Dementsprechend kann die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalls nach der Umstrukturierung zu dem Schluss führen, dass es sich hier der Sache nach nicht um eine Umstrukturierung zur Zentralisierung der Verwaltung immaterieller Werte, sondern um eine Finanzierungsvereinbarung zwischen Unternehmen A und Unternehmen Z handelt. Möglicherweise muss eine Beurteilung der kaufmännischen Rationalität des Geschäftsvorfalls auf der Grundlage von Kapitel I Abschnitt D.2 unter Berücksichtigung der kompletten Gegebenheiten und Umstände des Geschäftsvorfalls durchgeführt werden.[8]

9.125. Es wird auch Fälle geben, in denen Vorher-Nachher-Vergleiche angestellt werden können, weil es sich bei den Geschäftsvorfällen vor der Umstrukturierung nicht um konzerninterne Geschäftsvorfälle handelte, z. B. wenn die Umstrukturierung nach einem Unternehmenserwerb erfolgte und wenn verlässliche Anpassungen vorgenommen werden können, um den Unterschieden zwischen den Fremdgeschäftsvorfällen vor der Umstrukturierung und den konzerninternen Geschäftsvorfällen nach der Umstrukturierung Rechnung zu tragen. Vgl. das Beispiel unter Ziffer 9.110. Ob solche Fremdgeschäftsvorfälle verlässliche Vergleichswerte liefern, ist anhand von Ziffer 3.2 zu beurteilen.

E. Standortvorteile

9.126. Standortvorteile können von einem multinationalen Konzern erzielt werden, der einen Teil seiner Geschäftstätigkeiten an einen Ort verlagert, an dem die Kosten (z. B. Arbeitskosten, Immobilienkosten usw.) niedriger sind als an dem Ort, an dem die Geschäftstätigkeiten ursprünglich ausgeübt wurden, wobei es die möglicherweise mit der Verlagerung verbundenen Kosten zu berücksichtigen gilt (z. B. Kosten im Zusammenhang mit der Schließung des bestehenden Betriebs, möglicherweise höhere Infrastrukturkosten am neuen Standort, möglicherweise höhere Transportkosten, wenn der neue Betrieb in größerer Entfernung vom Markt liegt, Ausbildungskosten von Arbeitskräften vor Ort usw.). Wird eine Geschäftsstrategie, die auf die Erzielung von Standort-

8. Dies gilt ungeachtet möglicherweise anzuwendender allgemeiner Missbrauchsbekämpfungsvorschriften und der Frage, wo sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung von Unternehmen Z befindet.

vorteilen ausgerichtet ist, als geschäftliche Begründung für eine Umstrukturierung angeführt, so ist die Erörterung in Kapitel I Abschnitt D.1.5 zu beachten.

9.127. Werden nach einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit signifikante Standortvorteile erzielt, stellt sich die Frage, ob – und gegebenenfalls wie – die Standortvorteile zwischen den Beteiligten aufgeteilt werden sollten. Hier sind die Leitlinien in Kapitel I Abschnitt D.6 zu beachten.

9.128. Nehmen wir das Beispiel eines Unternehmens, das Markenkleidung entwirft, herstellt und vertreibt. Angenommen, der Produktionsprozess ist unkompliziert und der Markenname ist bekannt und stellt einen äußerst wertvollen immateriellen Wert dar. Angenommen, das Unternehmen ist in Staat A niedergelassen, wo die Arbeitskosten hoch sind, und es beschließt, seine Fertigungstätigkeiten in Staat A einzustellen und in eine Tochtergesellschaft in Staat B zu verlagern, wo die Arbeitskosten deutlich niedriger sind. Das Unternehmen in Staat A behält die Rechte an dem Markennamen und entwirft weiterhin die Bekleidungsartikel. Nach der Umstrukturierung werden die Bekleidungsartikel im Rahmen einer Auftragsfertigungsvereinbarung von der Tochtergesellschaft in Staat B hergestellt. Die Vereinbarung beinhaltet weder die Nutzung wesentlicher immaterieller Werte, die sich im Besitz der Tochtergesellschaft befinden oder an diese lizenziert sind, noch die Übernahme signifikanter Risiken durch die Tochtergesellschaft in Staat B. Nach der Fertigung durch die Tochtergesellschaft in Staat B werden die Bekleidungsartikel an das Unternehmen in Staat A verkauft, das sie wiederum an fremde Dritte weiterverkauft. Angenommen, diese Umstrukturierung ermöglicht es dem Konzern, der sich aus dem Unternehmen in Staat A und seiner Tochtergesellschaft in Staat B zusammensetzt, signifikante Standortvorteile zu erzielen. Es stellt sich die Frage, ob die Standortvorteile dem Unternehmen in Staat A, seiner Tochtergesellschaft in Staat B oder beiden (und gegebenenfalls in welchem Verhältnis) zuzuordnen sind.

9.129. In einem solchen Beispiel ist es in Anbetracht dessen, dass die ausgelagerte Geschäftstätigkeit starker Konkurrenz unterliegt, wahrscheinlich, dass das Unternehmen in Staat A realistischerweise die Option hat, entweder die Tochtergesellschaft in Staat B oder ein konzernexternes Fertigungsunternehmen zu nutzen. Infolgedessen dürfte es möglich sein, Vergleichsdaten zu finden, um die fremdüblichen Bedingungen zu ermitteln, unter denen ein konzernexterner Dritter bereit wäre, Bekleidungsartikel für das Unternehmen herzustellen. In einem solchen Fall würde einem auf Auftragsbasis tätigen Fertigungsunternehmen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz im Allgemeinen allenfalls ein sehr geringer Teil der Standortvorteile zufallen. Andernfalls befände sich das verbundene Fertigungsunternehmen in einer anderen Lage als ein unabhängiges Fertigungsunternehmen, was dem Fremdvergleichsgrundsatz widersprechen würde.

9.130. Als weiteres Beispiel sei angenommen, dass ein Unternehmen in Staat X hochspezialisierte und qualitativ hochwertige Ingenieurleistungen für unabhängige Kunden erbringt. Das Entgelt, das es seinen unabhängigen Kunden berechnet, basiert auf einem festen Stundensatz, der dem Satz entspricht, den seine Wettbewerber für gleichartige Dienstleistungen auf demselben Markt in Rechnung stellen. Es sei angenommen, dass die Löhne für qualifizierte Ingenieure in Staat X hoch sind. Das Unternehmen vergibt in der Folge einen großen Teil seiner Ingenieurarbeiten über Unteraufträge an eine neue Tochtergesellschaft in Staat Y. Die Tochtergesellschaft in Staat Y beschäftigt ebenso qualifizierte Ingenieure wie die in Staat X zu wesentlich niedrigeren Löhnen, wodurch dem Konzern, der sich aus dem Unternehmen und seiner Tochtergesellschaft zusammensetzt, beträchtliche Standortvorteile entstehen. Die Kunden stehen weiterhin in einer unmittelbaren Geschäftsbeziehung mit dem Unternehmen in Staat X und sind sich der Vereinbarung über die Unterauftragsvergabe nicht unbedingt bewusst. Eine Zeit lang kann das bekannte Unternehmen in Staat X für seine Dienstleistungen trotz der deutlich gesunkenen Ingenieurkosten weiterhin den ursprünglichen Stundensatz berechnen. Nach einiger Zeit ist es jedoch aufgrund von Wettbewerbsdruck gezwungen, seinen Stundensatz zu senken (auf einen Betrag, der es dem Unternehmen in Staat X nicht ermöglichen würde, die Löhne für qualifizierte Ingenieure in Staat X zu decken, der aber immer noch vorteilhaft ist, wenn die betreffenden Dienstleistungen durch qualifizierte Ingenieure in Staat Y erbracht werden). Ein Teil der Standortvorteile wird an die Kunden weitergegeben. Auch in diesem Fall stellt sich die Frage, welchem oder welchen Beteiligten innerhalb des multinationalen Konzerns nach dem Fremdvergleichsgrundsatz der Teil der Standortvorteile zugeordnet werden sollte, der nicht an die Kunden weitergegeben wird: der Tochtergesellschaft in Staat Y, dem Unternehmen in Staat X oder beiden (sowie gegebenenfalls in welchem Verhältnis).

9.131. Bei der Bestimmung, welchem oder welchen Beteiligten nach dem Fremdvergleichsgrundsatz die Standortvorteile zugeordnet werden sollten, ist es wichtig, die Funktionen, Risiken und Vermögenswerte der Beteiligten sowie die ihnen realistischerweise zur Verfügung stehenden Alternativen zu berücksichtigen. In diesem Beispiel sei angenommen, dass eine starke Nachfrage nach der Art von Ingenieurleistungen herrscht, die das Unternehmen in Staat X anbietet. Ferner sei angenommen, dass die Tochtergesellschaft in Staat Y das einzige an einem Standort mit niedrigerem Kostenniveau tätige Unternehmen ist, das in der Lage ist, diese Dienstleistungen mit dem erforderlichen Qualitätsstandard zu erbringen, und dass Unternehmen Y preislichem Wettbewerbsdruck standhalten kann, weil das von ihm entwickelte technische Know-how als Wettbewerbshemmnis wirkt. Darüber hinaus hat das Unternehmen in Staat X nicht die Möglichkeit, qualifizierte Ingenieure in Staat X für die Erbringung dieser Dienstleistungen einzustellen, da die Kosten

ihrer Löhne im Verhältnis zum den Kunden berechneten Stundensatz zu hoch wären. In Anbetracht dieses Sachverhalts stehen dem Unternehmen in Staat X nicht viele andere Möglichkeiten zur Verfügung, als diesen Dienstleister zu nutzen. Die von Unternehmen X an Unternehmen Y zu zahlende Vergütung sollte neben dem Wert der erbrachten Dienstleistungen einschließlich etwaiger immaterieller Werte, die zur Erbringung dieser Dienstleistungen genutzt werden, den durch Unternehmen Y geschaffenen Standortvorteilen Rechnung tragen. In einigen Fällen kann die Art der vom Unternehmen in Staat X und seiner Tochtergesellschaft in Staat Y geleisteten Beiträge die Voraussetzungen für die Anwendung einer geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode erfüllen.

Kapitel X

Verrechnungspreisaspekte von Finanztransaktionen

A. Einleitung

10.1. Dieses Kapitel liefert Leitlinien, wie bestimmt wird, ob die Bedingungen bestimmter Finanztransaktionen zwischen verbundenen Unternehmen fremdüblich sind.

10.2. Abschnitt B beschreibt die Anwendung der in Abschnitt D.1 von Kapitel I ausgeführten Grundsätze auf Finanztransaktionen. Abschnitt C enthält Leitlinien zur Bestimmung der fremdüblichen Bedingungen für Treasury-Aktivitäten wie konzerninterne Darlehen, Cash-Pooling und Hedging. Abschnitt D befasst sich mit finanziellen Garantien und Abschnitt E mit der Analyse von Eigenversicherern.

10.3. Die Bedingungen von Finanztransaktionen zwischen unabhängigen Unternehmen sind das Resultat verschiedener kaufmännischer Erwägungen. Bei Transaktionen innerhalb eines multinationalen Konzerns hingegen kann der multinationale Konzern die Bedingungen nach eigenem Ermessen festlegen. Daher können bei konzerninternen Geschäftsvorfällen auch andere Erwägungen, wie z. B. die steuerlichen Folgen, eine Rolle spielen.

B. Bezug zu den Leitlinien in Abschnitt D.1 von Kapitel I

B.1. Prüfung, ob ein vermeintliches Darlehen tatsächlich als Darlehen zu betrachten ist[1]

10.4. Es kann vorkommen, dass sich das Verhältnis zwischen Fremd- und Eigenkapitalfinanzierung bei einem Darlehensnehmer, der einem multinationalen Konzern angehört, anders darstellt, als zu erwarten wäre, wenn es sich

1. Die Leitlinien in diesem Unterabschnitt stehen in Einklang sowohl mit dem Kommentar zu Artikel 9 des OECD-Musterabkommens in der Fassung von 2017 als auch mit den von der Arbeitsgruppe 1 vereinbarten Änderungsvorschlägen

bei dem Darlehensnehmer um ein unabhängiges Unternehmen handeln würde, das unter den gleichen oder vergleichbaren Umständen tätig ist. Dies kann sich auf die Höhe der vom Darlehensnehmer zu entrichtenden Zinsen und somit auch auf die in einem bestimmten Staat ausgewiesenen Gewinne auswirken.

10.5. Der Kommentar zu Artikel 9 des OECD-Musterabkommens führt unter Ziffer 3b aus, dass Artikel 9 nicht nur für die Klärung der Frage maßgeblich ist, ob der in einem Darlehensvertrag festgelegte Zinssatz fremdüblich ist, sondern auch dafür, ob eine als Darlehen ausgewiesene Transaktion tatsächlich als Darlehen anzusehen ist oder ob sie nicht eher als eine anderweitige Zahlung, insbesondere als Kapitaleinlage, betrachtet werden sollte.[2]

10.6. Im Kontext der vorstehenden Absätze erläutert dieser Unterabschnitt, wie die Konzepte von Kapitel I, insbesondere das der sachgerechten Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls nach Abschnitt D.1, auf das Verhältnis zwischen Fremd- und Eigenkapitalfinanzierung in Unternehmen angewandt werden können, die einem multinationalen Konzern angehören.

10.7. Wenn festgestellt wird, dass die hinsichtlich des Geschäftsvorfalls getroffenen Vereinbarungen in der Gesamtbetrachtung von denen abweichen, die unabhängige, kaufmännisch rational handelnde Unternehmen unter vergleichbaren Umständen getroffen hätten, können auch die Leitlinien in Abschnitt D.2 von Kapitel I von Bedeutung sein.

10.8. Die vorliegenden Leitlinien stellen einen Ansatz dar, um eine sachgerechte Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls gemäß Kapitel I vorzunehmen und so die Höhe des Fremdkapitals zu ermitteln, für das Verrechnungspreise zu bestimmen sind; dabei wird allerdings anerkannt, dass das Verhältnis zwischen Fremd- und Eigenkapital bei der Finanzierung eines Unternehmens nach innerstaatlichem Recht auch mit anderen Ansätzen geklärt werden kann, bevor die Verrechnungspreise für die Verzinsung des so ermittelten Fremdkapitals bestimmt werden. Diese anderen Ansätze können beispielsweise eine Multifaktoranalyse des jeweiligen Instruments und des Kapitalnehmers umfassen.

10.9. Diese Leitlinien sollen Staaten also nicht daran hindern, nach inländischem Recht vorgesehene Ansätze im Hinblick auf das Verhältnis von Fremd- und Eigenkapital in Unternehmen und den Zinsabzug umzusetzen; es ist auch nicht beabsichtigt, die sachgerechte Abgrenzung nach Kapitel I als einzigen

---

zu diesem Kommentar. Im Fall wesentlicher Veränderungen dieser Vorschläge könnten die Leitlinien entsprechend überarbeitet werden.

2. Vgl. Bericht des OECD-Steuerausschusses zu „Thin Capitalisation" (Unterkapitalisierung), der am 26. November 1986 vom Rat der OECD verabschiedet wurde und in Band II der Vollversion des OECD-Musterabkommens ab Seite R (4)-1 wiedergegeben ist.

zulässigen Ansatz für die Beurteilung, ob als Fremdkapital ausgewiesene Mittel tatsächlich als Fremdkapital zu betrachten sind, vorzuschreiben.

10.10. Ungeachtet der möglicherweise unterschiedlichen Auffassungen der Staaten bezüglich der Anwendung von Artikel 9 zur Qualifizierung der Finanzierung von Unternehmen eines multinationalen Konzerns als Fremd- oder Eigenkapital soll dieser Abschnitt denjenigen Staaten, die die sachgerechte Abgrenzung gemäß Kapitel I anwenden, Leitlinien an die Hand geben, um zu ermitteln, ob ein vermeintliches Darlehen für Steuerzwecke tatsächlich als Darlehen behandelt werden sollte (oder ob es als anderweitige Zahlung, insbesondere als Kapitaleinlage, zu betrachten ist).

10.11. Die Verrechnungspreisanalyse bleibt von den jeweils gewählten Bezeichnungen oder Beschreibungen der betreffenden Finanztransaktionen unberührt. Jede Situation muss im Licht der jeweiligen Gegebenheiten untersucht werden und vor jeder Preisbestimmung muss, vorbehaltlich der einleitenden Bemerkungen des vorstehenden Absatzes, stets eine sachgerechte Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls gemäß Kapitel I vorgenommen werden.

10.12. Bei der sachgerechten Abgrenzung einer Mittelausreichung können je nach den Gegebenheiten und Umständen die folgenden wirtschaftlich relevanten Merkmale als nützliche Anhaltspunkte dienen: das Vorliegen bzw. Fehlen eines festen Rückzahlungstermins; die Verpflichtung, Zinsen zu zahlen; das Recht, Zins- und Tilgungszahlungen durchzusetzen; der Status des Mittelgebers im Vergleich zu regulären Unternehmensgläubigern; das Vorliegen finanzieller Covenants und Sicherheiten; die Quelle der Zinszahlungen; die Fähigkeit des Mittelempfängers, Darlehen bei konzernfremden Kreditinstituten aufzunehmen; der Umfang, in dem die erhaltenen Mittel für den Erwerb von Anlagegütern genutzt werden; sowie ein etwaiges Versäumnis des vermeintlichen Darlehensnehmers, das Darlehen zum Fälligkeitstermin zurückzuzahlen oder sich um einen Aufschub zu bemühen.

10.13. Als Beispiel sei angenommen, dass Unternehmen B, das einem multinationalen Konzern angehört, zusätzliche Mittel zur Finanzierung seiner Geschäftstätigkeit benötigt. In diesem Szenario erhält Unternehmen B Mittel von dem verbundenen Unternehmen C, die als Darlehen mit einer Laufzeit von zehn Jahren ausgewiesen werden. Angenommen, alle in gutem Glauben erstellten Finanzprognosen für Unternehmen B für die nächsten zehn Jahre lassen klar erkennen, dass Unternehmen B ein Darlehen in dieser Höhe nicht bedienen kann. Die Gegebenheiten und Umstände lassen den Schluss zu, dass ein konzernfremdes Unternehmen nicht bereit wäre, Unternehmen B ein solches Darlehen zu gewähren, da Unternehmen B nicht in der Lage wäre, die Mittel zurückzuzahlen. Daher muss sich der sachgerecht abgegrenzte Betrag des Darlehens von Unternehmen C an Unternehmen B für Verrechnungspreiszwecke danach richten, welchen Betrag ein konzern-

fremder Darlehensgeber maximal an Unternehmen B vergeben hätte und welchen Betrag ein konzernfremder Darlehensnehmer unter vergleichbaren Umständen maximal bei Unternehmen C aufgenommen hätte. Dies schließt auch die Möglichkeit ein, dass bei einem Fremdgeschäftsvorfall keinerlei Mittel vergeben bzw. aufgenommen worden wären (vgl. Erläuterungen unter „Perspektive des Darlehensgebers und Perspektive des Darlehensnehmers" in Abschnitt C.1.1.1 dieses Kapitels). Dementsprechend würde der Rest der von Unternehmen C an Unternehmen B vergebenen Mittel bei der Bestimmung der Zinsen, die Unternehmen B unter fremdüblichen Bedingungen bezahlt hätte, nicht als Darlehen behandelt.

B.2. Ermittlung der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen

10.14. Bei der Bestimmung der fremdüblichen Bedingungen von Finanztransaktionen gelten die gleichen Grundsätze, die auch in Kapitel I–III für andere konzerninterne Geschäftsvorfälle beschrieben sind.

10.15. Wie bei anderen konzerninternen Geschäftsvorfällen setzt die sachgerechte Abgrenzung von Finanztransaktionen eine Analyse der Faktoren voraus, die in der Branche, in der der multinationale Konzern tätig ist, den Unternehmenserfolg beeinflussen. Aufgrund der Unterschiede zwischen den einzelnen Branchen sind Faktoren wie die Position im Konjunktur-, Geschäfts- oder Produktzyklus, die Auswirkungen staatlicher Regelungen oder die Verfügbarkeit finanzieller Ressourcen in einer bestimmten Branche entscheidende Merkmale, die zur sachgerechten Abgrenzung des konzerninternen Geschäftsvorfalls berücksichtigt werden müssen. Dabei ist der Tatsache Rechnung zu tragen, dass in unterschiedlichen Branchen tätige multinationale Konzerne beispielsweise wegen der unterschiedlichen Kapitalintensität der einzelnen Branchen unterschiedliche Arten von Finanzierung in unterschiedlicher Höhe benötigen oder wegen der unterschiedlichen kaufmännischen Erfordernisse der einzelnen Branchen einen unterschiedlichen kurzfristigen Liquiditätsbedarf aufweisen können. Sofern die betreffenden multinationalen Unternehmen einer Aufsicht unterstehen, wie z. B. Finanzdienstleistungsunternehmen, die Bestimmungen auf der Grundlage anerkannter Branchenstandards (z. B. der Basel-Richtlinien) einhalten müssen, sollten die Sachzwänge, denen sie dadurch unterliegen, gebührend berücksichtigt werden.[3]

10.16. Wie in Kapitel I beschrieben, muss für eine sachgerechte Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls auch untersucht werden, wie der betreffende multinationale Konzern auf diese Faktoren reagiert. Dabei kann sich die sachgerechte Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls an der Geschäftspolitik des multinationalen Konzerns orientieren, also beispielsweise daran, wie der multinationale Konzern den Finanzierungsbedarf für

3. Vgl. Fußnote in Abschnitt D.1.2.1 von Kapitel I.

verschiedene Projekte priorisiert, welche strategische Bedeutung ein bestimmtes multinationales Unternehmen innerhalb des multinationalen Konzerns hat, ob der multinationale Konzern ein bestimmtes Kreditrating oder einen bestimmten Verschuldungsgrad anstrebt oder ob der multinationale Konzern eine andere Finanzierungsstrategie verfolgt als in seiner Branche üblich (vgl. Abschnitt B.3.5).

10.17. Im Einklang mit den Leitlinien in Kapitel I sollte die sachgerechte Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls mit einer gründlichen Analyse der wirtschaftlich relevanten Merkmale des Geschäftsvorfalls – d. h. der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen den Beteiligten sowie der Bedingungen und der wirtschaftlich relevanten Begleitumstände dieser Beziehungen – beginnen; dies umfasst eine Untersuchung der vertraglichen Bedingungen des Geschäftsvorfalls, der ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken, der Merkmale der Finanzinstrumente, der wirtschaftlichen Verhältnisse der Beteiligten und des betreffenden Marktes sowie der Geschäftsstrategien der Beteiligten.

10.18. Wie bei der Analyse anderer Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen auch müssen bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Finanztransaktionen die Bedingungen untersucht werden, die unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen vereinbart hätten.

10.19. Unabhängige Unternehmen würden bei der Entscheidung, ob sie eine bestimmte Finanztransaktion tätigen, alle anderen ihnen realistischerweise zur Verfügung stehenden Optionen prüfen und die Transaktion nur dann tätigen, wenn keine andere Alternative eine eindeutig attraktivere Möglichkeit zur Verwirklichung ihrer Geschäftsziele bieten würde (vgl. Ziffer 1.38 von Kapitel I). Die Prüfung der realistischerweise zur Verfügung stehenden Alternativen muss aus der Perspektive aller am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen vorgenommen werden. Im Fall eines Mittelgebers könnten beispielsweise alternative Anlagemöglichkeiten untersucht werden, wobei die spezifischen Geschäftsziele des Darlehensgebers und der Kontext, in dem der Geschäftsvorfall stattfindet, zu berücksichtigen sind. Für den Darlehensnehmer spielen bei der Betrachtung der realistischerweise zur Verfügung stehenden Optionen neben seiner Fähigkeit, den Kredit zu bedienen, auch darüber hinausgehende Erwägungen eine Rolle, z. B. welche Mittel er tatsächlich für seine geschäftlichen Zwecke benötigt. Selbst wenn ein Unternehmen in der Lage ist, zusätzliches Fremdkapital aufzunehmen und zu bedienen, kann es sich in einigen Fällen dagegen entscheiden, um zu verhindern, dass sein Kreditrating unter Druck gerät und dadurch seine Kapitalkosten steigen oder dass sein Zugang zu den Kapitalmärkten und seine Reputation gefährdet werden (vgl. Erläuterungen unter „Perspektive des Darlehensgebers und Perspektive des Darlehensnehmers“ in Abschnitt C.1.1.1 dieses Kapitels).

10.20. Im Idealfall können mit einer Vergleichbarkeitsanalyse Finanztransaktionen zwischen unabhängigen Unternehmen ermittelt werden, die dem untersuchten Geschäftsvorfall in jeder Hinsicht entsprechen. Da jedoch zahlreiche Variablen eine Rolle spielen, ist eher davon auszugehen, dass die potenziellen Vergleichsfälle vom untersuchten Geschäftsvorfall abweichen. Bei Abweichungen zwischen dem untersuchten Geschäftsvorfall und einer potenziellen Vergleichstransaktion muss geprüft werden, ob diese Unterschiede einen wesentlichen Effekt auf den Preis haben. In diesem Fall könnte die Verlässlichkeit der Vergleichswerte gegebenenfalls durch Vergleichbarkeitsanpassungen verbessert werden. Dies dürfte leichter umzusetzen sein, wenn die Anpassung einen quantitativen Faktor betrifft und problemlos zuverlässige Daten beschafft werden können (z. B. zu Währungsunterschieden); schwieriger wird es, wenn beispielsweise Darlehen verglichen werden sollen, bei denen qualitative Unterschiede zwischen den Darlehensnehmern bestehen oder die nötigen Daten nicht ohne Weiteres verfügbar sind (z. B. bei unterschiedlichen Geschäftsstrategien der Darlehensnehmer).

B.3. Die wirtschaftlich relevanten Merkmale der tatsächlichen Finanztransaktionen

10.21. Bei der Analyse der Bedingungen einer Finanztransaktion im Rahmen der sachgerechten Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls oder der Preisbestimmung für den sachgerecht abgegrenzten tatsächlichen Geschäftsvorfall sollten die folgenden wirtschaftlich relevanten Merkmale berücksichtigt werden.

B.3.1. Vertragliche Bedingungen

10.22. Die Bedingungen einer Finanztransaktion zwischen unabhängigen Unternehmen sind in der Regel explizit in einer schriftlichen Vereinbarung festgehalten. Die vertraglichen Regelungen zwischen verbundenen Unternehmen hingegen sind nicht immer detailliert genug oder stimmen u. U. nicht mit dem tatsächlichen Verhalten der Beteiligten oder den anderen Gegebenheiten und Umständen überein. Eine sachgerechte Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls nach Abschnitt D.1.1 von Kapitel I erfordert daher auch die Berücksichtigung anderer Dokumente und des tatsächlichen Verhaltens der Beteiligten – selbst wenn sich dabei letztlich herausstellen kann, dass die vertraglichen Vereinbarungen mit dem tatsächlichen Verhalten übereinstimmen – sowie der wirtschaftlichen Grundsätze, von denen Beziehungen zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen üblicherweise geleitet werden.

B.3.2. Funktionsanalyse

10.23. Zur sachgerechten Abgrenzung der tatsächlichen Finanztransaktion ist eine Funktionsanalyse erforderlich. Ziel dieser Analyse ist es, die von den am betreffenden konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken zu bestimmen.

10.24. Im Fall eines konzerninternen Darlehens beispielsweise übt ein Darlehensgeber bei der Entscheidung, ob und zu welchen Bedingungen eine Mittelausreichung erfolgen soll, in der Regel u. a. folgende Schlüsselfunktionen aus: Analyse und Evaluierung der mit dem Darlehen verbundenen Risiken und der Kapazität, Kapital des Unternehmens in dieser Investition zu binden, Festlegung der Darlehensbedingungen sowie Organisation und Dokumentation des Darlehens. Dies kann auch die kontinuierliche Überwachung und regelmäßige Überprüfung des Darlehens umfassen. Bei einer entsprechenden Funktionsanalyse werden im Allgemeinen ähnliche Informationen berücksichtigt wie bei der Prüfung der Kreditwürdigkeit des Darlehensnehmers durch einen kommerziellen Kreditgeber oder eine Ratingagentur. Ein verbundenes Unternehmen übt nicht unbedingt alle diese Funktionen genauso intensiv aus wie ein unabhängiger Darlehensgeber. Um zu beurteilen, ob ein Darlehen zu Bedingungen vergeben wurde, die auch zwischen unabhängigen Unternehmen vereinbart worden wären, sind jedoch die gleichen kaufmännischen Erwägungen und wirtschaftlichen Umstände maßgeblich (vgl. die Erläuterungen unter „Perspektive des Darlehensgebers und Perspektive des Darlehensnehmers“ und „Kreditratings“ in den Abschnitten C.1.1.1 bzw. C.1.1.2 dieses Kapitels).

10.25. Wenn der Darlehensgeber nach sachgerechter Abgrenzung nicht die Kontrolle über die mit der Darlehensgewährung verbundenen Risiken ausübt oder nicht die finanzielle Kapazität besitzt, die Risiken zu tragen, sollten diese Risiken dem Unternehmen zugeordnet werden, das die Kontrolle ausübt und über die finanzielle Kapazität verfügt, sie zu tragen (vgl. Ziffer 1.98 von Kapitel I). Als Beispiel sei angenommen, dass Unternehmen A Mittel an Unternehmen B vergibt. Ferner sei angenommen, dass die sachgerechte Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls darauf schließen lässt, dass Unternehmen A keine Kontrollfunktionen im Zusammenhang mit der Mittelvergabe ausübt, sondern dass Unternehmen P, die Muttergesellschaft des multinationalen Konzerns, die Kontrolle über diese Risiken ausübt und die finanzielle Kapazität besitzt, sie zu tragen. Laut der Analyse nach Kapitel I trägt Unternehmen P die Konsequenzen, falls die Risiken eintreten, und Unternehmen A hat lediglich Anspruch auf eine risikofreie Rendite (vgl. Abschnitt D.1.2.1 von Kapitel I).

10.26. Aus Sicht des Darlehensnehmers bestehen die maßgeblichen Funktionen im Allgemeinen darin, die Verfügbarkeit von Mitteln für fristgerechte

Zins- und Tilgungszahlungen zu sichern, bei Bedarf Sicherheiten zu stellen und alle anderen Verpflichtungen zu überwachen und zu erfüllen, die sich aus dem Darlehensvertrag ergeben (vgl. Erläuterungen unter „Perspektive des Darlehensgebers und Perspektive des Darlehensnehmers“ in Abschnitt C.1.1.1 dieses Kapitels).

10.27. Manchmal kann ein und dasselbe Unternehmen sowohl als Darlehensgeber als auch – in anderen Transaktionen – als Darlehensnehmer fungieren. Dies könnte beispielsweise bei zentralisierten Treasury-Aktivitäten innerhalb eines multinationalen Konzerns der Fall sein, wenn die Treasury-Einheit Mittel beschafft und an andere Unternehmen des multinationalen Konzerns vergibt. In solchen Fällen sollte bei der Funktionsanalyse die Anwendbarkeit von Abschnitt C dieses Kapitels und insbesondere von Ziffer 10.44 und 10.45 geprüft werden.

B.3.3. Merkmale der Finanzinstrumente

10.28. Es gibt am Markt eine Vielzahl von Finanzinstrumenten mit sehr unterschiedlichen Eigenschaften und Merkmalen, die die Preise dieser Produkte oder Dienstleistungen beeinflussen können. Folglich ist es wichtig, bei der Bestimmung der Verrechnungspreise für konzerninterne Geschäftsvorfälle die Eigenschaften und Merkmale der Transaktionen zu dokumentieren.

10.29. Bei einem Darlehen können beispielsweise folgende Merkmale relevant sein: Darlehensbetrag, Laufzeit, Tilgungsplan, Art bzw. Zweck des Darlehens (Handelskredit, Fusion/Übernahme, Hypothek usw.), Vor- oder Nachrangigkeit des Darlehens, Standort des Darlehensnehmers, Währung, Sicherheiten, Vorhandensein und Qualität von Garantien sowie Art der Verzinsung (fest oder variabel).

B.3.4. Wirtschaftliche Verhältnisse

10.30. Vergleichbarkeit lässt sich nur erreichen, wenn zwischen den Märkten, an denen die unabhängigen Unternehmen tätig sind, und jenen, an denen die verbundenen Unternehmen tätig sind, keine Unterschiede bestehen, die einen wesentlichen Effekt auf den Preis haben, oder wenn geeignete Anpassungen vorgenommen werden können.

10.31. Die Preise von Finanzinstrumenten können je nach den wirtschaftlichen Rahmenbedingungen, z. B. Währung, Standort, inländischer Rechtsrahmen, Branche des Darlehensnehmers und Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls, stark variieren.

10.32. Makroökonomische Faktoren, wie etwa Leitzinsen oder Interbankensätze, sowie Geschehnisse an den Finanzmärkten, z. B. eine Kreditkrise, können die Preise beeinflussen. Folglich kann der genaue Zeitpunkt, zu dem ein

Finanzinstrument am Primärmarkt begeben wird oder die Vergleichsdaten am Sekundärmarkt gewählt werden, von entscheidender Bedeutung für die Vergleichbarkeit sein. So ist beispielsweise nicht davon auszugehen, dass Mehrjahresdaten zu Kreditemissionen nützliche Vergleichswerte liefern. Vielmehr dürfte das Gegenteil der Fall sein, d. h. je größer die zeitliche Übereinstimmung zwischen einer vergleichbaren Kreditemission und dem untersuchten Geschäftsvorfall ist, desto geringer ist die Wahrscheinlichkeit unterschiedlicher wirtschaftlicher Rahmenbedingungen, selbst wenn bestimmte Ereignisse rasche Veränderungen an den Kreditmärkten verursachen können.

10.33. Währungsunterschiede sind ein weiterer potenziell entscheidender Faktor. Aufgrund von wirtschaftlichen Einflussfaktoren, wie etwa Wirtschaftswachstum, Inflationsrate und Wechselkursvolatilität, können die Preise von vergleichbaren, aber auf unterschiedliche Währungen lautenden Finanzinstrumenten voneinander abweichen. Darüber hinaus können auch bei Finanzinstrumenten, die auf dieselbe Währung lauten, Preisunterschiede zwischen einzelnen Finanzmärkten oder Staaten auftreten, die auf Regelungen wie z. B. Zinskontrollen, Wechselkurskontrollen und Kapitalverkehrsbeschränkungen und andere rechtliche und praktische Einschränkungen des Zugangs zu den Finanzmärkten zurückzuführen sind.

B.3.5. Geschäftsstrategien

10.34. Bei der sachgerechten Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls und der Bestimmung der Vergleichbarkeit für Verrechnungspreiszwecke müssen auch die Geschäftsstrategien untersucht werden, da unterschiedliche Geschäftsstrategien einen wesentlichen Effekt auf die Bedingungen haben können, die zwischen unabhängigen Unternehmen vereinbart werden.

10.35. Beispielsweise könnte ein unabhängiger Darlehensgeber bereit sein, einem Unternehmen, das eine Fusion oder Übernahme plant, ein Darlehen zu Bedingungen zu gewähren, die er ansonsten bei einer gleichbleibenden Geschäftsstruktur dieses Unternehmens nicht als akzeptabel erachten würde. In einem solchen Fall könnte der Darlehensgeber die gesamte Laufzeit des Darlehens und die Geschäftspläne und -prognosen des Darlehensnehmers berücksichtigen und damit faktisch anerkennen, dass sich durch die strukturellen Veränderungen des Unternehmens auch seine Finanzkennzahlen vorübergehend verändern werden. Abschnitt D.1.5 von Kapitel I führt andere Beispiele für Geschäftsstrategien auf, die bei der sachgerechten Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls und bei der Bestimmung der Vergleichbarkeit untersucht werden müssen.

10.36. Die Analyse der Geschäftsstrategien umfasst auch eine Untersuchung der globalen Finanzierungsstrategie des multinationalen Konzerns und die Bestimmung bestehender Beziehungen zwischen den verbundenen Unter-

nehmen, wie z. B. bereits existierende Darlehen und Gesellschafterbeteiligungen (vgl. Anhang I zu Kapitel V wegen der Informationen, die in der Stammdokumentation enthalten sein sollen).

10.37. Angenommen, Unternehmen A, das dem AB-Konzern angehört, vergibt ein Darlehen mit zehnjähriger Laufzeit an ein verbundenes Unternehmen, Unternehmen B, das die Mittel als kurzfristiges Betriebskapital nutzen wird. Dieses Darlehen ist das einzige Darlehen in der Bilanz von Unternehmen B. Die Geschäftspolitik und -praktiken des AB-Konzerns zeigen, dass der multinationale Konzern zur Verwaltung des kurzfristigen Betriebskapitals ein einjähriges revolvierendes Darlehen nutzt. In diesem Fall könnte die sachgerechte Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls angesichts der Gegebenheiten und Umstände ergeben, dass ein konzernfremder Darlehensnehmer unter den gleichen Bedingungen wie Unternehmen B keinen zehnjährigen Darlehensvertrag zur Verwaltung seines Bedarfs an kurzfristigem Betriebskapital abschließen würde, und der Geschäftsvorfall würde sachgerecht anstatt als zehnjähriges Darlehen als einjähriges revolvierendes Darlehen abgegrenzt. Aufgrund dieser Abgrenzung bestünde der Verrechnungspreisansatz unter der Annahme eines Fortdauerns der Betriebskapitalerfordernisse darin, die Preise für eine Reihe jeweils aktualisierter einjähriger revolvierender Darlehen zu bestimmen.

10.38. Auf jeden Fall verbessert sich im Allgemeinen die Verlässlichkeit der Ergebnisse, wenn die für den Vergleich herangezogenen Darlehensnehmer ähnliche Geschäftsstrategien verfolgen wie der untersuchte Darlehensnehmer, der an einer konzerninternen Transaktion beteiligt ist.

C. Treasury-Funktion

10.39. Die Verwaltung der Konzernfinanzen multinationaler Konzerne ist eine wichtige und potenziell komplexe Aktivität; die Herangehensweise der einzelnen Unternehmen wird dabei von verschiedenen Faktoren beeinflusst, z. B. ihrer Struktur, ihrer Geschäftsstrategie, ihrer Position im Konjunkturzyklus, ihrer Branche, ihren Geschäftswährungen usw.

10.40. Die Organisation der Treasury-Funktion hängt von der Struktur des jeweiligen multinationalen Konzerns und der Komplexität seiner Geschäftstätigkeit ab. Die Treasury-Strukturen verschiedener Konzerne können unterschiedlich stark zentralisiert sein. In der dezentralsten Form hat jedes multinationale Unternehmen innerhalb des multinationalen Konzerns volle Autonomie über seine Finanztransaktionen. Dezentralisierte Treasury-Strukturen können beispielsweise in multinationalen Konzernen anzutreffen sein, die verschiedene Geschäftssparten mit Aktivitäten in unterschiedlichen Branchen haben, über eine Struktur mit mehreren regionalen Zentren verfügen oder spezifische inländische Bestimmungen einhalten müssen. Am anderen

Ende des Spektrums steht das zentralisierte Modell, bei dem die Treasury-Funktion die vollständige Kontrolle über die Finanztransaktionen des multinationalen Konzerns hat und die einzelnen Unternehmen des multinationalen Konzerns für operative, nicht aber für finanzielle Angelegenheiten zuständig sind.

10.41. Eine wesentliche Funktion der Konzern-Treasury könnte beispielsweise die Optimierung der Liquiditätssteuerung des multinationalen Konzerns sein, um eine hinreichende Liquiditätsausstattung zu gewährleisten und sicherzustellen, dass die Liquidität im Bedarfsfall am richtigen Ort und in der richtigen Währung zur Verfügung steht. Eine effiziente Liquiditätssteuerung in multinationalen Konzernen wird in der Regel von Erwägungen oberhalb der Ebene einzelner Konzernunternehmen geleitet und erleichtert die Risikominderung über verschiedene Konzerngesellschaften hinweg.

10.42. Das Kassen- und Liquiditätsmanagement für das Tagesgeschäft ist bei der Treasury-Funktion angesiedelt, während das Konzernfinanzmanagement für die Strategieentwicklung und längerfristige Investitionsplanung zuständig ist. Finanzielles Risikomanagement erfordert die Ermittlung und Analyse von finanziellen Risiken, denen der Konzern ausgesetzt ist, sowie eine Reaktion auf diese Risiken. Indem sie finanzielle Risiken erkennt und entsprechende Gegenmaßnahmen trifft, kann die Treasury-Funktion helfen, die Kapitalkosten zu optimieren, was den Nutzern der Treasury-Leistungen des multinationalen Konzerns zugutekommt.

10.43. Weitere Aktivitäten, die in den Zuständigkeitsbereich der Treasury-Funktion fallen können, sind die Aufnahme von Fremdkapital (beispielsweise über Anleiheemissionen, Bankkredite usw.), die Eigenkapitalbeschaffung sowie die Verwaltung der Beziehungen des multinationalen Konzerns zu externen Bankdienstleistern und unabhängigen Ratingagenturen.

10.44. Bei der Untersuchung der Verrechnungspreisfragen im Zusammenhang mit Treasury-Aktivitäten ist es – wie in allen Fällen – wichtig, den tatsächlichen Geschäftsvorfall sachgerecht abzugrenzen und genau zu bestimmen, welche Funktionen eine Konzerneinheit ausübt, anstatt sich lediglich auf eine allgemeine Beschreibung wie „Treasury-Aktivitäten“ zu stützen.

10.45. Im Allgemeinen ist die Treasury-Funktion Teil der Vorkehrungen, um eine möglichst effiziente Finanzierung der Geschäftstätigkeit des multinationalen Konzerns zu gewährleisten. Dementsprechend dient die Treasury-Funktion in der Regel als Unterstützungsfunktion für das wertschöpfende Kerngeschäft, wie dies z. B. bei den Leistungen eines Cash-Pool-Führers der Fall ist (vgl. Abschnitt C.2.3). Je nach den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls kann es sich bei diesen Aktivitäten um Dienstleistungen handeln; in diesem Fall gelten die Leitlinien zur Preisgestaltung für konzerninterne Dienstleistungen in Kapitel VII.

10.46. Die Treasury-Funktion kann auch als Schaltstelle zur Zentralisierung der externen Kreditaufnahme des multinationalen Konzerns dienen. Die externen Mittel werden dann innerhalb des multinationalen Konzerns über konzerninterne, von der Treasury-Funktion vergebene Darlehen bereitgestellt. Je nach den Gegebenheiten und Umständen gelten für diese Fälle die Leitlinien unter Ziffer 1.188 von Kapitel I, womit der Treasury-Funktion eine fremdübliche Vergütung für ihre Koordinierungstätigkeit zustehen dürfte.

10.47. In anderen Fällen kann es sein, dass die Treasury-Abteilung anspruchsvollere Funktionen ausübt und entsprechend vergütet werden sollte.

10.48. Eine weitere wichtige Frage im Zusammenhang mit Treasury-Aktivitäten ist die Bestimmung und Zuordnung der wirtschaftlich signifikanten Risiken nach Kapitel I.

10.49. Die Aktivitäten der Treasury-Funktion sind auf die Konzernebene ausgerichtet und orientieren sich an der von der Konzernleitung vorgegebenen Vision, Strategie und Politik. Dementsprechend hängt der Risikoansatz der Treasury-Abteilung von der Konzernpolitik ab, die u. U. bestimmte Ziele festlegt, wie etwa Zielniveaus für die Anlagerendite (z. B. Renditen, die höher sind als die Kapitalkosten), eine Verringerung der Cashflow-Volatilität oder Zielvorgaben für Bilanzkennziffern (wie etwa das Verhältnis von Forderungen zu Verbindlichkeiten). Es gilt daher zu bedenken, dass die übergeordneten strategischen Entscheidungen in der Regel nicht von der Treasury-Abteilung selbst getroffen werden, sondern das Resultat einer auf Konzernebene festgelegten Politik sind.

10.50. Die folgenden Abschnitte behandeln Verrechnungspreisfragen bei einigen wesentlichen Treasury-Aktivitäten, die in multinationalen Konzernen üblich sind, nämlich konzerninterne Darlehensvergabe, Cash-Pooling und Hedging-Aktivitäten.

Hinweis

Die folgenden Abschnitte erörtern spezifische Aspekte im Zusammenhang mit der Frage, ob der in einem Darlehensvertrag festgelegte Zinssatz fremdüblich ist. Die Analyse in diesen Abschnitten beruht auf der Annahme, dass die Geschäftsvorfälle nach sachgerechter Abgrenzung gemäß Kapitel I oder gegebenenfalls nach innerstaatlichem Recht als Darlehen anerkannt werden.

C.1. Konzerninterne Darlehen

C.1.1. Allgemeine Erwägungen

C.1.1.1. Perspektive des Darlehensgebers und Perspektive des Darlehensnehmers

10.51. Die Untersuchung der kaufmännischen und finanziellen Beziehungen zwischen einem Darlehensnehmer und einem Darlehensgeber, die beide demselben Konzern angehören, und die Analyse der wirtschaftlich relevanten Merkmale des Geschäftsvorfalls sollte sowohl aus der Perspektive des Darlehensgebers als auch aus der Perspektive des Darlehensnehmers, die nicht immer übereinstimmen dürften, vorgenommen werden.

10.52. Ebenso wie in anderen Verrechnungspreisszenarien sind auch hier die Leitlinien in Abschnitt D.1 von Kapitel I anzuwenden, um zu bestimmen, ob der Darlehensgeber und der Darlehensnehmer Risiken im Zusammenhang mit den konzerninternen Darlehen tragen. Im Einzelnen gilt es zu untersuchen, welche Risiken die Finanzierungsvereinbarungen für das kreditgebende Unternehmen mit sich bringen und welche Risiken aus Sicht des Empfängers mit der Annahme und Nutzung der Mittel verbunden sind. Diese Risiken betreffen die Rückzahlung des ausgereichten Betrags, die Vergütung, die für die Nutzung dieses Betrags über einen bestimmten Zeitraum erwartet wird, sowie die Vergütung für andere damit verbundene Risikofaktoren.

10.53. Für den Darlehensgeber beruht die Entscheidung, ob, in welcher Höhe und zu welchen Bedingungen er ein Darlehen vergibt, auf einer Evaluierung verschiedener den Darlehensnehmer betreffender Aspekte, allgemeinerer wirtschaftlicher Faktoren, die sowohl den Darlehensnehmer als auch den Darlehensgeber betreffen, sowie anderer Optionen, die dem Darlehensgeber realistischerweise für die Verwendung der Mittel zur Verfügung stehen.

10.54. Unabhängige Kreditgeber würden den potenziellen Darlehensnehmer einer gründlichen Kreditprüfung unterziehen, um die Risiken, die mit der Darlehensvergabe verbunden wären, zu ermitteln und zu evaluieren und Möglichkeiten zu erwägen, diese Risiken zu überwachen und zu steuern. Bei einer solchen Kreditprüfung würden das Unternehmen selbst, der Zweck des Darlehens, Optionen für die Strukturierung des Darlehens und die Quellen für die Rückzahlung des Darlehens analysiert; dies könnte eine Prüfung der Cashflow-Prognosen des Darlehensnehmers und der Solidität seiner Bilanz umfassen.

10.55. Wenn ein Unternehmen ein Darlehen an ein verbundenes Unternehmen vergibt, wird es nicht zwangsläufig in allen Punkten dieselben Prüfverfahren anwenden wie ein unabhängiger Kreditgeber. Beispielsweise könnte es ihm leichter fallen, Informationen über die Geschäftstätigkeit des Dar-

lehensnehmers zu beschaffen, da innerhalb des multinationalen Konzerns möglicherweise problemlos auf die erforderlichen Informationen zugegriffen werden kann. Für die Klärung der Frage, ob das Darlehen zu Bedingungen vergeben wurde, die auch zwischen unabhängigen Unternehmen vereinbart worden wären, sind jedoch die gleichen kaufmännischen Erwägungen, wie etwa die Kreditwürdigkeit, das Kreditrisiko und die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen, ausschlaggebend.

10.56. Bei einem Darlehen der Muttergesellschaft eines multinationalen Konzerns an eine Tochtergesellschaft verfügt die Muttergesellschaft bereits über Kontroll- und Eigentumsrechte an der Tochtergesellschaft; daher ist die Stellung von Sicherheiten für ihre Risikoanalyse als Darlehensgeber weniger relevant. Dementsprechend ist bei der Verrechnungspreisanalyse eines Darlehens zwischen verbundenen Unternehmen zu berücksichtigen, dass das Nichtvorhandensein vertraglicher Ansprüche auf die Vermögenswerte des Darlehensnehmers nicht zwangsläufig die wirtschaftliche Realität der mit dem Darlehen verbundenen Risiken widerspiegelt. Wenn die Vermögenswerte des Unternehmens nicht bereits anderswo als Sicherheit eingesetzt werden, ist es angemessen, im Rahmen der Analyse gemäß Kapitel I zu prüfen, ob diese Vermögenswerte als Sicherheit für das ansonsten unbesicherte Darlehen dienen können und wie sich dies auf den Preis des Darlehens auswirkt.

10.57. Das Kreditrisiko für den Darlehensgeber besteht darin, dass der Darlehensnehmer seinen in den Darlehensbedingungen festgelegten Zahlungsverpflichtungen möglicherweise nicht nachkommt. Bei der Entscheidung, ob ein bestimmtes Darlehen eine gute Geschäftschance darstellt, prüfen Darlehensgeber auch die möglichen Auswirkungen konjunktureller Veränderungen auf das damit verbundene Kreditrisiko, nicht nur im Hinblick auf die Umstände des Darlehensnehmers, sondern auch in Bezug auf mögliche Veränderungen der wirtschaftlichen Bedingungen, wie z. B. steigende Zinssätze, oder Wechselkursrisiken für den Darlehensnehmer.

10.58. Darlehensnehmer sind bestrebt, ihre gewichteten durchschnittlichen Kapitalkosten zu optimieren und ausreichend Finanzmittel zur Verfügung zu haben, um sowohl kurzfristigen Erfordernissen als auch langfristigen Zielen gerecht zu werden. Ein unabhängiges Unternehmen, das Finanzmittel aufnehmen möchte, wird im eigenen geschäftlichen Interesse bei der Prüfung der realistischerweise zur Verfügung stehenden Optionen nach der kosteneffizentesten Alternative für die von ihm gewählte Geschäftsstrategie suchen. In Bezug auf Sicherheiten beispielsweise wäre dies unter bestimmten Umständen, sofern das Unternehmen geeignete Sicherheiten bieten kann, ein besichertes Darlehen anstelle eines unbesicherten Darlehens, wobei jedoch zu berücksichtigen ist, dass sich die Verfügbarkeit sicherheitenfähiger Vermögenswerte sowie die Finanzierungserfordernisse eines Unternehmens im Zeitverlauf ändern können; wegen der begrenzten Verfügbarkeit von Sicherheiten wird der

Darlehensnehmer beispielsweise durch die Entscheidung, für ein bestimmtes Darlehen Sicherheiten zu stellen, daran gehindert, dieselben Sicherheiten für ein späteres Darlehen zu verpfänden. Folglich würde ein multinationales Unternehmen bei der Stellung von Sicherheiten die realistischerweise verfügbaren Optionen für seine Gesamtfinanzierung berücksichtigen (also z. B. potenzielle spätere Darlehenstransaktionen).

10.59. Weitere Faktoren, die von Darlehensnehmern berücksichtigt werden, sind die potenziellen Auswirkungen von Veränderungen der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen, wie z. B. Zinssätze und Wechselkurse, sowie das Risiko, im Fall von unerwarteten geschäftlichen Schwierigkeiten bei den Zins- und Tilgungszahlungen in Verzug zu geraten, und das Risiko, im Bedarfsfall nicht in der Lage zu sein, mehr Kapital (Fremd- oder Eigenkapital) aufzunehmen.

10.60. Die makroökonomischen Bedingungen können dazu führen, dass sich die Finanzierungskosten am Markt verändern. Unter diesen Umständen orientiert sich eine Verrechnungspreisanalyse in Bezug darauf, inwieweit es dem Darlehensnehmer oder dem Darlehensgeber möglich ist, günstigere Darlehensbedingungen auszuhandeln, an den Optionen, die ihnen realistischerweise zur Verfügung stehen.

10.61. Die wirtschaftlichen Bedingungen von Darlehen sollten auch im Kontext der Rechtsvorschriften betrachtet werden, die sich auf die Position der Beteiligten auswirken könnten. Beispielsweise könnten Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen nach dem Insolvenzrecht des Staats des Darlehensnehmers Verbindlichkeiten gegenüber fremden Dritten im Rang nachgestellt sein.

C.1.1.2. Kreditratings

10.62. Die Kreditwürdigkeit des Darlehensnehmers ist eines der Hauptkriterien, die unabhängige Darlehensgeber bei der Festlegung der Zinssätze für ein Darlehen berücksichtigen. Kreditratings können ein nützlicher Bonitätsindikator sein und die Bestimmung potenzieller Vergleichswerte oder die Anwendung ökonomischer Modelle bei Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen erleichtern. Ferner kann bei konzerninternen Darlehen und anderen Finanzinstrumenten, die Gegenstand konzerninterner Geschäftsvorfälle sind, die Konzernzugehörigkeit ein wirtschaftlich relevanter Faktor sein, der die Preise dieser Instrumente beeinflusst. Dieser Unterabschnitt setzt sich daher näher mit der Nutzung von Kreditratings und dem Effekt der Konzernzugehörigkeit auf die Preisgestaltung für konzerninterne Darlehen auseinander. Gegebenenfalls wird in anderen Teilen dieser Leitlinien auf diesen Unterabschnitt verwiesen.

10.63. Kreditratings können sich auf die generelle Kreditwürdigkeit eines multinationalen Unternehmens oder Konzerns[4] oder auf eine spezifische Schuldtitelemission beziehen. Wie nachstehend ausgeführt, beruhen Kreditratings sowohl auf quantitativen Faktoren, z. B. Finanzinformationen, als auch auf qualitativen Faktoren, z. B. dem Wirtschaftszweig und Staat, in dem die Konzerngesellschaft oder der multinationale Konzern tätig sind.

C.1.1.2.1. Kreditrating eines multinationalen Unternehmens oder Konzerns

10.64. Das Kreditrating eines multinationalen Unternehmens oder Konzerns (in der Regel als „Emittentenrating" bezeichnet) ist eine Bewertung seiner generellen Kreditwürdigkeit. Diese Bewertung gründet sich in der Regel auf die Fähigkeit und Bereitschaft des betreffenden Unternehmens oder Konzerns, seinen finanziellen Verpflichtungen gemäß den vereinbarten Bedingungen nachzukommen. Das Rating eines multinationalen Unternehmens oder Konzerns stellt faktisch ein relatives Ranking seiner Kreditwürdigkeit im Vergleich zu anderen Kreditnehmern dar. Ein niedrigeres Rating signalisiert im Allgemeinen ein größeres Ausfallrisiko; folglich ist in diesem Fall eine höhere Rendite für die Darlehensgeber zu erwarten.

10.65. An vielen Kreditmärkten lässt sich problemlos in Erfahrung bringen, welche Zinssätze für Unternehmen mit unterschiedlichen Ratings gelten; diese Informationen können einen wertvollen Beitrag zur Durchführung von Vergleichbarkeitsanalysen leisten. Finanzierungsgeschäfte, die die kreditnehmende Konzerngesellschaft oder ein anderes Unternehmen des multinationalen Konzerns mit externen Kreditgebern abgeschlossen hat, können ebenfalls verlässliche Vergleichsgrößen für die von verbundenen Unternehmen verlangten Zinssätze liefern (vgl. Ziffer 10.94 und 10.95). Allerdings stellen Finanzierungsgeschäfte der kreditnehmenden Konzerngesellschaft oder eines anderen Unternehmens des multinationalen Konzerns, z. B. der Muttergesellschaft, nur dann verlässliche Vergleichsgrößen dar, wenn die Unterschiede zwischen den konzerninternen und den Fremdgeschäftsvorfällen keine wesentlichen Auswirkungen auf den Zinssatz haben oder wenn hinreichend genaue Anpassungen möglich sind.

10.66. Da Kreditratings auf einer Kombination aus quantitativen und qualitativen Faktoren beruhen, ist auch bei Kreditnehmern mit gleichem Rating von einer etwas unterschiedlichen Kreditwürdigkeit auszugehen. Beim Vergleich von Kreditnehmern anhand von Finanzkennzahlen, die Kreditgebern in der

4. Im Sinne dieser Leitlinien ist unter dem Kreditrating eines multinationalen Konzerns das Kreditrating der obersten Muttergesellschaft des multinationalen Konzerns zu verstehen, das auf der Grundlage des Konzernabschlusses ermittelt wird.

Regel wichtig sind, wie z. B. Schulden/EBITDA-Verhältnis oder Verschuldungsgrad, ist zudem zu bedenken, dass auch bei übereinstimmenden Finanzkennzahlen das Kreditrating nicht unbedingt gleich ausfallen wird, wenn es andere Unterschiede zwischen den bewerteten Unternehmen gibt. Beispielsweise könnten in einigen Branchen bessere Finanzkennzahlen als in anderen erforderlich sein, um ein bestimmtes Rating zu erhalten. In Branchen, in denen die intrinsischen Risiken höher oder die Einnahmen weniger stabil sind, müssen die Unternehmen im Allgemeinen bessere Finanzkennzahlen aufweisen, um dasselbe Rating zu erhalten wie Unternehmen aus anderen Branchen.

10.67. Es können aber auch besondere Umstände vorliegen, wie z. B. bei Start-ups oder kürzlich fusionierten Unternehmen, die sich möglicherweise auf das Rating eines Konzernunternehmens auswirken. Diese besonderen Situationen sollten berücksichtigt werden.

10.68. Wichtig ist, dass der multinationale Konzern die Gründe und die Auswahl des Kreditratings, das für ein bestimmtes Konzernunternehmen bei der Bepreisung von konzerninternen Darlehen und anderen konzerninternen Finanztransaktionen genutzt wird, in angemessener Weise dokumentiert.

C.1.1.2.2. Kreditrating einer spezifischen Schuldtitelemission

10.69. Das Kreditrating einer bestimmten Schuldtitelemission („Emissionsrating“) ist eine Bewertung der Kreditwürdigkeit des Emittenten in Bezug auf ein spezifisches Finanzinstrument. Das Emissionsrating beruht auf den spezifischen Merkmalen des Finanzinstruments, wie z. B. Garantien, Sicherheiten und Rang.

10.70. Das Emissionsrating kann vom Emittentenrating des multinationalen Unternehmens oder Konzerns abweichen, da das Kreditrisiko eines Finanzinstruments nicht nur vom Risikoprofil des Kreditnehmers, sondern auch von den spezifischen Merkmalen des Finanzinstruments abhängt. Wenn sowohl ein Emittenten- als auch ein Emissionsrating vorliegt und die konzernexterne Schuldtitelemission mit dem konzerninternen Geschäftsvorfall vergleichbar ist, wäre es je nach den Gegebenheiten und Umständen angemessener, bei der Bestimmung des Preises für die konzerninterne Finanztransaktion das Emissionsrating der betreffenden Schuldtitelemission heranzuziehen.

C.1.1.2.3. Ermittlung von Kreditratings

10.71. Soll zur Bewertung konzerninterner Geschäftsvorfälle ein Kreditrating für ein bestimmtes Unternehmen eines multinationalen Konzerns ermittelt werden, sind besondere Aspekte zu berücksichtigen. Wenn eine Konzerngesellschaft über ein öffentlich vorliegendes Kreditrating einer unabhängigen Ratingagentur verfügt, kann dieses Rating für eine Fremdvergleichsanalyse ihrer konzerninternen Finanzierungsgeschäfte herangezogen werden. In den

meisten Fällen liegen aber nur für den Gesamtkonzern öffentlich zugängliche Kreditratings vor. Für einzelne Konzerngesellschaften wird oft so vorgegangen, dass anhand öffentlich verfügbarer Rating-Tools oder Methoden unabhängiger Ratingagenturen quantitative und qualitative Analysen der individuellen Merkmale der Konzerngesellschaft durchgeführt werden, um so das Verfahren zu replizieren, mit dem das Kreditrating des multinationalen Konzerns bestimmt wurde. Bei diesem Ansatz müssen auch die Bonitätsverbesserungen berücksichtigt werden, die dem betreffenden Unternehmen aufgrund seiner Zugehörigkeit zum multinationalen Konzern entstehen dürften.

C.1.1.2.4. Nutzung öffentlich verfügbarer Rating-Tools oder Methoden zur näherungsweisen Bestimmung von Kreditratings

10.72. Es gibt öffentlich verfügbare Rating-Tools, mit denen Kreditratings ermittelt werden können. Das Prinzip dieser Tools besteht im Wesentlichen darin, beispielsweise die Ausfallwahrscheinlichkeit und den wahrscheinlichen Verlust bei einem Zahlungsausfall zu berechnen, um so ein implizites Rating für das Darlehen zu erhalten. Dieses kann dann mit einer Marktdatenbank abgeglichen werden, um Vergleichswerte für die Ermittlung eines Preises oder einer Preisspanne für das Darlehen zu finden. Bei der Abwägung, ob sich mit diesen Tools verlässliche Kreditratings für konzerninterne Geschäftsvorfälle bestimmen lassen, sind verschiedene Aspekte zu berücksichtigen; dazu zählt u. a. die Tatsache, dass die Ergebnisse nicht auf einem direkten Vergleich mit Transaktionen zwischen unabhängigen Unternehmen beruhen, sondern von der Genauigkeit der Inputparameter abhängen, der tendenziell größere Einfluss quantitativer Faktoren zulasten qualitativer Faktoren sowie die mangelnde Transparenz der Ratingprozesse (d. h. die Unklarheit über die Funktionsweise der angewandten Algorithmen und Prozesse).

10.73. Die Ratingmethoden öffentlich verfügbarer Rating-Tools können sich in bestimmten Punkten erheblich von den Ratingmethoden unterscheiden, die von unabhängigen Ratingagenturen bei der Bestimmung offizieller Kreditratings verwendet werden, und der Effekt dieser Unterschiede sollte sorgfältig geprüft werden. Beispielsweise berücksichtigen öffentlich verfügbare Tools im Allgemeinen nur eine begrenzte Auswahl an quantitativen Daten, um ein Kreditrating zu bestimmen. Die offiziellen Kreditratings unabhängiger Ratingagenturen beruhen auf wesentlich gründlicheren Prüfungen, die quantitative Analysen der historischen und prognostizierten Unternehmensergebnisse sowie detaillierte qualitative Analysen umfassen, z. B. zur Qualität der Unternehmensführung, zu branchenspezifischen Merkmalen und zum Marktanteil des Unternehmens innerhalb seiner Branche.

10.74. Daher kann die Glaubwürdigkeit von mit öffentlich verfügbaren Rating-Tools ermittelten Kreditratings verbessert werden, wenn die Analyse

in nachvollziehbarer Weise belegen kann, dass die mit diesen Tools ermittelten Ratings mit den Ratings unabhängiger Ratingagenturen übereinstimmen.

10.75. Bei der Kreditratinganalyse ist zu berücksichtigen, dass die Finanzkennzahlen durch aktuelle und frühere konzerninterne Geschäftsvorfälle (z. B. Verkäufe oder Zinsaufwendungen) beeinflusst werden können. Wenn Grund zur Annahme besteht, dass diese konzerninternen Geschäftsvorfälle nicht fremdvergleichskonform sind, ist das Kreditrating, das vor dem Hintergrund dieser konzerninternen Transaktionen ermittelt wurde, möglicherweise nicht verlässlich. (Vgl. auch die Leitlinien in Abschnitt B.) Diese Erwägungen betreffen sowohl konzerninterne Geschäftsvorfälle, die sich auf die aktuellen Erträge des multinationalen Unternehmens auswirken können, als auch frühere Finanzierungsgeschäfte und sonstige konzerninterne Transaktionen, die die Ertrags- und Kapitalkennzahlen des multinationalen Unternehmens, die Gegenstand der quantitativen Analyse sind, beeinflusst haben könnten.

C.1.1.3. Effekt der Konzernzugehörigkeit

10.76. Der Effekt der Konzernzugehörigkeit ist für die Bestimmung der Konditionen, zu denen eine Konzerngesellschaft ein fremdübliches Darlehen bei einem unabhängigen Kreditgeber aufgenommen hätte, vor allem in zweierlei Hinsicht relevant. Erstens liefern die Grundsätze und Praktiken der Konzernleitung für die externe Finanzierung Anhaltspunkte dafür, welche Art von Kredit die Konzerngesellschaft zu welchen Konditionen bei einem unabhängigen Kreditgeber aufgenommen hätte; dazu zählen beispielsweise der Preis (d. h. der Zinssatz) sowie alle wirtschaftlich relevanten Merkmale, wie etwa die Art des Darlehens, seine Laufzeit, die Darlehenswährung, Sicherheiten, Covenants, Geschäftsstrategien usw. Zweitens könnte das multinationale Unternehmen, das den Kredit aufnimmt, bei finanziellen Schwierigkeiten Unterstützung durch den Konzern erhalten, um seine finanziellen Verpflichtungen zu erfüllen. Wenn dem kreditnehmenden multinationalen Unternehmen durch seine bloße Zugehörigkeit zu einem Konzern, d. h. durch eine rein passive Verbindung, zufällige Vorteile entstehen, ist Ziffer 1.178 von Kapitel I maßgeblich für die Analyse des Effekts der Konzernzugehörigkeit auf die Darlehensbedingungen.

10.77. Im Zusammenhang mit konzerninternen Darlehen werden diese zufälligen Vorteile, die dem multinationalen Unternehmen allein durch seine Konzernzugehörigkeit entstehen, als impliziter Konzernrückhalt bezeichnet. Der Effekt eines solchen möglicherweise bestehenden Konzernrückhalts auf das Kreditrating eines Unternehmens sowie etwaige Effekte auf seine Kreditaufnahmefähigkeit oder auf den für seine Kredite entrichteten Zinssatz erfordern keine Zahlung oder Vergleichbarkeitsanpassung. Vgl. Beispiel 1 unter Ziffer 1.184–1.186 von Kapitel I sowie Abschnitt D.3.

10.78. Ein impliziter Konzernrückhalt kann sich sowohl auf das Emittentenrating des Darlehensnehmers als auch auf das Emissionsrating seiner Schuldtitelemissionen auswirken. Der Effekt eines möglicherweise bestehenden Konzernrückhalts auf das Rating eines Kreditnehmers kann u. a. anhand der relativen Bedeutung dieses Unternehmens innerhalb seines Konzerns ermessen werden. Die Wahrscheinlichkeit, dass eine Konzerngesellschaft Unterstützung durch ihren Konzern erhält, dürfte von ihrer relativen Bedeutung für den multinationalen Konzern insgesamt und von den Verflechtungen zwischen ihr und dem Rest des Konzerns – sei es in seiner aktuellen Form oder in seiner Zukunftsstrategie – abhängen. Ein eng in den multinationalen Konzern eingebundenes Unternehmen, das ein wesentlicher Bestandteil der Konzernidentität oder der Zukunftsstrategie des Konzerns ist – was üblicherweise für im Kerngeschäft des Konzerns tätige Unternehmen der Fall ist –, dürfte in der Regel eher Unterstützung von anderen Konzerngesellschaften erhalten und somit ein Kreditrating haben, das sich stärker mit dem Rating des multinationalen Konzerns deckt. Ein Konzernunternehmen, das nicht über einen solchen Status verfügt oder schwächere Bindungen mit dem Rest des Konzerns aufweist, dürfte dagegen seltener mit Unterstützung durch den Rest des multinationalen Konzerns rechnen können. Liegen bei einem Unternehmen Anhaltspunkte dafür vor, dass der multinationale Konzern keine Unterstützung leisten würde, könnte es je nach den Gegebenheiten und Umständen angemessen sein, das Unternehmen lediglich auf der Grundlage seines eigenen Kreditratings zu beurteilen, d. h. so als handle es sich um ein eigenständiges Unternehmen.

10.79. Eine weitere wichtige Frage ist, welche voraussichtlichen Auswirkungen die Unterstützung oder Nichtunterstützung des Darlehensnehmers durch den Konzern auf andere Teile des multinationalen Konzerns hätte. Der Status einer Konzerngesellschaft lässt sich in diesem Zusammenhang u. a. anhand folgender Kriterien bestimmen: gesetzliche Verpflichtungen (z. B. aufsichtsrechtliche Anforderungen), strategischer Stellenwert, operative Integration und Bedeutung, Namensgleichheit, potenzielle Reputationseffekte, negative Auswirkungen auf den Gesamtkonzern, allgemeine Grundsatz- oder Absichtserklärungen sowie frühere Beispiele von Unterstützung und gemeinsamem Auftreten des multinationalen Konzerns gegenüber fremden Dritten. Die relative Bedeutung dieser Faktoren kann von Branche zu Branche unterschiedlich sein.

10.80. Welche Auswirkungen die Feststellung eines impliziten Konzernrückhalts hat, ist eine Ermessensfrage. Es kann sein, dass der Steuerverwaltung die Art von Informationen, auf die sich der multinationale Konzern bei seiner Entscheidung für oder gegen die Unterstützung des Darlehensnehmers stützen würde, nicht zugänglich ist, was bei Verrechnungspreisprüfungen häufig der Fall ist; Informationsasymmetrien können es Steuerverwaltungen schwer machen, die Wahrscheinlichkeit einer Unterstützung durch den multinationalen Konzern zu beurteilen (vgl. Abschnitt B.2 in Kapitel IV). Überdies kann die

Bereitschaft oder Fähigkeit des multinationalen Konzerns, Unterstützung zu leisten, durch Veränderungen der Gegebenheiten und Umstände beeinflusst werden; daher ist es möglich, dass die Entscheidung zur Unterstützung vom multinationalen Konzern selbst erst im Bedarfsfall getroffen wird. Anders verhält es sich beispielsweise, wenn das multinationale Unternehmen von einem anderen Konzernunternehmen eine formelle Garantie erhält. Das frühere Verhalten eines multinationalen Konzerns im Hinblick auf die Gewährung von Unterstützung kann ein nützlicher Anhaltspunkt für sein voraussichtliches zukünftiges Verhalten sein; es sollte aber hinreichend geprüft werden, ob inzwischen möglicherweise andere Bedingungen vorliegen.

C.1.1.4. Verwendung des Konzernratings

10.81. Trotz bewährter Ansätze zur Schätzung des Kreditratings einer bestimmten Konzerngesellschaft oder Schuldtitelemission ergibt sich aus den vorstehenden Erwägungen, dass ein Preisansatz auf Basis der aus öffentlich verfügbaren Rating-Tools abgeleiteten Kreditratings für einzelne Konzernunternehmen (vgl. Ziffer 10.72), die Analyse des impliziten Konzernrückhalts, die verlässliche Bewertung konzerninterner Transaktionen sowie Informationsasymmetrien u. U. Herausforderungen mit sich bringen, die – sofern keine Lösungen gefunden werden – zu unzuverlässigen Ergebnissen führen können.

10.82. In diesem Fall kann gegebenenfalls auch das Kreditrating des multinationalen Konzerns zur Bestimmung des Preises für das sachgerecht abgegrenzte Darlehen verwendet werden, insbesondere wenn die Konzerngesellschaft beispielsweise eine wichtige Rolle für den Konzern insgesamt spielt, wie in Ziffer 10.78 und 10.79 beschrieben, und wenn sich die Indikatoren ihrer Kreditwürdigkeit nicht wesentlich von denen des Konzerns unterscheiden. Das Kreditrating eines multinationalen Konzerns wird nicht von konzerninternen Geschäftsvorfällen beeinflusst und bildet die Grundlage für die externe Mittelaufnahme des Konzerns bei unabhängigen Kreditgebern. Bei multinationalen Konzernen ohne externes Kreditrating kann in Betracht gezogen werden, die Ratinganalyse zur Bewertung des konzerninternen Geschäftsvorfalls auf Konzernebene durchzuführen. Auf jeden Fall ist das Kreditrating des multinationalen Konzerns wie jedes andere Kreditrating nur dann geeignet, wenn unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten und Umstände festgestellt wird, dass es der zuverlässigste Indikator für das Kreditrating des multinationalen Unternehmens ist.

C.1.1.5. Covenants

10.83. Covenants in einem Darlehensvertrag dienen im Allgemeinen dazu, dem Darlehensgeber eine gewisse Absicherung zu verschaffen und dadurch sein Risiko zu begrenzen. Diese Absicherung kann in Form von „Incurrence Covenants“ oder „Maintenance Covenants“ erfolgen.

10.84. Durch Incurrence Covenants werden dem Darlehensnehmer bestimmte Handlungen vorgeschrieben oder bestimmte Handlungen ohne Einverständnis des Darlehensgebers untersagt. Incurrence Covenants können es dem Darlehensnehmer beispielsweise verbieten, zusätzliches Fremdkapital aufzunehmen, die Vermögenswerte des Unternehmens in irgendeiner Weise zu belasten oder bestimmte Vermögenswerte des Unternehmens zu veräußern; dadurch wird eine gewisse Bilanzsicherheit beim Darlehensnehmer gewährleistet.

10.85. Maintenance Covenants beziehen sich in der Regel auf Finanzkennzahlen, deren Einhaltung regelmäßig zu vorab festgelegten Zeitpunkten während der Laufzeit eines mit Covenants versehenen Darlehens geprüft wird. Maintenance Covenants können als Frühwarnsystem fungieren, damit der Darlehensnehmer und/oder Darlehensgeber frühzeitig Gegenmaßnahmen ergreifen kann, wenn die Finanzkennziffern des Darlehensnehmers hinter den Zielvorgaben zurückbleiben. Dies kann dazu beitragen, externe Darlehensgeber vor Informationsasymmetrien zu schützen.

10.86. Bei konzerninternen Geschäftsvorfällen dürfte die Informationsasymmetrie zwischen den Unternehmen geringer (d. h. die Transparenz höher) sein als bei Transaktionen mit fremden Dritten. Konzerninterne Darlehensgeber verzichten bei Darlehen an verbundene Unternehmen u. U. auf Covenants, weil zum einen die Wahrscheinlichkeit von Informationsasymmetrien geringer ist und weil es zum anderen weniger wahrscheinlich ist, dass ein Unternehmen eines multinationalen Konzerns bei einem Covenant-Verstoß die gleiche Art von Maßnahmen ergreifen würde wie ein unabhängiger Darlehensgeber oder das Darlehen mit den gleichen Auflagen versehen würde wie ein unabhängiger Darlehensgeber. Wenn in den schriftlichen Vereinbarungen zwischen den Beteiligten keine Covenants vorgesehen sind, sollte gemäß den Leitlinien von Kapitel I geprüft werden, ob in der Praxis Regeln angewandt werden, die einem Maintenance Covenant zwischen den Beteiligten entsprechen, und welche Auswirkungen dies auf den Darlehenspreis hat.

C.1.1.6. Garantien

10.87. Ein Darlehen kann über eine Garantie abgesichert werden, bei der ein Dritter als Bürge für den Darlehensnehmer fungiert. Wenn der Darlehensgeber auf eine oder mehrere Garantien vertraut, muss er den bzw. die Garantiegeber in ähnlicher Weise prüfen wie den eigentlichen Darlehensnehmer. Um eine Garantie bei der Festlegung oder Anpassung von Darlehensbedingungen zu berücksichtigen, muss der Darlehensgeber hinreichend überzeugt sein, dass der bzw. die Garantiegeber in der Lage sind, für etwaige Fehlbeträge einzustehen, wenn der Darlehensnehmer bei einem Ausfall seinen Verpflichtungen nicht in vollem Umfang nachkommen kann. Garantien werden in Abschnitt D näher erörtert.

C.1.2. Bestimmung des fremdüblichen Zinssatzes von konzerninternen Darlehen

10.88. Die folgenden Abschnitte behandeln verschiedene Preisbestimmungsansätze für konzerninterne Darlehen. Wie in jeder anderen Verrechnungspreissituation sollte sich die Wahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode an der sachgerechten Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls und insbesondere der Funktionsanalyse orientieren (vgl. Kapitel II).

C.1.2.1. Preisvergleichsmethode (*comparable uncontrolled price method* – CUP-Methode)

10.89. Nach der sachgerechten Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls können ausgehend von einer Betrachtung des Kreditratings des Darlehensnehmers oder des Ratings des spezifischen Finanzierungsinstruments die fremdüblichen Zinssätze unter Berücksichtigung aller Darlehensbedingungen und Vergleichbarkeitsfaktoren ermittelt werden.

10.90. Angesichts der Existenz zahlreicher Märkte für die Aufnahme und Vergabe von Krediten und der Häufigkeit solcher Transaktionen zwischen unabhängigen Kreditgebern und -nehmern sowie der allgemeinen Verfügbarkeit von Informationen und Analysen zu den Kreditmärkten dürfte die Preisvergleichsmethode bei Finanztransaktionen einfacher anzuwenden sein als bei anderen Geschäftsvorfällen. Die verfügbaren Informationen umfassen häufig Einzelheiten zu den Darlehensmerkmalen und zum Rating des Darlehensnehmers oder des betreffenden Finanzierungsinstruments. Merkmale, die normalerweise mit einem höheren Risiko für den Darlehensgeber einhergehen, wie z. B. lange Laufzeiten, nicht vorhandene Sicherheiten, Nachrangigkeit oder die Verwendung des Darlehens für ein riskantes Vorhaben, erhöhen im Allgemeinen den Zinssatz. Merkmale, die das Risiko des Darlehensgebers begrenzen, wie z. B. gute Sicherheiten, hochwertige Garantien oder Vorgaben für das zukünftige Verhalten des Darlehensnehmers, drücken in der Regel den Zinssatz.

10.91. Der fremdübliche Zinssatz für ein untersuchtes Darlehen kann unter Bezugnahme auf öffentlich verfügbare Daten zu anderen Darlehensnehmern mit gleichem Kreditrating für Darlehen mit hinreichend ähnlichen Bedingungen und anderen Vergleichbarkeitsfaktoren ermittelt werden. Angesichts des oft starken Wettbewerbs an den Kreditmärkten wäre zu erwarten, dass es je nach den Merkmalen des Darlehens (Betrag, Laufzeit, Währung usw.) und des Ratings des Darlehensnehmers oder des spezifischen Instruments (vgl. Abschnitt C.1.1.2.) genau einen Zinssatz gibt, zu dem der Darlehensnehmer Mittel aufnehmen kann, sowie genau einen Zinssatz, zu dem der Darlehensgeber Mittel investieren kann, um eine angemessene Vergütung zu erhalten. In der Praxis dürfte es jedoch nicht nur einen einzigen „Marktzins“,

sondern eine Bandbreite an Zinssätzen geben, wenngleich sich diese Bandbreite in der Regel durch den Wettbewerb zwischen den Darlehensgebern und die Verfügbarkeit von Preisdaten verringert.

10.92. Die Suche nach Vergleichsdaten muss sich nicht zwangsläufig auf eigenständige Unternehmen beschränken. Bei der Untersuchung gewerblicher Darlehen könnte, sofern der potenziell vergleichbare Darlehensnehmer einem multinationalen Konzern angehört und bei einem unabhängigen Darlehensgeber Mittel aufgenommen hat, ein Darlehen an ein Unternehmen eines anderen multinationalen Konzerns oder zwischen Angehörigen unterschiedlicher multinationaler Konzerne ein gültiger Vergleichsgeschäftsvorfall sein, vorausgesetzt, alle anderen wirtschaftlich relevanten Bedingungen sind hinreichend vergleichbar.

10.93. Fremdübliche Zinssätze können auch auf Basis der Renditen realistischer Alternativen mit vergleichbaren wirtschaftlichen Merkmalen ermittelt werden. Je nach den Gegebenheiten und Umständen können solche realistischen Alternativen zu konzerninternen Darlehen beispielsweise Anleiheemissionen, Darlehen fremder Dritter, Einlagen, Wandelanleihen, Commercial Paper usw. sein. Bei der Evaluierung dieser Alternativen als potenzielle Vergleichsgeschäftsvorfälle ist zu berücksichtigen, dass je nach den Gegebenheiten und Umständen Vergleichbarkeitsanpassungen erforderlich sein könnten, um die wesentlichen Auswirkungen von Unterschieden zwischen dem konzerninternen Darlehen und der gewählten Alternative, etwa im Hinblick auf Liquidität, Laufzeit, Vorhandensein von Sicherheiten oder Währung, zu korrigieren.

10.94. Bei der Untersuchung von Vergleichbarkeitsfragen sollte die Möglichkeit interner Preisvergleiche nicht außer Acht gelassen werden.

10.95. Zwar dürfte der durchschnittliche von einem multinationalen Konzern für konzernextern aufgenommenes Fremdkapital bezahlte Zinssatz nicht die Vergleichbarkeitsanforderungen erfüllen, denen interne Vergleichswerte gerecht werden müssen, möglicherweise lassen sich jedoch innerhalb des Finanzierungsportfolios des Darlehensnehmers oder seines multinationalen Konzerns potenziell vergleichbare Darlehen finden, die bei fremden Dritten aufgenommen wurden. Ebenso wie bei externen Preisvergleichen müssen in diesem Fall u. U. geeignete Anpassungen vorgenommen werden, um die Vergleichbarkeit zu verbessern. Vgl. Beispiel 1 unter Ziffer 1.164–1.166.

C.1.2.2. Darlehensgebühren

10.96. Bei der Bestimmung fremdüblicher Darlehenspreise können auch Darlehensgebühren eine Rolle spielen. Unabhängige gewerbliche Kreditgeber berechnen im Rahmen der Darlehenskonditionen manchmal Gebühren, z. B. Einrichtungsgebühren oder Bereitstellungsgebühren für ungenutzte

Kreditfazilitäten. Wenn solche Gebühren bei einem Darlehen zwischen verbundenen Unternehmen erhoben werden, sollten sie in gleicher Weise evaluiert werden wie bei anderen konzerninternen Geschäftsvorfällen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass sich in den Gebühren unabhängiger Kreditgeber teilweise Kosten widerspiegeln, die durch die Kapitalbeschaffung und die Erfüllung aufsichtsrechtlicher Anforderungen entstehen und die bei verbundenen Unternehmen möglicherweise nicht anfallen.

C.1.2.3. Geldbeschaffungskosten (*cost of funds*)

10.97. Wenn keine vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfälle zur Verfügung stehen, könnten die Verrechnungspreise für konzerninterne Darlehen unter bestimmten Umständen auch nach dem „Cost of funds"-Ansatz ermittelt werden, der auf den Geldbeschaffungskosten beruht. Die Geldbeschaffungskosten umfassen die Kosten, die dem Darlehensgeber bei der Beschaffung der auszureichenden Mittel entstehen. Hinzukommen die Kosten für die Einrichtung des Darlehens sowie die bei der Bedienung des Darlehens entstehenden Kosten, eine Risikoprämie, die den verschiedenen wirtschaftlichen Faktoren in Zusammenhang mit dem angebotenen Darlehen Rechnung trägt, sowie eine Gewinnmarge, die im Allgemeinen die zusätzlichen Kosten des Eigenkapitals einschließt, das der Darlehensgeber zur Absicherung des Darlehens benötigt.

10.98. Bei der Anwendung dieses Ansatzes ist zu berücksichtigen, dass die Geldbeschaffungskosten des Darlehensgebers im Vergleich zu anderen am Markt tätigen Kreditgebern betrachtet werden sollten. Die Geldbeschaffungskosten verschiedener potenzieller Darlehensgeber können voneinander abweichen; folglich kann der Darlehensgeber bei der Preisgestaltung nicht einfach seine Geldbeschaffungskosten zugrunde legen, insbesondere wenn es einen potenziellen Wettbewerber gibt, der sich die Mittel günstiger beschaffen kann. Ein Kreditgeber, der an einem wettbewerbsbestimmten Markt tätig ist, setzt den Preis u. U. so niedrig wie möglich an, um sich das Geschäft zu sichern. Im konkreten kommerziellen Kontext heißt das, dass Kreditgeber die operativen Kosten so stark wie möglich zu drücken und die Kosten der Mittelbeschaffung zu minimieren versuchen.

10.99. Bei Anwendung des Geldbeschaffungskostenansatzes müssen die dem Darlehensnehmer realistischerweise zur Verfügung stehenden Optionen geprüft werden. Je nach den Gegebenheiten und Umständen würde ein multinationales Unternehmen kein Darlehen aufnehmen, das nach dem Geldbeschaffungskostenansatz bepreist wurde, wenn es die Finanzmittel durch eine andere Transaktion zu besseren Konditionen erhalten könnte.

10.100. Bei einigen konzerninternen Geschäftsvorfällen kann der Geldbeschaffungskostenansatz verwendet werden, um den Preis von Darlehen zu bestimmen, bei denen Mittel von einem fremden Dritten aufgenommen und

als eine Reihe von Darlehen über ein oder mehrere zwischengeschaltete verbundene Unternehmen vom ursprünglichen Darlehensnehmer an den letztendlichen Darlehensnehmer weitergereicht werden. In solchen Fällen, in denen lediglich Vermittler- oder Intermediärfunktionen ausgeübt werden, ist es nach Ziffer 7.34 „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".

C.1.2.4. Credit Default Swaps

10.101. Credit Default Swaps (CDS) spiegeln das Kreditrisiko wider, das mit den ihnen zugrunde liegenden finanziellen Vermögenswerten verbunden ist. In Ermangelung von Informationen über einen Vermögenswert, der als Vergleichswert infrage käme, können Steuerpflichtige und Steuerverwaltungen die Spreads der entsprechenden Credit Default Swaps verwenden, um die Risikoprämie für konzerninterne Darlehen zu berechnen.

10.102. Als am Markt gehandelte Finanzinstrumente können Credit Default Swaps eine erhebliche Volatilität aufweisen. Diese Volatilität kann ihre Zuverlässigkeit als Hilfsindikatoren zur Bestimmung des an eine bestimmte Anlage geknüpften Kreditrisikos beeinträchtigen, da in den CDS-Spreads möglicherweise nicht nur das Kreditausfallrisiko, sondern auch andere nicht damit zusammenhängende Faktoren, wie z. B. die Liquidität der CDS-Kontrakte oder das Volumen der gehandelten Kontrakte, zum Ausdruck kommen. Dies kann beispielsweise dazu führen, dass für ein und dasselbe Instrument unterschiedliche CDS-Spreads vorliegen.

10.103. Dementsprechend erfordert die Verwendung von Credit Default Swaps zur näherungsweisen Bestimmung der Risikoprämie für konzerninterne Darlehen eine sorgfältige Prüfung der vorstehend erörterten Umstände, um einen fremdüblichen Zinssatz zu ermitteln.

C.1.2.5. Ökonomische Modellierung

10.104. In bestimmten Branchen werden bei der Ermittlung der Zinssätze für konzerninterne Darlehen ökonomische Modelle genutzt, um einen Zinssatz zu errechnen, der dann als Näherungswert für einen fremdüblichen Zinssatz dienen kann.

10.105. In der am häufigsten gewählten Variante dieser Modelle wird der Zinssatz berechnet, indem ein risikofreier Zinssatz mit Aufschlägen für verschiedene Darlehensmerkmale – z. B. Ausfallrisiko, Liquiditätsrisiko, Inflationserwartungen oder Laufzeit – kombiniert wird. In einigen Fällen

berücksichtigen die ökonomischen Modelle auch Vergütungselemente für die Betriebsausgaben des Darlehensgebers.

10.106. Die Verlässlichkeit der Resultate hängt von den Parametern der jeweiligen Modelle und den zugrunde liegenden Annahmen ab. Bei der Bewertung der Zuverlässigkeit ökonomischer Modelle als Ansatz zur Preisermittlung für konzerninterne Darlehen ist zu berücksichtigen, dass es sich bei den Resultaten dieser Modelle nicht um tatsächliche Geschäftsvorfälle zwischen unabhängigen Unternehmen handelt und dass daher Vergleichbarkeitsanpassungen erforderlich sein dürften. Ökonomische Modelle können aber in Ermangelung verlässlicher vergleichbarer Fremdgeschäftsvorfälle ein nützliches Instrument zur Bestimmung fremdüblicher Preise für konzerninterne Darlehen darstellen, wobei die gleichen Einschränkungen hinsichtlich der Marktbedingungen zu beachten sind wie unter Ziffer 10.98 erläutert.

C.1.2.6. Bankauskünfte

10.107. In manchen Fällen kann es vorkommen, dass die Steuerpflichtigen zum Nachweis der Fremdüblichkeit der Verzinsung eines konzerninternen Darlehens schriftliche Auskünfte unabhängiger Banken – d. h. Bewertungen der „Bankfähigkeit" des Darlehensnehmers – heranziehen, in denen die Banken angeben, zu welchem Zinssatz sie dem betreffenden Unternehmen ein vergleichbares Darlehen gewähren würden.

10.108. Eine solche Vorgehensweise stellt eine Abweichung vom Fremdvergleichsansatz dar, weil sie nicht auf einem Vergleich tatsächlicher Geschäftsvorfälle basiert. Dabei ist auch zu bedenken, dass solche Auskünfte kein wirkliches Darlehensangebot darstellen. Gewerbliche Kreditgeber führen vor der Vergabe eines Darlehens zunächst die nötigen Sorgfaltsprüfungen und Genehmigungsverfahren durch, bevor sie ein formelles Darlehensangebot unterbreiten. Daher sind Bankauskünfte im Allgemeinen nicht als Nachweis fremdüblicher Konditionen anzusehen.

C.2. Cash-Pooling

C.2.1. Cash-Pooling-Strukturen

10.109. Multinationale Unternehmen greifen zur effizienteren Gestaltung ihres Liquiditätsmanagements häufig auf Cash-Pools zurück; dabei werden die Salden mehrerer Einzelbankkonten entweder physisch oder fiktiv zusammengeführt. Mit einem Cash-Pool können die Unternehmen je nach den Gegebenheiten des Einzelfalls eine effektivere Liquiditätssteuerung betreiben und den Bedarf an externem Fremdkapital verringern oder – bei Liquiditätsüberschüssen – dank der Bündelung der Guthaben höhere Renditen erzielen. Möglicherweise können damit auch die Finanzierungskosten gesenkt werden,

weil die in den Guthaben- bzw. Sollzinsen für die verschiedenen Einzelkonten enthaltene Bankenmarge entfällt und die Banktransaktionskosten sinken.

10.110. In diesem Abschnitt ist unter Cash-Pooling die Bündelung von Liquiditätssalden im Rahmen des kurzfristigen Liquiditätsmanagements zu verstehen. Cash-Pooling-Systeme sind komplexe Vereinbarungen, die konzerninterne Geschäftsvorfälle und Fremdgeschäftsvorfälle umfassen können. Bei einer häufig anzutreffenden Struktur beispielsweise schließen die am Cash-Pool teilnehmenden Unternehmen des multinationalen Konzerns einen Vertrag mit einer konzernfremden Bank, die Cash-Pooling-Dienste anbietet, wobei jedes der teilnehmenden Konzernunternehmen ein Konto bei dieser Bank eröffnet.

10.111. Neben den zwei Grundtypen des Cash-Pooling – physisches und fiktives Pooling – sind weitere Varianten und Kombinationen möglich, um spezifischen geschäftlichen Anforderungen gerecht zu werden. Beispielsweise können mehrere physische Pools eingerichtet werden – einer für jede Währung, in der die Pool-Unternehmen Geschäftstätigkeiten durchführen – sowie zusätzlich ein fiktiver Pool, um die einzelnen Währungspools zu bündeln.

C.2.1.1. Physisches Cash-Pooling

10.112. Beim physischen Cash-Pooling werden normalerweise die Guthaben aller Pool-Teilnehmer täglich auf ein einziges zentrales vom Cash-Pool-Führer gehaltenes Bankkonto (Masterkonto) übertragen. Einzelkonten mit negativem Saldo werden durch eine Überweisung aus dem Masterkonto auf einen Zielsaldo (in der Regel Null) angehoben. Je nachdem, ob das Masterkonto nach Erreichen des Zielsaldos in den Einzelkonten der Pool-Teilnehmer einen Überschuss oder ein Defizit aufweist, kann der Cash-Pool-Führer entweder bei der Bank einen Kredit aufnehmen, um den Nettofinanzierungsbedarf des Pools zu decken, oder den Überschuss bei der Bank einlegen.

C.2.1.2. Fiktives Cash-Pooling

10.113. Mit fiktivem (bzw. virtuellem) Cash-Pooling lassen sich einige der Vorteile einer Bündelung positiver und negativer Salden mehrerer Einzelkonten erlangen, obwohl keine physische Übertragung der Kontosalden der teilnehmenden Konzernunternehmen stattfindet; dabei verlangt die Bank jedoch in der Regel gegenseitige Garantien der Pool-Teilnehmer, um bei Bedarf eine Aufrechnung zwischen den Einzelkonten vornehmen zu können. Die Bank aggregiert die Salden der Einzelkonten der teilnehmenden Konzernunternehmen virtuell und zahlt bzw. erhebt Zinsen auf den Nettosaldo, und zwar entweder auf ein Masterkonto oder auf alle teilnehmenden Einzelkonten gemäß einer im Cash-Pooling-Vertrag festgelegten Formel.

10.114. Da kein physischer Mitteltransfer stattfindet, dürften die Transaktionskosten bei einem fiktiven Cash-Pool geringer sein als bei einem physischen

Pool. Die von der Bank ausgeübten Funktionen werden durch die Gebühren oder Zinssätze der Bank abgegolten. Da der Cash-Pool-Führer nur ein Mindestmaß an Funktionen wahrnimmt (weil die Funktionen in erster Linie von der Bank ausgeübt werden), ist in den konzerninternen Verrechnungspreisen – wenn überhaupt – nur eine geringfügige Wertschöpfung des Cash-Pool-Führers zu berücksichtigen. Für eine angemessene Aufteilung des Nutzens, der durch den Wegfall der Bankmargen und/oder die Optimierung positiver oder negativer Einzelsalden entsteht, muss der Beitrag bzw. die Belastung jedes einzelnen Pool-Teilnehmers berücksichtigt werden.

C.2.2. Sachgerechte Abgrenzung von Cash-Pooling-Transaktionen

10.115. Die sachgerechte Abgrenzung von Cash-Pooling-Transaktionen hängt von den konkreten Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls ab. Da Cash-Pooling von unabhängigen Unternehmen nicht oder jedenfalls nicht regelmäßig betrieben wird, ist bei der Anwendung der Verrechnungspreisgrundsätze besondere Sorgfalt geboten. In Ziffer 1.11 heißt es dazu: „Wo unabhängige Unternehmen selten Geschäftsvorfälle der Art tätigen, wie sie von verbundenen Unternehmen getätigt werden, ist der Fremdvergleichsgrundsatz schwierig anzuwenden, da es wenige oder keine direkten Anhaltspunkte dafür gibt, welche Bedingungen unabhängige Unternehmen vereinbart hätten."

10.116. Zur sachgerechten Abgrenzung von Cash-Pooling-Vereinbarungen müssen nicht nur die Gegebenheiten und Umstände der übertragenen Salden, sondern auch der Gesamtkontext der Bedingungen der Pooling-Vereinbarung berücksichtigt werden. Beispielsweise dürfte sich ein Cash-Pool insofern von einer simplen Übernachteinlage bei einer Bank oder einem ähnlichen Finanzinstitut unterscheiden, als ein Cash-Pool-Teilnehmer mit Guthabensaldo nicht einfach isoliert eine Geldeinlage mit dem Ziel tätigt, eine Einlagenrendite zu erhalten.

10.117. Der Cash-Pool-Teilnehmer dürfte an einer Liquiditätsbereitstellung im Rahmen einer breiteren Konzernstrategie mitwirken, d. h. einer Struktur, deren Teilnehmer Haben- oder Sollpositionen aufweisen können und mit der u. a. Vorteile angestrebt werden, die nur im Kontext einer gemeinsamen Strategie der Pool-Mitglieder zum Nutzen aller Pool-Teilnehmer erreicht werden können, und an der sich ausschließlich Angehörige des multinationalen Konzerns beteiligen können. Die Pool-Teilnehmer übertragen Liquidität an den Pool (bzw. entnehmen Liquidität aus dem Pool) und nicht an einen (bzw. von einem) bestimmten Teilnehmer des Cash-Pools.

10.118. Kein Mitglied des Pools würde sich an der Transaktion beteiligen, wenn es dadurch schlechter gestellt würde als mit seiner nächstbesten Option. Die Teilnahme eines Konzernunternehmens an einem Cash-Pool sollte unter Bezugnahme auf seine realistischerweise verfügbaren Optionen analysiert werden; dabei ist zu berücksichtigen, dass ein Konzernunternehmen durch

seine Cash-Pool-Teilnahme neben einem günstigeren Zinssatz noch andere Vorteile erlangen kann (vgl. Ziffer 10.146).

10.119. Bei der Abgrenzung der Cash-Pool-Transaktionen kann möglicherweise festgestellt werden, dass die erzielten Einsparungen und Effizienzgewinne auf Konzernsynergien zurückzuführen sind, die durch bewusstes konzertiertes Handeln herbeigeführt wurden (wie in Abschnitt D.8 von Kapitel I erörtert).

10.120. Wie in Ziffer 1.179 ausgeführt, müssen die Ergebnisse, die durch bewusstes konzertiertes Handeln der Konzernunternehmen herbeigeführt wurden, durch eine gründliche Funktionsanalyse ermittelt werden. Dementsprechend muss im Zusammenhang mit Cash-Pools 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 des multinationalen Konzerns aufgeteilt werden sollte.

10.121. Ein Vorteil von Cash-Pools kann darin bestehen, dass aufgrund der Verrechnung positiver und negativer Kontosalden geringere Sollzinsen zu entrichten sind bzw. höhere Zinseinnahmen erzielt werden können. Der Umfang dieser Konzernsynergien wird anhand der Ergebnisse berechnet, die die Cash-Pool-Teilnehmer erzielt hätten, wenn sie alleine Geschäftsvorfälle mit unabhängigen Unternehmen getätigt hätten, und wird in der Regel auf die Cash-Pool-Teilnehmer aufgeteilt, unter der Voraussetzung, dass dem Cash-Pool-Führer eine angemessene Vergütung für die von ihm ausgeübten Funktionen gemäß Abschnitt C.2.3 zukommt.

10.122. Eine weitere wichtige Frage bei der Analyse konzerninterner Finanzierungsstrukturen, die als Cash-Pooling bezeichnet werden könnten, betrifft Situationen, in denen Unternehmen eines multinationalen Konzerns Soll- oder Habenpositionen halten, die nicht dem kurzfristigen Liquiditätsmanagement dienen, sondern längerfristigen Charakter haben. In der Regel wäre es angemessen zu prüfen, ob diese Positionen nach sachgerechter Abgrenzung statt als kurzfristige Cash-Pool-Salden als etwas anderes, z. B. als längerfristige Einlagen oder als Laufzeitkredite, behandelt werden sollten.

10.123. Zu den praktischen Schwierigkeiten in solchen Situationen zählt die Frage, wie lange ein positiver oder negativer Kontosaldo als Teil des Cash-Pools gelten sollte, bevor er möglicherweise als etwas anderes, z. B. als Laufzeitkredit, betrachtet werden könnte. Da Cash-Pooling eigentlich als Instrument der kurzfristigen Liquiditätssteuerung gedacht ist, kann es angebracht sein zu untersuchen, ob von Jahr zu Jahr die gleiche Struktur beibehalten wird und welche Finanzmanagementpolitik der multinationale Konzern verfolgt, da die Erwirtschaftung von Erträgen auf Liquiditätsbestände ein wesentlicher Aspekt des Finanzmanagements ist.

10.124. Eine potenzielle Schwierigkeit für Steuerverwaltungen bei der Analyse von Cash-Pooling-Strukturen besteht darin, dass die Teilnehmer eines Cash-Pools in verschiedenen Staaten ansässig sein können; dadurch kann es schwierig sein, hinreichende Informationen zur Überprüfung der Angaben des Steuerpflichtigen zu erlangen. Es wäre für die Steuerbehörden hilfreich, wenn multinationale Konzerne im Rahmen ihrer Verrechnungspreisdokumentation auch Informationen zur Strukturierung ihrer Cash-Pools und den Erträgen des Cash-Pool-Führers und der Pool-Teilnehmer bereitstellen würden. (Vgl. Anhang I zu Kapitel V bezüglich der Informationen, die in der Stammdokumentation enthalten sein sollen.)

10.125. Bevor die Vergütung des Cash-Pool-Führers und der Cash-Pool-Teilnehmer bestimmt werden kann, müssen im Rahmen der Verrechnungspreisanalyse nach den Leitlinien von Kapitel I zunächst die wirtschaftlich signifikanten Risiken im Zusammenhang mit dem Cash-Pooling ermittelt und untersucht werden. Dazu können Liquiditäts- und Kreditrisiken zählen. Diese Risiken sollten unter Berücksichtigung des kurzfristigen Charakters der Haben- und Sollpositionen innerhalb des Cash-Pools analysiert werden (vgl. Ziffer 10.123).

10.126. Das Liquiditätsrisiko in einem Cash-Pool kommt durch die Laufzeitinkongruenzen zwischen den Haben- und Sollpositionen der Cash-Pool-Mitglieder zustande. Die Übernahme des mit einem Cash-Pool verbundenen Liquiditätsrisikos erfordert die Ausübung von Kontrollfunktionen, die über den bloßen Ausgleich der Haben- und Sollpositionen der Cash-Pool-Mitglieder hinausgehen. Daher muss für die Aufteilung des Liquiditätsrisikos nach Kapitel I der Entscheidungsprozess im Zusammenhang mit der Höhe der Haben- und Sollpositionen innerhalb des Cash-Pooling-Systems analysiert werden.

10.127. Das Kreditrisiko bezieht sich auf das Risiko von Verlusten, wenn Cash-Pool-Mitglieder mit Sollpositionen nicht in der Lage sind, ihre Liquiditätsentnahmen aus dem Pool zurückzuzahlen. Eine Übernahme des Kreditrisikos durch den Cash-Pool-Führer kann nur dann vorliegen, wenn eine gewisse Wahrscheinlichkeit besteht, dass er bei einem Zahlungsausfall von Cash-Pool-Mitgliedern mit Sollposition Verluste erleidet. Folglich muss nach den Leitlinien von Kapitel I bestimmt werden, welches Unternehmen innerhalb des multinationalen Konzerns unter den konkreten Gegebenheiten und Umständen Kontrollfunktionen ausübt und über die finanzielle Kapazität verfügt, das Kreditrisiko im Zusammenhang mit der Cash-Pool-Struktur zu tragen.

C.2.3. Bestimmung des fremdüblichen Preises von Cash-Pooling-Transaktionen

10.128. Wie bei vielen Arten von Finanztransaktionen können die Bezeichnungen oder Beschreibungen bestimmter Geschäftsvorfälle unterschiedlich gedeutet und verstanden werden. Jeder Einzelfall muss unter Berücksichtigung seiner konkreten Gegebenheiten und Umstände betrachtet werden, und bevor über einen Ansatz zur Preisbestimmung entschieden werden kann, muss stets zuerst eine sachgerechte Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls nach den Prinzipien von Kapitel I vorgenommen werden.

C.2.3.1. Vergütung der Funktion des Cash-Pool-Führers

10.129. Die angemessene Vergütung des Cash-Pool-Führers hängt von den Gegebenheiten und Umständen sowie den vom Cash-Pool-Führer bei der Organisation des Cash-Poolings ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerten und übernommenen Risiken ab.

10.130. Im Allgemeinen übt ein Cash-Pool-Führer lediglich eine Koordinations- oder Vermittlerfunktion aus, wobei das Masterkonto als zentraler Punkt fungiert, an dem eine Reihe von Buchungen zusammengeführt werden, um die vorab festgelegten Zielsalden der Pool-Mitglieder zu erreichen. Angesichts dieses begrenzten Funktionsumfangs bleibt die Vergütung des Cash-Pool-Führers als Dienstleister in der Regel ebenfalls begrenzt.

10.131. Falls die sachgerechte Abgrenzung der tatsächlichen Geschäftsvorfälle ergibt, dass ein Cash-Pool-Führer andere Tätigkeiten ausübt als lediglich Koordinations- oder Vermittlerfunktionen, erfolgt die Bestimmung des Preises dieser Transaktionen nach den entsprechenden Ansätzen in anderen Teilen dieser Leitlinien.

10.132. Die folgenden Beispiele verdeutlichen die vorstehend beschriebenen Prinzipien.

Beispiel 1

10.133. X ist die Muttergesellschaft eines multinationalen Konzerns, deren Tochtergesellschaften H, J, K und L an einem physischen Cash-Pool beteiligt sind, für den eine weitere Tochtergesellschaft – M – als Cash-Pool-Führer fungiert. Alle Teilnehmer haben dieselbe funktionale Währung, die zugleich die einzige Währung in diesem Cash-Pool ist.

10.134. M trifft für die am Pool teilnehmenden Konzerngesellschaften eine Cash-Pool-Vereinbarung mit einer konzernfremden Bank. Für alle Pool-Teilnehmer werden dabei rechtliche Vorkehrungen getroffen, die Mitteltransfers auf das bzw. aus dem Masterkonto von M ermöglichen, um die Salden der Teilnehmer auf ein vorab festgelegtes Zielniveau zu bringen.

10.135. Der Cash-Management-Vertrag sieht vor, dass die Bank die erforderlichen Mitteltransfers vornimmt, damit der Zielsaldo für jeden Pool-Teilnehmer erreicht wird; Nettoüberschüsse werden von M bei der Bank eingelegt und Nettofehlbeträge werden durch Kredite der Bank an M gedeckt. X bürgt für die Kreditfazilität, die M in Anspruch nehmen kann. Auf Basis des Gesamtsaldos des Cash-Pools zahlt die konzernfremde Bank Zinsen an bzw. erhebt Zinsen von M. In diesem Beispiel erhält M Überschüsse von den Konzerngesellschaften H und J und stellt den Konzerngesellschaften K und L, bei denen ein Finanzierungsbedarf besteht, Mittel bereit. Die Zinsen, die auf die Salden der Pool-Teilnehmer gezahlt oder erhoben werden, richten sich nach dem Pooling-Vertrag.

10.136. Dank der getroffenen Vereinbarungen zahlt M weniger Zinsen an die Bank bzw. erhält mehr Zinsen von ihr, als ohne das Cash-Pooling möglich gewesen wäre.

10.137. Eine Funktionsanalyse zeigt, dass M kein Kreditrisiko trägt, da das Kreditrisiko bei den Cash-Pool-Mitgliedern verbleibt und M lediglich eine Koordinierungsfunktion ausübt. Darüber hinaus übt M nicht die Funktionen aus, die eine Bank ausüben würde, und übernimmt auch nicht die Risiken, die eine Bank übernehmen würde. Folglich steht M nicht die Art von Vergütung zu, die eine Bank erhalten würde, wie z. B. die Zinsmarge zwischen Einlagen- und Darlehenszinsen. M erhält dementsprechend eine Vergütung, die den für den Pool erbrachten Dienstleistungen angemessen ist.

Beispiel 2

10.138. Unternehmen T, ein Konzernunternehmen des multinationalen Konzerns Y, fungiert als Treasury-Einheit des multinationalen Konzerns und führt verschiedene konzerninterne und -externe Finanztransaktionen durch. Der wesentliche Geschäftszweck von Unternehmen T besteht in der Erbringung von Treasury-Dienstleistungen für die anderen Unternehmen des multinationalen Konzerns, einschließlich der strategischen Steuerung und Verwaltung der Konzernliquidität. T ist für die Finanzierung des multinationalen Konzerns durch Anleiheemissionen oder Kredite bei konzernfremden Banken verantwortlich und arrangiert gegebenenfalls konzerninterne Darlehen, um den Finanzierungsbedarf anderer Konzernunternehmen zu decken.

10.139. Im Rahmen der Konzernliquiditätssteuerung betreibt T einen Cash-Pool für den multinationalen Konzern und entscheidet darüber, wie Überschüsse investiert oder Fehlbeträge gedeckt werden sollen. T legt die konzerninternen Zinssätze fest und trägt das Risiko für Differenzen zwischen den Zinssätzen, die es für Transaktionen mit anderen Konzernunternehmen veranschlagt, und den Zinssätzen, die für seine Geschäfte mit den unabhängigen Kreditgebern gelten. T trägt auch Kredit-, Liquiditäts- und Währungsrisiken

für die konzerninterne Finanzierung und entscheidet, ob und wie diese Risiken abgesichert werden sollen.

10.140. Die Analyse nach den Leitlinien in Abschnitt D.1 von Kapitel I zeigt, dass die tatsächlichen Geschäftsvorfälle sachgerecht als konzerninterne Darlehen im Rahmen der Treasury-Aktivitäten von Unternehmen T abgegrenzt werden sollten, da die von Unternehmen T ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken über die koordinierende Rolle eines Cash-Pool-Führers hinausgehen. Insbesondere zeigt die Funktionsanalyse, dass Unternehmen T die Kontrolle über die finanziellen Risiken ausübt, die ihm vertraglich zugewiesen wurden, und die finanzielle Kapazität besitzt, diese Risiken zu tragen.

10.141. Folglich sollte T im Einklang mit Abschnitt C.1 für die von ihm ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken vergütet werden. Dies könnte über die teilweise oder vollständige Vereinnahmung der Zinsmarge zwischen den von ihm aufgenommenen und ausgereichten Mitteln geschehen.

10.142. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die anderen Konzernunternehmen auch hier nur dann Geschäfte mit T tätigen würden, wenn sie dadurch nicht schlechter gestellt sind als mit ihrer nächstbesten Option.

C.2.3.2. Vergütung der Cash-Pool-Teilnehmer

10.143. Um die Vergütung der Cash-Pool-Teilnehmer zu berechnen, werden die fremdüblichen Zinssätze für die Soll- und Habenpositionen innerhalb des Pools ermittelt. Die durch das Cash-Pooling erzielten Synergievorteile werden auf die Pool-Mitglieder aufgeteilt; in der Regel geschieht dies, nachdem die Vergütung des Cash-Pool-Führers berechnet wurde.

10.144. Die Vergütung der Cash-Pool-Mitglieder hängt letztlich von den konkreten Gegebenheiten und Umständen sowie den Funktionen, Vermögenswerten und Risiken der einzelnen Pool-Teilnehmer ab. Diese Leitlinien sollen daher keinen präskriptiven Ansatz für die Aufteilung der Cash-Pooling-Vorteile auf die Cash-Pool-Teilnehmer in bestimmten Situationen vorgeben, sondern die Grundprinzipien darlegen, an denen sich die Aufteilung orientieren sollte.

10.145. Die Ermittlung der fremdüblichen Zinssätze für die konzerninternen Geschäftsvorfälle, die innerhalb des Cash-Pools stattfinden, kann sich als schwierig erweisen, da es an vergleichbaren Pooling-Strukturen zwischen fremden Dritten fehlt. In diesem Kontext kann sich die Ermittlung vergleichbarer Zinssätze bei der Verrechnungspreisanalyse auf die Bankgeschäftsbeziehungen des Cash-Pool-Führers – unter Berücksichtigung der funktionalen Unterschiede zwischen der Bank und dem Cash-Pool-Führer – sowie auf die Optionen stützen, die den Cash-Pool-Teilnehmern realistischerweise zur Verfügung stehen.

10.146. Alle Cash-Pool-Teilnehmer sollten durch den Cash-Pool besser gestellt sein als ohne ihn. Je nach den Gegebenheiten und Umständen kann dies beispielsweise bedeuten, dass alle Cash-Pool-Teilnehmer für ihre Soll- bzw. Habenpositionen innerhalb des Cash-Pools mit günstigeren Zinssätzen rechnen können als bei Kreditaufnahmen bzw. Einlagen außerhalb des Pools. Es gilt jedoch zu bedenken, dass die Cash-Pool-Mitglieder auch bereit sein können, an einem Cash-Pool teilzunehmen, um andere Vorteile als einen günstigeren Zinssatz zu erlangen, z. B. Zugang zu einer dauerhaften Finanzierungsquelle, eine geringere Abhängigkeit von konzernfremden Banken oder Zugang zu Liquidität, die andernfalls möglicherweise nicht verfügbar wäre.

C.2.3.3. Cash-Pooling-Garantien

10.147. Im Rahmen der Cash-Pooling-Vereinbarung werden u. U. wechselseitige Garantien und Aufrechnungsrechte zwischen den Pool-Teilnehmern verlangt. Dies wirft die Frage auf, ob Garantiegebühren veranschlagt werden sollten. Auch wenn stets die konkreten Gegebenheiten und Umstände des Einzelfalls berücksichtigt werden sollten, gibt es bestimmte Merkmale, die viele Cash-Pools gemeinsam haben: ein Cash-Pool hat eine größere Zahl von Teilnehmern, er kann sowohl Teilnehmer mit Sollpositionen als auch Teilnehmer mit Habenpositionen umfassen, die einzelnen Pool-Teilnehmer können unterschiedliche individuelle Kreditratings aufweisen und der Pooling-Vertrag mit der Bank verlangt wahrscheinlich vollumfängliche wechselseitige Garantien und Aufrechnungsrechte zwischen allen Pool-Teilnehmern.

10.148. Solche gegenseitigen Garantien und Aufrechnungsrechte sind bei Vereinbarungen zwischen unabhängigen Unternehmen nicht anzutreffen. Jeder Garantiegeber bürgt für alle Pool-Teilnehmer, hat jedoch keine Kontrolle über den Teilnehmerkreis des Pools oder den Umfang der Schulden, für die er bürgt, und kann möglicherweise auch keine Informationen zu den Unternehmen erlangen, für die er eine Garantie stellt. Da andere Beteiligte für dieselben Darlehen bürgen, ist es dem Garantiegeber u. U. nicht möglich, sein tatsächliches Risiko bei Eintreten eines Zahlungsausfalls abzuschätzen. In der Praxis ist die formelle Garantie daher möglicherweise nicht mehr als die Würdigung der Tatsache, dass es den Interessen des multinationalen Konzerns schaden würde, den Cash-Pool-Führer – und damit auch den Darlehensnehmer – nicht zu unterstützen. Unter diesen Umständen kann es sein, dass der Vorteil, der dem Darlehensnehmer durch die Garantie entsteht, nicht über die Bonitätsverbesserung hinausgeht, die dem impliziten Konzernrückhalt zuzuschreiben ist. Sollten die Gegebenheiten und Umstände diesen Schluss nahelegen, wäre keine Garantiegebühr fällig und sollte jede Unterstützung, die bei einem Zahlungsausfall eines anderen Konzernunternehmens geleistet wird, als Kapitaleinlage betrachtet werden.

C.3. Hedging

10.149. Konzerninterne Finanztransaktionen können auch Instrumente umfassen, mit denen Risiken innerhalb des multinationalen Konzerns übertragen werden. Beispielsweise werden Hedging-Geschäfte im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit häufig zur Absicherung gegen Risiken wie Wechselkurs- oder Rohstoffpreisschwankungen eingesetzt. Ein unabhängiges Unternehmen kann gemäß seiner eigenen Geschäftspolitik entscheiden, diese Risiken selbst zu tragen oder entsprechende Sicherungsgeschäfte abzuschließen. In einem multinationalen Konzern kann jedoch je nach dem Risikomanagement- und Hedging-Ansatz des Konzerns anders mit solchen Risiken umgegangen werden.

10.150. In multinationalen Konzernen werden Treasury-Funktionen häufig zentralisiert und Risikominderungsstrategien für Zins- und Währungsrisiken eingesetzt, um die Effizienz und Effektivität zu steigern; dies hat zur Folge, dass die einzelnen Konzernunternehmen möglicherweise keine vertraglichen Vereinbarungen über Hedging-Geschäfte abschließen, ihr Risiko aber aus der Perspektive des Gesamtkonzerns abgesichert ist.

10.151. Das Hedging von Risiken lässt sich in multinationalen Konzernen beispielsweise folgendermaßen zentralisieren:

- Übertragung der Verantwortung für das Hedging an eine Treasury-Einheit des multinationalen Konzerns, wobei die Hedging-Verträge für und im Namen der jeweiligen operativen Gesellschaften arrangiert werden
- Übertragung der Verantwortung für das Hedging an eine Treasury-Einheit des multinationalen Konzerns, wobei die Hedging-Verträge von und im Namen einer anderen Einheit des multinationalen Konzerns geschlossen werden
- Ermittlung natürlicher Hedges innerhalb des multinationalen Konzerns; in diesem Fall werden keine formellen Hedging-Verträge geschlossen

10.152. Wenn die zentralisierte Treasury-Funktion einen Hedging-Vertrag arrangiert, den die operative Gesellschaft eingeht, kann dies als Dienstleistung der zentralisierten Funktion für die operative Gesellschaft betrachtet werden, für die sie eine fremdübliche Vergütung erhalten sollte.

10.153. Schwierigere Verrechnungspreisfragen können sich indessen stellen, wenn der Vertrag von der Treasury-Einheit oder einem anderen Unternehmen des multinationalen Konzerns eingegangen wird und die Positionen folglich nicht innerhalb desselben Konzernunternehmens durch deckungsgleiche Hedges gesichert sind, obwohl die Position des multinationalen Konzerns insgesamt abgesichert ist. Wenn Positionen zwar innerhalb des multinationalen

Konzerns, nicht aber innerhalb derselben Konzerneinheit durch entsprechende Hedging-Verträge abgedeckt sind oder wenn innerhalb des multinationalen Konzerns keine vertraglichen Instrumente existieren, die Gesamtposition des multinationalen Konzerns aber abgesichert ist (wie es beispielsweise bei einem natürlichen Hedge der Fall sein kann), wäre es nicht angemessen, die Hedges innerhalb desselben Unternehmens anzurechnen oder Hedging-Geschäfte anzuerkennen, für die keine schriftlichen Verträge existieren, ohne eine umfassende Analyse der sachgerechten Abgrenzung der tatsächlichen Transaktionen nach Abschnitt D.1 von Kapitel I (z. B. im Hinblick auf das Vorliegen bewussten konzertierten Handelns zur Absicherung eines spezifischen Risikos) sowie der kaufmännischen Rationalität der Geschäftsvorfälle nach Abschnitt D.2 von Kapitel I vorzunehmen.

D. Finanzgarantien

10.154. Dieser Abschnitt befasst sich mit Finanzgarantien bzw. Finanzbürgschaften für bestimmte konzerninterne Geschäftsvorfälle. Um die Verrechnungspreisfolgen einer Finanzgarantie zu untersuchen, müssen zunächst die Art und der Umfang der Verpflichtungen, für deren Erfüllung gebürgt wird, sowie die sich daraus ergebenden Folgen für alle Beteiligten unter sachgerechter Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls nach Kapitel I Abschnitt D.1 analysiert werden.

10.155. Eine Finanzgarantie sieht im Allgemeinen vor, dass der Garantiegeber bestimmten finanziellen Verpflichtungen nachkommt, falls der Garantienehmer dazu nicht in der Lage sein sollte. Zwischen Unternehmen, die einem multinationalen Konzern angehören, gibt es verschiedene Formen der Unterstützung bei Krediten, für die verschiedene Begriffe gebräuchlich sind. Am einen Ende des Spektrums steht die formelle schriftliche Bürgschaft, am anderen Ende der implizite Rückhalt, der sich allein aus der Zugehörigkeit zum Konzern ergibt. Im Kontext dieses Abschnitts ist unter einer Garantie bzw. Bürgschaft die rechtsverbindliche Zusage seitens des Garantiegebers bzw. Bürgen zu verstehen, für eine bestimmte Kreditverpflichtung des Garantienehmers einzutreten, falls dieser im Hinblick auf diese Verpflichtung ausfällt. Die im Verrechnungspreiskontext wahrscheinlich am häufigsten anzutreffende Situation ist, dass eine Konzerngesellschaft (der Garantiegeber) für ein Darlehen bürgt, das eine andere Konzerngesellschaft bei einem fremden Dritten aufgenommen hat.

D.1. Sachgerechte Abgrenzung von Finanzgarantien

D.1.1. Aus einer Finanzgarantie gezogener wirtschaftlicher Nutzen

10.156. Zur sachgerechten Abgrenzung von Finanzbürgschaften muss zunächst der wirtschaftliche Nutzen untersucht werden, den sie dem Darlehensnehmer zusätzlich zu den Vorteilen verschaffen, die sich aus der passiven Verbindung ergeben, wie in Abschnitt C.1.1.3 erläutert.

10.157. Für den Darlehensnehmer kann eine Finanzgarantie Einfluss darauf haben, zu welchen Bedingungen er sich verschulden kann – z. B. kann er durch die Garantie möglicherweise einen günstigeren Zinssatz erhalten, weil der Darlehensgeber auf eine größere Auswahl an Vermögenswerten zugreifen kann – oder in welcher Höhe er sich verschulden kann, etwa weil er durch die Garantie Zugang zu höheren Finanzierungsmitteln erlangt.

D.1.1.1. Verbesserung der Kreditbedingungen

10.158. Für den Darlehensgeber haben eine oder mehrere explizite Bürgschaften zur Folge, dass der oder die Bürgen ihm gegenüber rechtsverbindlich verpflichtet sind; damit dürfte sich sein Risiko verringern, da er auf die Vermögenswerte des oder der Bürgen zugreifen kann, sollte der Darlehensnehmer ausfallen. Dies kann für den Darlehensnehmer bedeuten, dass er sich dank der Garantie statt zu den Bedingungen, die für ihn aufgrund seines eigenen Kreditratings ohne Garantie gelten würden, zu den Bedingungen verschulden kann, die für Kreditnehmer mit dem Rating des Garantiegebers gelten. Die Prinzipien und Methoden zur Bestimmung der Vergütung für eine Garantie ähneln unter diesen Umständen denen, die in Abschnitt C.1.2 im Hinblick auf die Bestimmung einer Darlehensvergütung erläutert wurden.

10.159. Wenn eine konzerninterne Garantie nach sachgerechter Abgrenzung für den Darlehensnehmer zur Folge hat, dass sich seine Kreditkosten verringern, könnte er bereit sein, für diese Garantie zu zahlen, sofern er sich dadurch nicht in einer insgesamt ungünstigeren Position befindet. Um zu beurteilen, wie sich die Garantie auf die finanzielle Gesamtposition des Darlehensnehmers auswirkt, werden seine Kreditkosten mit der Garantie (d. h. einschließlich der Kosten der Garantie sowie aller mit ihrer Beschaffung verbundenen Kosten) mit seinen Kreditkosten ohne die Garantie unter Berücksichtigung eines etwaigen impliziten Konzernrückhalts verglichen. Eine Garantie kann sich auch auf andere Darlehensbedingungen als den Preis auswirken; jeder Einzelfall ist daher im Licht der jeweiligen Gegebenheiten und Umstände zu betrachten.

10.160. Die Analyse nach Kapitel I kann aber auch ergeben, dass die vermeintliche Finanzgarantie dem Darlehensnehmer keinen Nutzen bringt, sondern lediglich den Vorteil widerspiegelt, den der Garantienehmer aufgrund seiner

Zugehörigkeit zum multinationalen Konzern ohnehin erlangt hätte. In solchen Fällen wäre ein unabhängiges Unternehmen in einer vergleichbaren Situation unter Berücksichtigung der jeweiligen Gegebenheiten und Umstände nicht bereit, für eine Finanzgarantie zu zahlen, und es wäre festzustellen, dass der Garantiegeber dem Darlehensnehmer nur eine administrative Dienstleistung erbringt (vgl. Ziffer 10.164 sowie die Ausführungen in Kapitel VII).

D.1.1.2. Zugang zu höheren Darlehensbeträgen

10.161. Wenn sich ein Darlehensnehmer mit einer Garantie höher verschulden kann als ohne die Garantie, verbessert diese Garantie nicht nur die Bonität des Darlehensnehmers, sondern bewirkt möglicherweise auch, dass sich seine Verschuldungskapazität vergrößert und dass er bei einer gegebenen Verschuldungskapazität weniger Zinsen zahlen muss. In einer solchen Situation können sich zwei Fragen stellen, nämlich erstens, ob ein Teil des Darlehens, das der Darlehensgeber dem Darlehensnehmer gewährt hat, sachgerecht als Darlehen vom Darlehensgeber an den Garantiegeber (gefolgt von einer Kapitaleinlage des Garantiegebers beim Darlehensnehmer) abzugrenzen ist, und zweitens, ob die Garantiegebühr für den Teil des Darlehens, der als Darlehen vom Darlehensgeber an den Darlehensnehmer anerkannt wird, fremdvergleichskonform ist. Die Analyse eines solchen Geschäftsvorfalls kann unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten und Umstände ergeben, dass bei der Bestimmung der Garantiegebühr nur der Teil des Darlehens berücksichtigt werden sollte, der sachgerecht als solches abgegrenzt wurde, und dass der Rest des gewährten Darlehens in Wirklichkeit als Darlehen an den Garantiegeber, gefolgt von einer Kapitaleinlage des Garantiegebers beim Darlehensnehmer, betrachtet werden sollte.

D.1.2. Effekt der Konzernzugehörigkeit

10.162. In diesem Abschnitt wird der Effekt der Konzernzugehörigkeit auf die Bestimmung des fremdvergleichskonformen Preises von Finanzgarantien erörtert, wobei auf den in Abschnitt C.1.1 dargelegten Prinzipien aufgebaut wird.

10.163. Durch die Stellung einer expliziten Garantie ist der Garantiegeber einem zusätzlichen Risiko ausgesetzt, da er rechtlich verpflichtet ist zu zahlen, falls der Darlehensnehmer ausfällt. Alles, was keine rechtsverbindliche Verpflichtung darstellt, Patronatserklärungen etwa oder andere schwächere Formen der Kreditsicherung, geht mit keiner expliziten Risikoübernahme einher. Auch wenn jeder Einzelfall im Licht der jeweiligen Gegebenheiten und Umstände betrachtet werden muss, gilt generell, dass – bei Nichtvorliegen einer expliziten Garantie – jede Erwartung seitens eines Beteiligten, dass ein Unternehmen, das einem multinationalen Konzern angehört, im Hinblick auf seine Darlehen von anderen Konzerngesellschaften Rückhalt bekommt, aus der Konzernzugehörigkeit des Darlehensnehmers herrührt. Ob eine von

einem Unternehmen eines multinationalen Konzerns geleistete Zusage an eine andere Konzerngesellschaft, Finanzierungsmittel zur Deckung ihrer Darlehensverpflichtungen zur Verfügung zu stellen, eine Patronatserklärung oder eine Bürgschaft darstellt, hängt dabei von allen Gegebenheiten und Umständen und insbesondere davon ab, ob diese Zusage dem Darlehensgeber einschlägige Rechtsansprüche zur Durchsetzung der Verpflichtung gibt. Der Nutzen eines Rückhalts, der sich aus der Zugehörigkeit des Darlehensnehmers zu einem multinationalen Konzern ergibt, resultiert aus der passiven Verbindung und nicht etwa aus einer aktiven Dienstleistung, für die eine Vergütung zu zahlen wäre. Vgl. Ziffer 7.13 zur passiven Verbindung.

10.164. Ein Darlehensnehmer dürfte im Allgemeinen nicht bereit sein, für eine Garantie zu zahlen, wenn er sich davon keinen entsprechenden Vorteil erwartet. Selbst eine explizite Garantie verschafft dem Darlehensnehmer nicht zwangsläufig einen Vorteil; beispielsweise kann in den Bank-Covenants für Kreditfazilitäten einer Muttergesellschaft oder anderer Unternehmen eines multinationalen Konzerns der Ausfall einer anderen Konzerngesellschaft als ein Ereignis aufgeführt sein, das die Kündigung einer Fazilität oder andere nachteilige Folgen nach sich ziehen kann. Andere rechtliche, finanzielle oder operative Beziehungen können bedeuten, dass es nicht möglich ist, den Darlehensnehmer fallen zu lassen, sollte er in finanzielle Schieflage geraten, ohne dass sich das Kreditrating des multinationalen Konzerns verschlechtern würde. Derartige Sachverhalte können in der Praxis zur Folge haben, dass die Konzerngesellschaften – ganz abgesehen von etwaigen formellen Bürgschaftsvereinbarungen – finanziell voneinander abhängig sind, sodass sich das wirtschaftliche Risiko des Garantiegebers möglicherweise nicht wesentlich verändert, wenn er eine explizite Garantie stellt. Anders ausgedrückt ist die formelle Garantie daher möglicherweise nicht mehr als die Würdigung der Tatsache, dass es den Interessen des multinationalen Konzerns schaden würde, den Darlehensnehmer nicht zu unterstützen. In solchen Fällen beschränkt sich der Vorteil, der dem Darlehensnehmer durch die Garantie entsteht, auf die Bonitätsverbesserung, die dem impliziten Konzernrückhalt zuzuschreiben ist, und es wäre keine Garantiegebühr zu zahlen.

10.165. Eine ähnliche Frage stellt sich in Bezug auf gegenseitige Garantien, bei denen zwei oder mehr Konzerngesellschaften gegenseitig für ihre Verpflichtungen bürgen. Für den Darlehensgeber bedeutet dies, dass er bei Ausfall eines Darlehensnehmers, für den in solcher Weise gebürgt wurde, Zugriff auf die Vermögenswerte aller bürgenden Konzerngesellschaften hat. Dies könnte dem Darlehensgeber mehr Sicherheit verschaffen als eine Einzelgarantie, da er so im Bedarfsfall auswählen kann, bei welcher der füreinander bürgenden Konzerngesellschaften er die fälligen Beträge eintreibt. Aus Sicht des Darlehensnehmers bedeutet eine gegenseitige Garantie, dass es für seine Darlehen nun mehrere Bürgschaften gibt und dass er selbst möglicherweise für mehrere Darlehen bürgt. Dies kann Fragen in Bezug darauf aufwerfen,

wie die einzelnen Bürgschaften zu bewerten sind. Komplex ist dies nicht nur wegen der möglicherweise großen Zahl von Bürgschaften, deren Wert zu ermitteln ist, sondern auch, weil es sein kann, dass für jede bürgende Konzerngesellschaft im Gegenzug ein Unternehmen bürgt, dessen Bürge sie selbst ist. Die Bewertung des Effekts gegenseitiger Garantien ist schwierig und kann bei einer größeren Zahl beteiligter Unternehmen nahezu unmöglich werden. Es kann sein, dass sich der Effekt der Garantie zwischen zwei Unternehmen nicht ermitteln lässt, wenn ein und dasselbe Risiko Gegenstand mehrerer Garantien ist. Eine Analyse der Sachlage kann ergeben, dass eine solche Gestaltung die Kreditwürdigkeit einer Konzerngesellschaft nicht über den Effekt der passiven Verbindung hinaus erhöht; in diesem Fall sollte jede Unterstützung, die eine andere Konzerngesellschaft bei einem Zahlungsausfall leistet, als Kapitaleinlage betrachtet werden.

D.1.3. Finanzielle Kapazität des Garantiegebers

10.166. Bei der sachgerechten Abgrenzung von Finanzgarantien muss auch geprüft werden, ob der Garantiegeber über die finanzielle Kapazität verfügt, seinen Verpflichtungen bei Ausfall des Darlehensnehmers nachzukommen. Dies erfordert eine Evaluierung des Kreditratings des Garantiegebers und des Darlehensnehmers sowie der zwischen ihrer Geschäftstätigkeit bestehenden Zusammenhänge.

10.167. Der Vorteil für den Darlehensgeber kann sich aus dem (im Vergleich zum Kreditrating des Darlehensnehmers) besseren Kreditrating des Garantiegebers und/oder dem Vermögensbestand des Garantiegebers (zuzüglich zu dem des Darlehensnehmers) ergeben, wovon der Darlehensnehmer dann über einen niedrigeren Zinssatz profitieren dürfte. Je nach den Gegebenheiten und Umständen kann eine Garantie also auch einen Vorteil für einen Darlehensnehmer darstellen, der das gleiche oder ein höheres Kreditrating hat als der Garantiegeber, falls die Bürgschaft die Rückgriffsmöglichkeiten des Darlehensgebers effektiv vergrößert und so den Zinssatz verringert, obwohl der Bürge kein höheres Kreditrating hat. Bei der Ermittlung des Kreditratings des Garantiegebers und des Darlehensnehmers muss der Effekt des impliziten Konzernrückhalts, wie in Abschnitt C.1.1 erläutert, berücksichtigt werden.

10.168. Um die finanzielle Kapazität des Garantiegebers, seinen Verpflichtungen nachzukommen, zu untersuchen, müssen außerdem die Zusammenhänge zwischen der Geschäftstätigkeit des Garantiegebers und des Darlehensnehmers analysiert werden. Wenn der Garantiegeber und der Darlehensnehmer unter ähnlichen Marktbedingungen tätig sind, kann ein negatives Marktereignis, das die Geschäftsergebnisse des Darlehensnehmers beeinträchtigt und dessen Ausfallrisiko erhöht, auch Auswirkungen auf den Garantiegeber und dessen Fähigkeit haben, seinen Verpflichtungen nachzukommen.

D.2. Bestimmung des fremdüblichen Preises von Garantien

10.169. In diesem Abschnitt werden verschiedene Preisbestimmungsansätze für Situationen beschrieben, in denen eine Garantie gerechtfertigt ist. Ergibt die sachgerechte Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls, dass die vermeintliche Garantie keine Garantie ist, sollten indessen andere Preisbestimmungsansätze und insbesondere die Leitlinien in Kapitel VII berücksichtigt werden. Wie in jeder anderen Verrechnungspreissituation sollte sich die Wahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode an der sachgerechten Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls und insbesondere der Funktionsanalyse orientieren. (Vgl. Kapitel II).

D.2.1. Preisvergleichsmethode

10.170. Die Preisvergleichsmethode könnte angewandt werden, wenn externe oder interne Vergleichswerte vorliegen, d. h., wenn fremde Dritte Garantien für vergleichbare Darlehen an andere Darlehensnehmer stellen oder wenn derselbe Darlehensnehmer andere vergleichbare Darlehen aufgenommen hat, für die fremde Dritte bürgen.

10.171. Bei der Untersuchung der Vergleichbarkeit von konzerninternen Geschäftsvorfällen und Geschäftsvorfällen zwischen Fremden sollten alle Faktoren berücksichtigt werden, die Einfluss auf die Garantiegebühr haben könnten, darunter: das Risikoprofil des Darlehensnehmers, die Bedingungen der Garantie, die Bedingungen des garantierten Darlehens (Betrag, Währung, Laufzeit, Rang usw.), die Differenz zwischen dem Kreditrating des Garantiegebers und dem des Garantienehmers, die Marktbedingungen usw. Sofern Daten zu Garantien fremder Dritter vorliegen, dürften sie die verlässlichsten Vergleichswerte zur Bestimmung einer fremdüblichen Garantiegebühr sein.

10.172. Die Schwierigkeit bei der Anwendung der Preisvergleichsmethode ist, dass sich kaum öffentlich zugängliche Informationen über hinreichend vergleichbare bonitätsverbessernde Garantien zwischen fremden Dritten finden lassen, da Garantien fremder Dritter für Bankdarlehen unüblich sind.

10.173. Ein unabhängiges Unternehmen, das eine Finanzbürgschaft stellt, würde dafür eine Vergütung erwarten, die es für das Risiko entschädigt, das es mit der Übernahme der Eventualverbindlichkeit eingeht, und die allen Vorteilen Rechnung trägt, die es dem Darlehensnehmer mit der Garantie verschafft. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, dass sich in den Gebühren unabhängiger Garantiegeber teilweise Kosten widerspiegeln, die durch die Kapitalbeschaffung und die Erfüllung aufsichtsrechtlicher Anforderungen entstehen. Diese Kosten fallen zwischen verbundenen Unternehmen möglicherweise nicht an.

*D.2.2. Zinsbasierter Ansatz (*yield approach*)*

10.174. Bei diesem Ansatz wird der Nutzen, der dem Garantienehmer durch die Garantie entsteht, anhand der durch sie ermöglichten Zinsverringerung quantifiziert. Dazu wird die Differenz zwischen dem Zinssatz, den der Darlehensnehmer ohne die Garantie hätte entrichten müssen, und dem Zinssatz, den er mit der Garantie zahlen muss, berechnet. In einem ersten Schritt wird dabei der Zinssatz bestimmt, den der Darlehensnehmer aufgrund seiner eigenen Merkmale unter Berücksichtigung des Effekts des impliziten Rückhalts, den er durch seine Konzernzugehörigkeit hat, zahlen müsste. Vgl. Abschnitt C.1.2.

10.175. Im nächsten Schritt wird der Zinssatz bestimmt, der mit der expliziten Garantie zu entrichten ist, und zwar nach dem gleichen Verfahren (es sei denn, dieser Zinssatz ist direkt feststellbar, was bei einem von einem fremden Dritten gewährten Darlehen der Fall sein dürfte). Anhand der Zinsdifferenz kann der Nutzen quantifiziert werden, der dem Darlehensnehmer durch die Bürgschaft entsteht. Um den Nutzen der Garantie zu bestimmen, ist es wichtig, zwischen dem Effekt der expliziten Garantie und dem Effekt des infolge der Konzernzugehörigkeit bestehenden impliziten Rückhalts zu unterscheiden. Vgl. Beispiel 2 unter Ziffer 1.187. Der zu bepreisende Nutzen ist nicht etwa die Differenz zwischen den Kosten, die dem Darlehensnehmer – als Einzelunternehmen betrachtet – ohne Garantie entstehen, und denen, die ihm mit der expliziten Garantie entstehen, sondern die Differenz zwischen den Kosten des Darlehensnehmers nach Berücksichtigung eines etwaigen impliziten Konzernrückhalts und seinen Kosten im Fall einer expliziten Garantie.

10.176. Der Nutzen des impliziten Konzernrückhalts entspricht der Differenz zwischen den Bedingungen, zu denen sich der Darlehensnehmer aufgrund seines Kreditratings als Teil des multinationalen Konzerns verschulden kann und den Bedingungen, zu denen ihm dies aufgrund seines eigenen Kreditratings möglich wäre, wenn er ein vollkommen unabhängiges Unternehmen wäre. Wenn der Darlehensnehmer über ein eigenes, unabhängiges von einer konzernfremden Ratingagentur vergebenes Kreditrating verfügt, wird dieses Rating üblicherweise seiner Zugehörigkeit zum multinationalen Konzern Rechnung tragen, sodass normalerweise keine Anpassung dieses Ratings zur Berücksichtigung des impliziten Konzernrückhalts erforderlich sein dürfte.

10.177. Mit dieser Analyse lässt sich eine Höchstgebühr für die Garantie bestimmen (der maximale für den Garantienehmer akzeptable Betrag), nämlich die Differenz zwischen dem Zinssatz mit Garantie und dem Zinssatz ohne Garantie, aber mit den Vorteilen, die sich aus dem impliziten Konzernrückhalt ergeben (und unter Berücksichtigung aller etwaigen Kosten). Der Darlehensnehmer hätte keinen Anreiz, die Bürgschaftsvereinbarung einzugehen, wenn seine Bankzinsen und die Garantiegebühr zusammengenommen genauso hoch wären wie die Zinsen, die er ohne die Garantie an die Bank

zahlen müsste. Diese Höchstgebühr entspricht damit nicht zwangsläufig dem Ergebnis einer Verhandlung unter fremdüblichen Bedingungen, sondern stellt den maximalen Betrag dar, den der Darlehensnehmer zu zahlen bereit wäre.

*D.2.3. Kostenbasierter Ansatz (*cost approach*)*

10.178. Bei dieser Methode wird das zusätzliche vom Garantiegeber getragene Risiko quantifiziert, indem die Höhe des Verlusts geschätzt wird, mit dem der Garantiegeber aufgrund der gestellten Garantie bei Ausfall des Darlehensnehmers zu rechnen hat (Loss Given Default). Alternativ dazu könnten die zu erwartenden Kosten unter Bezugnahme auf das Kapital bestimmt werden, das zur Absicherung des vom Garantiegeber eingegangenen Risikos notwendig ist.

10.179. Es gibt verschiedene mögliche Modelle zur Schätzung des anzunehmenden Verlusts und Kapitalbedarfs. Häufig verwendete Preismodelle für diesen Ansatz beruhen auf der Annahme, dass Finanzbürgschaften mit anderen Finanzinstrumenten gleichzusetzen sind; dabei wird der Preis des entsprechenden alternativen Finanzinstruments ermittelt und die Garantie beispielsweise als Put-Option unter Verwendung von Optionspreismodellen oder als Credit Default Swap (CDS) usw. behandelt. Öffentlich zugängliche Daten zu CDS-Spreads können beispielsweise genutzt werden, um das an das Darlehen geknüpfte Ausfallrisiko und damit auch die Garantiegebühr näherungsweise zu bestimmen. Bei der Verwendung dieser Art von Daten ist die Bestimmung des Ausfallereignisses (z. B. Insolvenz) entscheidend für die Analyse der Vergleichbarkeit des konzerninternen Geschäftsvorfalls mit dem potenziell vergleichbaren Credit Default Swap (vgl. Abschnitt C.1.2 zur Verlässlichkeit von CDS-Daten).

10.180. Die Preisbestimmung ist bei jedem Modell stark von den im Modellierungsprozess zugrunde gelegten Annahmen abhängig. Bei der kostenbasierten Methode wird, ganz gleich welches Bewertungsmodell verwendet wird, eine Mindestgebühr für die Garantie bestimmt (der niedrigste für den Garantiegeber akzeptable Betrag), was nicht zwangsläufig dem Ergebnis einer Verhandlung unter fremdüblichen Bedingungen entspricht. Zur Ermittlung des fremdüblichen Betrags sollte der Sachverhalt sowohl aus Sicht des Darlehensnehmers als auch aus Sicht des Garantiegebers (unter Berücksichtigung der realistischerweise verfügbaren Alternativen) untersucht werden.

*D.2.4. Verlustbasierter Ansatz (*valuation of expected loss approach*)*

10.181. Bei der verlustbasierten Methode wird der Wert der Garantie ausgehend von einer Berechnung der Ausfallwahrscheinlichkeit mit Anpassungen zur Berücksichtigung der erwarteten Erlösquote (*recovery rate*) im Fall eines Ausfalls geschätzt. Durch Anwendung auf den Nominalbetrag, für den die

Garantie gewährt wurde, lassen sich dann die Kosten der Garantiestellung ermitteln. Der Preis der Garantie könnte anschließend anhand der erwarteten Rendite für diesen Kapitalbetrag auf der Grundlage kaufmännischer Bewertungsmodelle wie dem Capital Asset Pricing Model (CAPM) ermittelt werden.

*D.2.5. Kapitalbasierter Ansatz (*capital support method*)*

10.182. Der kapitalbasierte Ansatz kann sich anbieten, wenn die Differenz zwischen dem Risikoprofil des Garantiegebers und dem des Darlehensnehmers beseitigt werden könnte, indem die Bilanz des Darlehensnehmers mit mehr Eigenkapital ausgestattet würde. Dazu müsste zunächst das Kreditrating des Darlehensnehmers ohne Bürgschaft (aber mit dem impliziten Konzernrückhalt) bestimmt werden und sodann die Höhe des zusätzlichen fiktiven Kapitals ermittelt werden, das nötig wäre, um dem Darlehensnehmer zu dem Kreditrating des Garantiegebers zu verhelfen. Der Preis der Garantie könnte dann ausgehend von einer erwarteten Rendite auf diesen Kapitalbetrag bestimmt werden, sofern diese erwartete Rendite sachgerecht nur die Ergebnisse oder Folgen der Bürgschaftsstellung und nicht die der Gesamttätigkeit des bürgenden Unternehmens widerspiegelt.

D.3. Beispiele

10.183. Die folgenden Beispiele gründen sich auf die in Kapitel I, Abschnitt D.8 und insbesondere unter Ziffer 1.187 erörterten Prinzipien.

D.3.1. Beispiel 1

10.184. Unternehmen M, die Muttergesellschaft eines multinationalen Konzerns, hat dank einer starken Konzernbilanz ein AAA-Kreditrating. Unternehmen D, das demselben multinationalen Konzern angehört, hat bei Betrachtung als Einzelunternehmen nur ein Kreditrating von BBB und muss 10 Mio. EUR bei einem fremden Dritten aufnehmen.

10.185. Angenommen, die sachgerechte Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls ergibt, dass sich das Kreditrating von Unternehmen D durch den Effekt der passiven Verbindung von BBB auf A erhöht und durch eine explizite Bürgschaft weiter auf AAA gesteigert wird. Ferner sei angenommen, dass konzernfremde Kreditgeber Unternehmen mit einem Kreditrating von A einen Zinssatz von 8 % und Unternehmen mit einem Rating von AAA einen Zinssatz von 6 % berechnen. Des Weiteren sei angenommen, dass Unternehmen M Unternehmen D eine Gebühr von 3 % für die Garantie in Rechnung stellt; somit würde der Nutzen, der Unternehmen D durch die auf die Garantie zurückzuführende Ratingverbesserung entsteht, durch die Garantiegebühr mehr als aufgewogen.

10.186. In diesem Fall kann die Analyse nach Kapitel I ergeben, dass ein unabhängiger Kreditnehmer unter den gleichen Bedingungen wie Unternehmen D nicht bereit wäre, Unternehmen M eine Garantiegebühr von 3 % zu zahlen, weil der Verzicht auf die Bürgschaft günstiger wäre.

D.3.2. Beispiel 2

10.187. Der Sachverhalt ist derselbe wie in Beispiel 1, außer dass sich nach Abschnitt D.2 vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle finden lassen, die zeigen, dass der fremdübliche Preis für eine vergleichbare Garantie zwischen 1 % und 1,5 % liegt.

10.188. Die sachgerechte Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls ergibt, dass die Verbesserung der Kreditwürdigkeit von Unternehmen D von A auf AAA einem bewussten konzertierten Handeln zuzuschreiben ist, nämlich der von Unternehmen M gestellten Bürgschaft. Unternehmen D dürfte bereit sein, Unternehmen M eine fremdübliche Vergütung für die Stellung der expliziten Bürgschaft zu zahlen, da sich Unternehmen D damit in einer günstigeren Situation befindet als ohne diese Garantie.

E. Eigenversicherer

E.1. Definition und Zweck eines Eigenversicherers und Eigenrückversicherers

10.189. Multinationale Konzerne können mit Risiken innerhalb des Konzerns auf verschiedene Weise umgehen. Sie können beispielsweise Rückstellungen dafür bilden, potenzielle künftige Verluste vorfinanzieren, Selbstversicherung betreiben, Versicherungen bei fremden Dritten abschließen oder das betreffende Risiko einfach tragen. Manchmal entscheiden sich multinationale Konzerne auch dafür, bestimmte Risiken bei einem sogenannten Eigenversicherer („Captive“) zu bündeln.

10.190. Der Begriff Eigenversicherer bezeichnet in diesen Leitlinien eine Versicherungsunternehmung bzw. -einheit, deren gesamte Versicherungstätigkeit im Wesentlichen darin besteht, Versicherungen für Risiken anderer Unternehmen des multinationalen Konzerns anzubieten, dem sie angehört.

10.191. Der Begriff Rückversicherer bezieht sich in diesen Leitlinien demgegenüber auf eine Versicherungsunternehmung bzw. -einheit, deren Unternehmenszweck darin besteht, Risiken fremder Dritter rückzuversichern, deren Erstversicherer Unternehmen des multinationalen Konzerns sind, dem

sie angehört.[5] (Der Fall, dass Risiken von Unternehmen eines multinationalen Konzerns bei einem fremden Dritten erstversichert, dann aber bei einer Konzerngesellschaft rückversichert werden, wird in Abschnitt E.2.4 behandelt.)

10.192. Eigenversicherer können in gleicher Weise aufsichtsrechtlichen Vorschriften unterliegen wie andere Versicherungs- und Rückversicherungsunternehmen.[6] Die für Versicherungsunternehmen geltenden aufsichtsrechtlichen Bestimmungen unterscheiden sich zwar im Einzelnen von Staat zu Staat, umfassen aber im Allgemeinen bestimmte versicherungsmathematische Regeln sowie Rechnungslegungs- und Eigenkapitalanforderungen. Diese aufsichtsrechtlichen Bestimmungen sollen die Versicherungsnehmer schützen; die Aufsichtsbehörden in den einzelnen Staaten können allerdings weniger strenge Regeln für Eigenversicherer vorsehen, die nur Versicherungen für Angehörige ihres multinationalen Konzerns anbieten.

10.193. Multinationale Konzerne können aus verschiedenen Gründen Eigenversicherer nutzen, z. B. um die von den Konzerngesellschaften zu entrichtenden Versicherungsprämien stabil zu halten, um Steuer- und Regulierungsarbitrage zu betreiben, um Zugang zu Rückversicherungsmärkten zu erlangen, um die Volatilität der Marktkapazität abzufedern oder weil es ihrer Auffassung nach kostengünstiger ist, die Risiken im Konzern zu halten.

10.194. Ein weiterer Grund für die Nutzung eines Eigenversicherers kann sein, dass es für bestimmte Risiken nicht oder nur schwer möglich ist, eine Versicherung bei fremden Dritten abzuschließen. Werden solche Risiken von einem Eigenversicherer übernommen, kann dies Fragen bezüglich der Bestimmbarkeit eines fremdüblichen Preises sowie der kaufmännischen Rationalität solcher Vereinbarungen aufwerfen (vgl. Kapitel I, Abschnitt D.2).

E.2. Sachgerechte Abgrenzung von Eigenversicherern und Eigenrückversicherern

10.195. Die Prinzipien der sachgerechten Abgrenzung der tatsächlichen Geschäftsvorfälle und der Risikoaufteilung in Kapitel I gelten für Geschäfte von Eigenversicherern und Eigenrückversicherern in gleicher Weise wie für alle anderen konzerninternen Geschäftsvorfälle. Dieser Abschnitt befasst sich aber

5. Versicherer und Rückversicherer werden in diesem Abschnitt unter Bezugnahme auf die Versicherungs- und Rückversicherungstätigkeiten definiert, die in Teil IV des *Berichts über die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten* beschrieben sind. Mit dieser Beschreibung, die sich auf das allgemeine Versicherungsmodell bezieht, wird nicht beabsichtigt, von diesen Leitlinien Risiken auszunehmen, auf die der Versicherte Einfluss nehmen kann, wie beispielsweise Produkthaftungsrisiken.
6. Vgl. Ziffer 10.3.

gezielt mit dem Thema der Eigenversicherung (sowie Eigenrückversicherung – Fronting). Dabei gilt insbesondere:

- Die Ausübung von Funktionen der Risikominderung fällt unter das allgemeinere Konzept des Risikomanagements, aber nicht unter das der Risikokontrolle (vgl. Ziffer 1.61 und 1.65).
- Es besteht ein Unterschied zwischen dem konkreten versicherten Risiko (dieses Risiko kontrolliert der Beteiligte, der beschließt, es entweder zu versichern – d. h. zu mindern – oder es nicht zu versichern, und bei dem es sich üblicherweise um den Versicherungsnehmer handelt, möglicherweise aber auch um eine andere Konzerngesellschaft) und dem Risiko, das der Versicherungsgeber übernimmt, indem er den Versicherungsnehmer versichert.

10.196. Auch wenn die Höhe der Risikoentschädigung für den Versicherungsnehmer und den Versicherungsgeber in beiden Fällen möglicherweise von genau den gleichen Ereignissen abhängig ist, kann sie sehr unterschiedlich ausfallen (tritt z. B. das versicherte Risiko ein und wird ein Schaden geltend gemacht, könnte der Versicherungsnehmer eine im Verhältnis zu den gezahlten Versicherungsprämien deutlich höhere Summe erhalten, während sich die Einnahmen des Versicherungsgebers unabhängig von der Höhe der an den Versicherungsnehmer gehenden Risikoentschädigung auf die erhaltenen Versicherungsprämien und Kapitalerträge beschränken).

10.197. Der Versicherungsgeber übt eine Risikominderungsfunktion in Bezug auf das Risiko des Versicherungsnehmers aus, übernimmt aber dabei dieses Risiko nicht. Er übernimmt vielmehr das Risiko der Versicherung (d. h. der Minderung) des Risikos des Versicherungsnehmers. Kontrolliert wird dieses Risiko entweder vom Versicherungsgeber oder (was in einem Eigenversichererszenario wahrscheinlicher ist) von einem anderen Unternehmen des multinationalen Konzerns, das die Entscheidung trifft, dass dieses Risiko vom Versicherungsgeber übernommen werden soll. (Vgl. Ziffer 10.223). Der Versicherungsgeber (oder das andere Unternehmen) kann – im Einklang mit Ziffer 1.61ii – entscheiden, wie auf dieses Risiko zu antworten ist, z. B. durch eine weitere Diversifizierung seines Portfolios versicherter Risiken oder durch Rückversicherung.

10.198. Eigenversicherer können innerhalb des multinationalen Konzerns selbst oder von einem konzernfremden Dienstleister (bei dem es sich häufig um eine Abteilung eines großen Versicherungsmaklers handelt) verwaltet werden. Diese Verwaltungsleistungen umfassen üblicherweise die Sicherung der Einhaltung der geltenden inländischen Rechtsvorschriften, die Ausstellung der Versicherungsscheine, die Einziehung der Versicherungsprämien, die Begleichung von Schadenansprüchen, die Erstellung von Schadenberichten und die Stellung inländischer Geschäftsführer. Wenn die Verwaltung des

Eigenversicherers innerhalb des multinationalen Konzerns erfolgt, gilt es zu bestimmen, welches Konzernunternehmen die Verwaltungsleistungen übernimmt (falls sie nicht von Mitarbeitern des Eigenversicherers wahrgenommen werden), und diese Leistungen angemessen zu vergüten.

10.199. Eine Frage, die sich bei der Verrechnungspreisbestimmung für eine Eigenversicherungstransaktion häufig stellt, ist, ob es sich wirklich um ein Versicherungsgeschäft handelt, d. h., ob ein Risiko existiert und falls ja, ob dieses Risiko in Anbetracht der Gegebenheiten und Umstände beim Eigenversicherer liegt. Nachstehend sind Elemente aufgeführt, die alle oder fast alle anzutreffen sein sollten, wenn festgestellt wird, dass der Eigenversicherer tatsächlich einer Versicherungstätigkeit nachgeht:

- Es besteht eine Diversifizierung und Bündelung der Risiken beim Eigenversicherer.
- Die ökonomische Kapitalausstattung der Konzerngesellschaften hat sich infolge der Risikodiversifizierung verbessert und es ist somit ein echter wirtschaftlicher Effekt auf den multinationalen Konzern als Ganzes festzustellen.
- Sowohl der Eigenversicherer als auch alle etwaigen Rückversicherer unterliegen einer Aufsicht mit weitgehend identischen aufsichtsrechtlichen Bestimmungen sowie Aufsichtsbehörden, die den Nachweis der Risikoübernahme und eine ausreichende Kapitalausstattung verlangen.
- Das versicherte Risiko könnte auch bei Konzernfremden versichert werden.
- Der Eigenversicherer verfügt über die erforderlichen Fertigkeiten und Fähigkeiten, u. a. im Bereich der Kapitalanlage, und die nötige Erfahrung (vgl. Ziffer 10.213).
- Der Eigenversicherer hat ein echtes Verlustrisiko.

10.200. Um die Verrechnungspreisfolgen eines Geschäftsvorfalls mit einem Eigenversicherer zu untersuchen, müssen zunächst die kaufmännischen und finanziellen Beziehungen zwischen den verbundenen Unternehmen und die Bedingungen und wirtschaftlich relevanten Begleitumstände dieser Beziehungen bestimmt werden, damit der tatsächliche Geschäftsvorfall sachgerecht abgegrenzt werden kann. Die erste Frage ist daher, ob es sich bei dem betrachteten Geschäftsvorfall um ein Versicherungsgeschäft nach vorstehender Definition handelt. Bei dieser Analyse muss untersucht werden, ob das Risiko vom Versicherungsgeber übernommen wurde und ob eine Risikodiversifizierung erzielt wurde.

E.2.1. Risikoübernahme und Risikodiversifizierung

10.201. Eine Versicherungstätigkeit erfordert die Übernahme eines Versicherungsrisikos durch den Versicherungsgeber. Im Schadenfall erleidet der Versicherungsnehmer die finanziellen Auswirkungen eines potenziellen wirtschaftlichen Verlusts insoweit nicht, als das Versicherungsrisiko vom Versicherungsgeber übernommen wurde und der Verlust durch die Versicherungszahlung ausgeglichen wird.

10.202. Aus dem Blickwinkel des Eigenversicherers betrachtet könnte die Tatsache, dass er den negativen Folgen des versicherten Risikos und der Möglichkeit eines erheblichen Verlusts ausgesetzt ist, ein Indikator dafür sein, dass das Versicherungsrisiko vom Eigenversicherer übernommen wurde. Eine Risikoübernahme kann des Weiteren nur vorliegen, wenn der Eigenversicherer realistischerweise in der Lage ist, den Schadenforderungen im Fall des Risikoeintritts nachzukommen, was heißt, dass er Zugang zu Finanzmitteln haben muss, um die Folgen des Eintritts des versicherten Risikos zu tragen. Um zu bestimmen, ob der Eigenversicherer die finanzielle Kapazität besitzt, das Risiko zu übernehmen, müssen das Kapital, auf das der Eigenversicherer ohne Weiteres zugreifen kann, sowie die ihm realistischerweise zur Verfügung stehenden Alternativen betrachtet werden. Wenn der Eigenversicherer die Versicherungsprämien in die versicherungsnehmenden Konzerngesellschaften investiert, wäre für die Analyse nach Kapitel I insbesondere der Zusammenhang zwischen der Fähigkeit des Eigenversicherers zur Begleichung der Forderungen und den Finanzpositionen dieser anderen Konzerngesellschaften entscheidend.

10.203. Eine Versicherungstätigkeit setzt ferner Risikodiversifizierung voraus. Risikodiversifizierung ist die Bildung eines Portfolios verschiedener Risiken, mit dem der Versicherungsgeber einen effizienten Kapitaleinsatz gewährleistet. Große kommerzielle Versicherer achten darauf, dass sie eine hinreichend große Anzahl von Versicherungsverträgen mit ähnlichen Verlustwahrscheinlichkeiten abschließen, damit die statistischen Durchschnittsgesetze gelten und die Schadenwahrscheinlichkeiten verlässlich modelliert werden können. Der Versicherer achtet auch darauf, dass er ein Risikoportfolio hält, für das er über entsprechende Kapitalreserven verfügt, um den regulatorischen Auflagen und den Anforderungen der Ratingagenturen gerecht zu werden.

10.204. Die Risikodiversifizierung steht im Zentrum der Versicherungstätigkeit. Indem nicht korrelierte Risiken und geografisch gestreute Engagements kombiniert werden, wird ein effizienter Kapitaleinsatz erzielt; dies ermöglicht es dem Versicherer, eine geringere Kapitalausstattung vorzuhalten, als die einzelnen Versicherungsnehmer benötigen würden, um den Folgen des Risikoeintritts standzuhalten.

10.205. Ein Eigenversicherer kann eine Risikodiversifizierung erzielen, indem er nicht nur konzerninterne Risiken versichert, sondern in sein Portfolio auch einen erheblichen Anteil an konzernexternen Risiken aufnimmt (dabei aber innerhalb der Definition der Eigenversicherung nach Ziffer 10.190 bleibt).

10.206. Alternativ dazu kann die Risikodiversifizierung durch die Versicherung konzerninterner Risiken erzielt werden, wenn die Breite und Tiefe des multinationalen Konzerns es dem Eigenversicherer gestatten, nicht oder nicht vollständig korrelierte Risiken und geografisch gestreute Engagements zu kombinieren. Situationen, in denen ein Eigenversicherer nur konzerninterne Risiken versichert, erfordern eine gründliche Analyse nach den Leitlinien von Kapitel I, um festzustellen, ob tatsächlich eine Risikodiversifizierung erfolgt ist, d. h., ob der Eigenversicherer eine hinreichende Menge unterschiedlicher Risiken versichert. Ob festgestellt wird, dass eine Risikodiversifizierung stattgefunden hat, ist dabei eine Frage der angesetzten Schwelle und hängt von den jeweiligen Gegebenheiten und Umständen ab.

10.207. Eine konzerninterne Risikodiversifizierung kann insbesondere zu einer geringeren Kapitaleffizienz führen, als sie durch externe Risikodiversifizierung erreicht werden kann. Daher könnte die Vergütung eines Eigenversicherers, der nur interne Risiken versichert, geringer sein, als wenn die Risikodiversifizierung durch die Versicherung konzernexterner Risiken oder die Rückversicherung eines erheblichen Teils der Risiken des multinationalen Konzerns bei fremden Dritten erzielt wird. Deutet die sachgerechte Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls zudem darauf hin, dass die durch die Bündelung interner Risiken beim Eigenversicherer erreichte Kapitaleffizienz aus Konzernsynergien resultiert, die durch bewusstes konzertiertes Handeln der Konzerngesellschaften herbeigeführt wurden, sollten die durch diese Synergien erzielten Vorteile im Allgemeinen zwischen den Konzerngesellschaften aufgeteilt werden, die zu ihrer Entstehung beigetragen haben (vgl. Kapitel I Abschnitt D.8 sowie Ziffer 10.222 und 10.223).

10.208. In Situationen, in denen der Eigenversicherer nicht die nötige Größe hat, um eine wesentliche Risikodiversifizierung zu erreichen, oder keine ausreichenden Rücklagen hat, um die zusätzlichen Risiken zu tragen, die sich aus der vergleichsweise geringeren Diversifizierung des Portfolios des multinationalen Konzerns ergeben, kann die sachgerechte Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls darauf hindeuten, dass der Eigenversicherer einer anderen Tätigkeit als einer Versicherungstätigkeit nachgeht (vgl. Kapitel VII).

E.2.2. Übernahme der wirtschaftlich signifikanten Risiken

10.209. Bei der sachgerechten Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls mit einem Eigenversicherer müssen die wirtschaftlich relevanten Risiken im Zusammenhang mit dem Abschluss des Versicherungsvertrags, d. h. dem

Zeichnungsprozess (*underwriting*), konkret bestimmt werden. In Teil IV des *Berichts über die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten*[7] sind diese Risiken beschrieben, bei denen es sich u. a. um das Versicherungsrisiko, das kommerzielle Risiko oder das Anlagerisiko handelt. Diese Beschreibungen gelten auch für die Zwecke dieser Leitlinien.

10.210. Die sachgerechte Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls in Szenarien mit einem Eigenversicherer setzt voraus, dass ermittelt wird, ob der Eigenversicherer Kontrollfunktionen hinsichtlich der an die Zeichnungsfunktion geknüpften wirtschaftlich signifikanten Risiken – und insbesondere des Versicherungsrisikos – ausübt, um festzustellen, ob diese Risiken dem Eigenversicherer zugeordnet werden sollten.

10.211. Teil IV des *Berichts über die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten* beschreibt die Tätigkeiten, die Bestandteil der Zeichnungsfunktion sind, wie etwa die Festlegung der Zeichnungsstrategie, die Klassifizierung und Auswahl der versicherten Risiken, die Festlegung der Prämien (Preisgestaltung), die Analyse des Schadenselbstbehalts und die Annahme des versicherten Risikos. Diese Tätigkeiten beinhalten u. a. die Entscheidung, ob und unter welchen Bedingungen ein Risiko gezeichnet werden sollte und ob eine Rückversicherung abgeschlossen werden sollte oder nicht. Je nach den Gegebenheiten und Umständen können diese Aktivitäten als Kontrollfunktionen gemäß der Beschreibung unter Ziffer 1.65 von Kapitel I betrachtet werden und – so sie von einem Eigenversicherer wahrgenommen werden, der die finanzielle Kapazität zur Übernahme der Risiken hat – zur Folge haben, dass die Risiken in der Analyse nach Kapitel I dem Eigenversicherer zuzuordnen sind. Die bloße Festlegung der Parameter oder der maßgeblichen Politik für das Risiko gilt nicht als Kontrollfunktion in diesem Sinne (vgl. Ziffer 1.66 von Kapitel I und Tz. 94 von Teil IV des *Berichts über die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten*).

10.212. Wenn der Eigenversicherer keinen Zugang zu den erforderlichen Fähigkeiten und Fertigkeiten, Fachkenntnissen und Mitteln hat und somit festgestellt wird, dass er keine Kontrollfunktionen hinsichtlich der an den Zeichnungsprozess geknüpften Risiken ausübt, kann eine Analyse nach Kapitel I unter Berücksichtigung der Gegebenheiten und Umstände ergeben, dass das Risiko nicht vom Eigenversicherer übernommen wurde oder dass ein anderes Unternehmen des multinationalen Konzerns diese Kontrollfunktionen ausübt. In letzterem Fall würde die Rendite aus der Anlage der Prämien nach den Leitlinien in Kapitel I dem oder den Unternehmen des multinationalen Konzerns zugerechnet, die die Risiken im Zusammenhang mit dem Zeichnungsprozess tragen.

7. *Bericht über die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten*, vom Ausschuss für Steuerfragen am 22. Juni 2010 und vom Rat am 22. Juli 2010 zur Veröffentlichung freigegeben.

E.2.3. Auslagerung der Zeichnungsfunktion

10.213. Vielfach ist es mit den regulatorischen Mindestanforderungen für eine Versicherungstätigkeit nicht vereinbar, bestimmte Aspekte der Zeichnungsfunktion auszulagern. Ist es dem Eigenversicherer jedoch gestattet, einige der Aktivitäten, die die Zeichnungsfunktion ausmachen, auszulagern (es kann ihm beispielsweise möglich sein, mit der Annahme des Versicherungsrisikos ein verbundenes Unternehmen zu betrauen, das dann als Makler auftritt und eine fremdvergleichskonforme Vergütung erhält), muss besonders darauf geachtet werden, ob die Kontrollfunktionen weiterhin vom Eigenversicherer wahrgenommen werden, um festzustellen, ob das Risiko beim Eigenversicherer liegt. Ein Eigenversicherer, der alle Aspekte des Zeichnungsprozesses auslagert, ohne Kontrollfunktionen auszuüben, trägt nach der Analyse von Kapitel I nicht das Versicherungsrisiko.

E.2.4. Eigenrückversicherer – Fronting

10.214. Ein Eigenrückversicherer ist eine besondere Art von Eigenversicherer, der die Risiken nicht direkt zeichnet, sondern im Rahmen einer „Fronting" genannten Gestaltung als Rückversicherer auftritt. Einem Eigenversicherer kann es u. U. nicht in gleicher Weise wie herkömmlichen Versicherungsunternehmen möglich sein, Risiken zu zeichnen. Für manche Versicherungsrisiken ist beispielsweise gesetzlich vorgeschrieben, dass sie bei einem Versicherungsunternehmen versichert werden, das einer Aufsicht unterliegt. Dies kann zur Nutzung eines Fronting-Modells führen, bei dem der erste Versicherungsvertrag zwischen der versicherten Konzerngesellschaft und einem konzernfremden Versicherungsunternehmen (dem „Fronter") geschlossen wird und der Fronter dann die Mehrzahl oder die Gesamtheit der Risiken aus diesem ersten Vertrag beim Eigenversicherer rückversichert. Dabei kann entweder der Fronter für die Schadenbearbeitung und sonstige Verwaltungsfunktionen zuständig bleiben oder diese Funktionen können von einem anderen Unternehmen desselben multinationalen Konzerns wahrgenommen werden, dem auch der Eigenversicherer angehört. Der Fronter behält eine Provision ein, um seine Kosten zu decken und sich den möglicherweise bei ihm verbleibenden Teil des versicherten Risikos vergüten zu lassen. Der Großteil der Prämieneinnahmen des Fronters geht im Rahmen des Rückversicherungsvertrags auf den Rückversicherer über.

10.215. Für die sachgerechte Abgrenzung von Fronting-Modellen gelten die gleichen Prinzipien, die vorstehend für Eigenversicherer dargelegt wurden. Es gilt jedoch darauf hinzuweisen, dass Fronting-Transaktionen konzerninterne Geschäftsvorfälle sind, deren Preisbestimmung besonders komplex ist, da sie unter Mitwirkung eines fremden Dritten erfolgen, für den die Höhe des Preises der Versicherungs- und Rückversicherungsgeschäfte belanglos ist. Die entscheidende Frage, die sich in Fronting-Szenarien stellen dürfte, ist,

ob es sich bei den Geschäftsvorfällen um echte Versicherungs- bzw. Rückversicherungsgeschäfte handelt und, falls ja, ob die (letztlich an den Eigenrückversicherer) gezahlten Prämien fremdüblich sind.

E.3. Bestimmung des fremdüblichen Preises von Eigenversicherungs- und Eigenrückversicherungsgeschäften

10.216. In den nachstehenden Absätzen werden verschiedene Preisbestimmungsansätze für konzerninterne Geschäftsvorfälle mit Eigenversicherern und Eigenrückversicherern skizziert. Jeder Einzelfall muss unter Berücksichtigung seiner konkreten Gegebenheiten und Umstände betrachtet werden, und bevor über einen Ansatz zur Preisbestimmung entschieden werden kann, muss stets zuerst eine sachgerechte Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls nach den Prinzipien von Kapitel I vorgenommen werden. Wie in jeder anderen Verrechnungspreissituation sollte die am besten geeignete Methode nach den Leitlinien von Kapitel II ausgewählt werden.

E.3.1. Bestimmung der Prämienhöhe

10.217. Vergleichbare zwischen nichtverbundenen Unternehmen getroffene Vereinbarungen können möglicherweise Fremdvergleichspreise liefern. Dabei kann es sich um interne Vergleichswerte handeln, falls der Eigenversicherer hinreichend ähnliche Geschäftsbeziehungen mit konzernfremden Kunden unterhält, oder um externe Vergleichswerte.

10.218. Bei der Anwendung der Preisvergleichsmethode auf einen Geschäftsvorfall mit einem Eigenversicherer können in der Praxis Schwierigkeiten dabei auftreten, zu bestimmen, ob und in welcher Höhe Anpassungen zur Herstellung der Vergleichbarkeit vorgenommen werden müssen. Insbesondere sollte möglichen Unterschieden zwischen konzerninternen und konzernexternen Geschäftsvorfällen Rechnung getragen werden, die sich auf die Verlässlichkeit der Vergleichswerte auswirken könnten. Solche Unterschiede können beispielsweise Situationen betreffen, in denen die Funktionsanalyse darauf hindeutet, dass ein Eigenversicherer weniger Funktionen ausübt als ein kommerzieller Versicherer (z. B. muss ein Eigenversicherer, der nur konzerninterne Risiken versichert, möglicherweise keine Vertriebs- und Verkaufsfunktionen ausüben). Auch Unterschiede zwischen dem Eigenversicherer und potenziell vergleichbaren fremden Dritten in Bezug auf Geschäftsvolumen und Kapitalausstattung können Anpassungen zur Herstellung der Vergleichbarkeit erforderlich machen (vgl. Ziffer 10.221).

10.219. Alternativ dazu kann eine versicherungsmathematische Analyse eine geeignete Methode sein, um unabhängig von Vergleichswerten die Höhe der Prämie zu bestimmen, die unter fremdüblichen Bedingungen für die Versicherung eines bestimmten Risikos zu zahlen sein dürfte. Bei der

Festlegung von Versicherungsprämien sind Versicherungsunternehmen bestrebt, ihre aufgrund von Schadenforderungen zu erwartenden Verluste und ihre Kosten im Zusammenhang mit dem Abschluss und der Verwaltung der Versicherungsverträge und der Schadenbearbeitung zu decken, zuzüglich eines Gewinnaufschlags zur Verzinsung des Kapitals unter Berücksichtigung aller etwaigen Anlageerträge, mit denen sie auf ihre um Schadenaufwendungen und sonstige Ausgaben geminderten Prämieneinnahmen rechnen. Die praktische Anwendung versicherungsmathematischer Analysen kann ein komplexes Unterfangen sein. Bei der Evaluierung der Zuverlässigkeit von versicherungsmathematischen Analysen zur Bestimmung des fremdüblichen Prämienbetrags ist zu bedenken, dass versicherungsmathematische Analysen keine tatsächlichen Geschäftsvorfälle zwischen fremden Dritten widerspiegeln und dass folglich Vergleichbarkeitsanpassungen erforderlich sein dürften.

E.3.2. Schaden-Kosten-Quote und Kapitalrendite

10.220. Die Vergütung des Eigenversicherers kann ermittelt werden, indem die fremdvergleichskonforme Rentabilität des Eigenversicherers in einem zweistufigen Ansatz untersucht wird, der sowohl der Schadenrentabilität als auch der Kapitalrendite Rechnung trägt. Im ersten Schritt wird die Schaden-Kosten-Quote (*combined ratio*) des Eigenversicherers ermittelt. Dazu werden die Schadenaufwendungen und sonstigen Ausgaben zu den Prämieneinnahmen ins Verhältnis gesetzt. Die Schaden-Kosten-Quote unabhängiger Versicherungsunternehmen, die ähnliche Versicherungsrisiken absichern, lässt sich ermitteln und kann als Vergleichsgröße herangezogen werden. Diese Vergleichsquote kann dann auf die Schadenaufwendungen und sonstigen Ausgaben des untersuchten Unternehmens angewandt werden, um zu einem fremdüblichen Betrag für die jährlichen Prämieneinnahmen und somit den versicherungstechnischen Gewinn (Prämieneinnahmen abzüglich Schadenaufwendungen und sonstige Ausgaben) zu gelangen. Im zweiten Schritt wird die vom Eigenversicherer erzielte Anlagerendite mit einer fremdüblichen Rendite verglichen. Bei diesem Schritt müssen zwei weitere Elemente untersucht werden: *a)* die Höhe des vom Eigenversicherer gehaltenen Kapitals und *b)* der Umfang der konzerninternen Anlagen des Eigenversicherers (z. B. Anlagen in Anleihen anderer Konzerngesellschaften, konzerninterne Darlehen usw.) und die Rendite, die der Eigenversicherer mit diesen Anlagen erzielt. Die Summe des versicherungstechnischen Gewinns aus Schritt 1 und der Anlageerträge aus Schritt 2 ergibt den Gesamtbetriebsgewinn (vgl. Kapitel III, Abschnitt B.5 zu Mehrjahresdaten).

10.221. Es gilt zu beachten, dass die Kapitaladäquanzanforderungen für einen Eigenversicherer deutlich geringer sein dürften als für einen Versicherer, der Versicherungsverträge mit fremden Dritten abschließt. Dieser Faktor sollte – gegebenenfalls durch entsprechende Anpassungen – berücksichtigt

werden, um den angemessenen Kapitalbetrag zu bestimmen, der bei der Berechnung der Anlagerendite zugrunde gelegt werden sollte. Unterschiede zwischen Eigenversicherern und unabhängigen Versicherern bezüglich der Kapitaladäquanz haben in der Regel aufsichtsrechtliche und geschäftliche Gründe. Für Eigenversicherer legen die Aufsichtsbehörden häufig geringere Kapitalanforderungen fest. Ein besonders wichtiger geschäftlicher Faktor für unabhängige Versicherer ist die Kapitaleffizienz. Um Anleger und Kunden zu gewinnen, sind unabhängige Versicherer um ein gutes Kreditrating bemüht; daher achten sie darauf, dass ihr Betriebskapital die aufsichtsrechtlichen Mindestanforderungen übersteigt. Gleichzeitig versuchen unabhängige Versicherer, ihre Kapitalrendite zu maximieren. Sie sind daher bestrebt, ihre Kapitalausstattung so zu optimieren, dass sie diese entgegengesetzten Ziele miteinander vereinbaren können. Für Eigenversicherer besteht keine geschäftliche Notwendigkeit, ein Kreditrating zu erlangen oder die Kapitalrendite zu optimieren, um Anleger zu gewinnen. Möglicherweise müssen geeignete Anpassungen vorgenommen werden, damit sichergestellt ist, dass sich die Vergleichsgröße für die Anlagerendite auf den Kapitalbetrag beschränkt, über den der Eigenversicherer nach den für ihn maßgeblichen aufsichtsrechtlichen Bestimmungen verfügen muss, um das Versicherungsrisiko zu übernehmen (zuzüglich eines angemessenen Betriebskapitalpuffers, um die Gefahr einer unbeabsichtigten Nichteinhaltung der aufsichtsrechtlichen Anforderungen möglichst gering zu halten), und nicht auf der Kapitalausstattung basiert, über die ein unabhängiger Versicherer verfügen müsste. Möglicherweise sind Anpassungen zur Berücksichtigung von Unterschieden zwischen den Kapitaladäquanzanforderungen verschiedener Aufsichtsbehörden sowie verschiedener Versicherungssparten notwendig.

E.3.3. Konzernsynergien

10.222. Wenn ein multinationaler Konzern einen Eigenversicherer einsetzt, um Zugang zum Rückversicherungsmarkt zu erlangen und sich so Risiken zu entledigen, indem er sie extern versichert, und dabei zugleich – durch die Bündelung von Risiken innerhalb des Konzerns – Kosteneinsparungen im Vergleich zur Einschaltung eines konzernexternen Intermediärs zu erzielen, dann werden mit der Eigenversicherungsgestaltung die Vorteile des gemeinsamen Auftretens in den Verhandlungen in Bezug auf die rückversicherten Risiken und einer effizienteren Kapitalallokation in Bezug auf die im Konzern verbleibenden Risiken genutzt. Diese Vorteile ergeben sich aus dem konzertierten Handeln der versicherungsnehmenden Konzerngesellschaften und des Eigenversicherers. Die Versicherungsnehmer beteiligen sich an dem konzertierten Handeln in der Erwartung, dass sie alle dadurch von niedrigeren Prämien profitieren. Dies entspricht der Art von konzernweiten Vereinbarungen, die auch für andere Konzernfunktionen wie die Beschaffung von Waren oder Dienstleistungen geschlossen werden können. Wenn der Eigenversicherer die

Risiken versichert und sie auf dem freien Markt rückversichert, sollte er eine angemessene Vergütung für die von ihm geleisteten Dienste erhalten. Die übrigen aus den Konzernsynergien resultierenden Vorteile sollten über ermäßigte Prämienzahlungen auf die versicherten Unternehmen aufgeteilt werden.

10.223. Als Beispiel sei angenommen, dass ein multinationaler Industriekonzern über fünfzig Tochtergesellschaften an verschiedenen Standorten in aller Welt verfügt und dass an allen diesen Orten ein erhebliches Erdbebenrisiko besteht; alle Tochtergesellschaften versichern ihre Fertigungsanlagen gegen Erdbebenschäden, wobei jeweils das spezifische an ihrem jeweiligen Produktionsstandort bestehende Erdbebenrisiko zugrunde gelegt wird. Der multinationale Konzern richtet einen Eigenversicherer ein, der die Risiken aller Tochtergesellschaften übernimmt und bei einem unabhängigen Rückversicherungsunternehmen rückversichert. Mit seinem Portfolio an Versicherungsrisiken aus verschiedenen geografischen Zonen stellt der multinationale Konzern für den Markt bereits ein diversifiziertes Risiko dar. Der Synergievorteil ergibt sich aus der gemeinsamen Beschaffung, nicht aus einem durch den Eigenversicherer geschaffenen Mehrwert. Er sollte zwischen den Versicherten proportional zu den von ihnen geleisteten Prämienzahlungen aufgeteilt werden.

*E.3.4. Vertreterverkauf (*agency sales*)*

10.224. Wenn eine Versicherung nicht direkt vom Versicherer an den Versicherten verkauft wird, hat der Beteiligte, der den eigentlichen Verkauf vornimmt, üblicherweise Anspruch auf eine Vergütung. Unter bestimmten Umständen kann mit dem Verkauf durch einen Dritten ein höherer Gewinn erzielt werden, als ausgehend von einem Vergleich mit ähnlichen Geschäftsvorfällen normalerweise zu erwarten wäre. Wenn der Verkaufsvertreter und der Versicherer bzw. Rückversicherer miteinander verbunden sind, müssen bei einer Vergleichbarkeitsanalyse, die im Rahmen der Bestimmung der fremdüblichen Vergütung der Beteiligten durchgeführt wird, die Umstände untersucht werden, die zu diesem höheren Gewinn führen. Normalerweise begrenzt Wettbewerb den Gewinn, der mit einem Geschäftsvorfall erzielt werden kann, sowohl aufseiten des Verkaufsvertreters als auch des Versicherers bzw. Rückversicherers. Die Existenz alternativer Anbieter kann auch Einfluss darauf haben, inwieweit es den Beteiligten möglich ist, als Teil des Gesamtgeschäftsvorfalls einen höheren Gewinn auszuhandeln.

10.225. Angenommen, Unternehmen A ist ein Einzelhandelsunternehmen, das hochwertige, technologisch neuartige Konsumgüter verkauft. A bietet fremden Dritten beim Kauf dieser Produkte Versicherungsverträge an, mit denen sie die gekauften Artikel für drei Jahre gegen Beschädigung und Diebstahl versichern können. Als Versicherer fungiert Unternehmen B, ein Versicherungsunternehmen, das demselben Konzern angehört wie A. A er-

hält eine Provision; der Gewinn aus dem Versicherungsvertrag geht fast vollständig an B. Eine vollständige Sachverhalts- und Funktionsanalyse ergibt, dass die Versicherungsverträge sehr rentabel sind und dass es einen aktiven Versicherungs- und Rückversicherungsmarkt für die Art von Risiken gibt, die damit abgesichert werden. Vergleichsuntersuchungen zeigen, dass die an A gezahlte Provision dem entspricht, was unabhängige Vertreter erhalten würden, die eine vergleichbare Versicherung als eigenständiges Produkt anbieten. Der von B erzielte Gewinn ist höher als der von Versicherungsunternehmen, die vergleichbare Versicherungen anbieten.

10.226. Bei der Klärung der Frage, inwiefern sich die Bedingungen des Geschäftsvorfalls zwischen A und B von denen unterscheiden, die zwischen unabhängigen Unternehmen vereinbart worden wären, gilt es zu untersuchen, wie die hohe Rentabilität der Versicherungsverträge zustande kommt und welchen Beitrag die einzelnen Beteiligten zu dieser Wertschöpfung leisten. Das den fremden Dritten verkaufte Produkt ist eine Versicherung, die sich im Wesentlichen mit dem deckt, was andere Versicherungsunternehmen allgemein auf dem Markt anbieten. Der Verkaufsvertreter hat den Vorteil, dass er den Kunden die Versicherungen zusammen mit den Artikeln anbieten kann, die versichert werden sollen. Diese Möglichkeit, direkt im Zeitpunkt des Kaufs tätig zu werden, ist der Grund für die hohen Gewinne. A könnte Versicherungen eines anderen Versicherungsunternehmens anbieten und den Großteil des Gewinns einbehalten. B könnte möglicherweise keinen anderen Vertreter finden, der den Vorteil des direkten Verkaufskontakts mit den Kunden hat. Dass mit dem Verkauf der Versicherungen ein sehr hoher Gewinn erzielt werden kann, ergibt sich aus dem Vorteil des Kundenkontakts beim Kauf der Artikel. Die fremdübliche Vergütung für B ist anhand des Ertrags zu ermitteln, den unabhängige Versicherungsunternehmen mit der Versicherung vergleichbarer Risiken erzielen; der übrige Gewinn sollte A zugerechnet werden.

Liste der Anhänge

- Anhang zu den OECD-Verrechnungspreisleitlinien: Leitlinien für Monitoring-Verfahren zu den OECD-Verrechnungspreisleitlinien sowie zur Mitwirkung der Wirtschaft
- Anhang I zu Kapitel II: Sensitivität von Brutto- und Nettogewinnindikatoren
- Anhang II zu Kapitel II: Beispiele zur Veranschaulichung der Leitlinien zur geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode
- Anhang zu Kapitel III: Beispiel einer Betriebskapitalanpassung
- Anhang I zu Kapitel IV: Mustervereinbarungen für die Einführung bilateraler Safe-Harbour-Regelungen durch die zuständigen Behörden
- Anhang II zu Kapitel IV: Leitlinien für Vorabverständigungen über die Verrechnungspreise im Rahmen des Verständigungsverfahrens („MAP-APA“)
- Anhang I zu Kapitel V: Verrechnungspreisdokumentation – Stammdokumentation (Master File)
- Anhang II zu Kapitel V: Verrechnungspreisdokumentation – Einzeldokumentation (Local File)
- Anhang III zu Kapitel V: Verrechnungspreisdokumentation – Länderbezogener Bericht (Country-by-Country Report)
- Anhang IV zu Kapitel V: Umsetzungspaket zur länderbezogenen Berichterstattung
- Anhang I zu Kapitel VI: Beispiele zur Veranschaulichung der Leitlinien zu immateriellen Werten
- Anhang II zu Kapitel VI: Leitlinien für Steuerverwaltungen bezüglich der Anwendung des Ansatzes für schwer zu bewertende immaterielle Werte
- Anhang zu Kapitel VIII: Beispiele zur Veranschaulichung der Leitlinien zu Kostenumlagevereinbarungen

Anhang zu den OECD-Verrechnungspreisleitlinien

Leitlinien für Monitoring-Verfahren zu den OECD-Verrechnungspreisleitlinien sowie zur Mitwirkung der Wirtschaft

A. Hintergrund

1. Im Juli 1995 gab der Rat der OECD die vom Ausschuss für Steuerfragen („der Ausschuss“) vorgelegten *Verrechnungspreisleitlinien für Multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen* („die Leitlinien“) zur Veröffentlichung frei. Zugleich nahm der Rat der OECD die Empfehlung des Ausschusses an, die Leitlinien auf der Grundlage der Erfahrungen der Mitgliedstaaten und der Wirtschaft mit der Anwendung der in den Leitlinien dargelegten Grundsätze und Methoden bei Bedarf in regelmäßigen Abständen zu überprüfen und zu aktualisieren. Zu diesem Zweck und um laufende Klarstellungen und Verbesserungen zu erleichtern, beauftragte der Rat der OECD den Ausschuss, ein Monitoring der international gewonnenen Erfahrungen im Bereich der Verrechnungspreise durchzuführen. Dieses Monitoring wird als fester Bestandteil der im Juli 1995 erzielten Übereinkunft betrachtet, und seine erfolgreiche Umsetzung ist ein entscheidender Faktor für die einheitliche Anwendung der Leitlinien. In seiner Empfehlung beauftragte der Rat den „Ausschuss für Steuerfragen, die Umsetzung des Berichts von 1995 in Zusammenarbeit mit den Steuerbehörden der Mitgliedstaaten und unter Beteiligung der Wirtschaft zu beobachten und dem Rat auf der Grundlage dieses Monitorings gegebenenfalls zu empfehlen, den Bericht von 1995 zu ergänzen und zu aktualisieren“.

2. Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass der Hauptzweck des Monitorings darin besteht zu untersuchen, inwieweit die Rechtsvorschriften und Verwaltungspraktiken der Mitgliedstaaten mit den Leitlinien im Einklang stehen, und zu ermitteln, in welchen Bereichen die Leitlinien möglicherweise Änderungen oder Ergänzungen bedürfen. Im Rahmen des Monitorings sollen nicht nur problematische Aspekte aufgezeigt, sondern auch Verfahren ermit-

telt werden, die von einem oder mehreren Mitgliedstaaten zur Anwendung der Leitlinien eingesetzt werden und die nutzbringend von anderen Staaten übernommen werden könnten. Eine Schlichtung konkreter Fälle ist mit dem Monitoring nicht beabsichtigt.

3. Das Monitoring soll in einem kontinuierlichen Prozess erfolgen und sich auf alle Aspekte der Leitlinien erstrecken, wobei jedoch besonderes Augenmerk der Anwendung geschäftsvorfallbezogener Gewinnmethoden gilt. In diesem Text werden einige Verfahren zur Durchführung des Monitorings und damit zur Erfüllung des Auftrags des Rats der OECD dargestellt. Die entsprechenden Verfahren werden schrittweise umgesetzt. Im Anschluss an die praktische Umsetzung der Verfahren können weitere Überarbeitungen notwendig werden.

4. Im Einklang mit der Empfehlung des Rats wird die Wirtschaft in das Monitoring einbezogen, was in Abschnitt C näher ausgeführt ist.

B. Prozess

5. Der Monitoring-Prozess wird über vier miteinander zusammenhängende Projekte durchgeführt: 1. Peer-Reviews über die Verfahrensweisen der Mitgliedstaaten, 2. Ermittlung und Analyse von Problemfallparadigmen, 3. Untersuchung von Änderungen der Rechtsvorschriften und Verwaltungspraktiken und 4. Erarbeitung von Beispielen. Diese Projekte werden nachstehend erörtert.

B.1. Peer-Reviews

6. Die Arbeitsgruppe 6 über die Besteuerung multinationaler Unternehmen („die Arbeitsgruppe“) hat in den vergangenen Jahren Peer-Reviews der Verrechnungspreispraktiken der Mitgliedstaaten durchgeführt. Mit Hilfe dieser Peer-Reviews sollen ausführliche Informationen über die Rechtsvorschriften, Verwaltungspraktiken und Erfahrungen der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der Verrechnungspreise gewonnen werden. Die Delegierten der Arbeitsgruppe entscheiden gemeinsam darüber, welcher Staat geprüft werden soll und welche Staaten die Prüfung durchführen sollen. Die Prüfungen werden nach vom Ausschuss gebilligten Leitlinien durchgeführt.

7. Den Peer-Review-Leitlinien zufolge ist der Arbeitsgruppe über jeden geprüften Staat ein Bericht vorzulegen. Dieser Bericht befasst sich mit der Rechtsgrundlage für die Behandlung mit Verrechnungspreisfragen, etwaigen Leitlinien der Staaten hinsichtlich der Durchsetzungspraktiken, den zur Lösung komplexer Verrechnungspreisprobleme üblicherweise verfolgten Ansätzen, Verwaltungsvorschriften für die Behandlung von Verrechnungspreisfällen, Rechtsprechungsgrundsätzen sowie Erfahrungen mit der Datenerhebung so-

wie der von den Steuerpflichtigen erstellten Dokumentation. Außerdem soll der Bericht die Erfahrungen mit den Verwaltungsverfahren zur Vermeidung und Beilegung von Verrechnungspreiskonflikten beschreiben (z. B. Verständigungsverfahren, Vorabverständigungen über die Verrechnungspreise und Safe-Harbour-Regelungen).

8. Peer-Reviews werden weiterhin durchgeführt werden, aber auf drei verschiedenen Ebenen:

1. Auf der ersten Ebene erfolgt eine „*themenspezifische Prüfung*“, in deren Rahmen die Verfahren aller Mitgliedstaaten im Hinblick auf eine bestimmte Frage untersucht werden, die von allgemeiner Bedeutung ist. Im Idealfall sollte diese Prüfung an andere Aspekte des Monitoring-Prozesses anknüpfen. So könnte die beste Möglichkeit zur Lösung etwaiger Probleme, die bei einer solchen Prüfung zutage treten, beispielsweise darin bestehen, die betreffende Frage durch Erarbeitung von Problemfallparadigmen ausführlicher zu analysieren (vgl. Abschnitt B.2 dieses Anhangs) oder praktische Beispiele zu erarbeiten, die in die Leitlinien eingefügt werden können (vgl. Abschnitt B.4 dieses Anhangs).
2. Die zweite Ebene ist eine „*eingeschränkte Prüfung*“, in deren Rahmen nur der von einem bestimmten Staat bzw. von mehreren Staaten in Bezug auf eine konkrete und relativ eng gefasste Frage verfolgte Ansatz betrachtet wird. Die Prüfung wird von zwei Prüfern pro Staat durchgeführt, wobei Art und Umfang der erforderlichen Informationen von der Natur der Frage abhängig sind.
3. Die dritte Ebene ist eine „*umfassende Prüfung*“ eines bestimmten Staats, die nach den unter Ziffer 7 dieses Anhangs erwähnten bestehenden Leitlinien für Peer-Reviews durchgeführt wird. Eine „umfassende Prüfung“ betrifft somit unmittelbar die Auslegung und Anwendung der Leitlinien im jeweiligen Mitgliedstaat.

Auswahlkriterien

9. Um die Wirksamkeit des Peer-Review-Prozesses zu verbessern, ist es äußerst wichtig, dass die Prüfungen selektiv durchgeführt werden und sich auf Bereiche konzentrieren, in denen die Anwendung der Leitlinien besonders schwierig ist. Die endgültige Entscheidung über die Durchführung einer der drei Prüfungsarten wird durch die gesamte Arbeitsgruppe getroffen, die dabei sowohl den Gesamtnutzen jeder Prüfung für die von ihr wahrgenommenen Aufgaben beim Monitoring der Anwendung der Leitlinien als auch die Frage berücksichtigt, ob die für die Durchführung der vorgeschlagenen Prüfung erforderlichen Mittel zur Verfügung stehen. Es ist wichtig, dass jede eingeleitete

Prüfung unter Einhaltung hoher Standards abgeschlossen wird, damit aus ihr nützliche Schlüsse gezogen werden können.

B.2. Ermittlung und Analyse von Problemfallparadigmen

10. Ein entscheidender Aspekt des Monitorings ist die Ermittlung und anschließende Analyse schwieriger Sachverhalte und Problembereiche, die sich anhand von praktischen Beispielen veranschaulichen lassen und die Hindernisse für eine international einheitliche Anwendung der in den Leitlinien dargelegten Verrechnungspreismethoden darstellen. Das Monitoring umfasst zudem Bereiche, in denen die Leitlinien den Steuerverwaltungen bzw. den Steuerpflichtigen offenbar keine oder nur unzureichende Orientierungen liefern. Alle Mitgliedstaaten wirken an diesem Prozess aktiv mit und erkennen an, dass für seine erfolgreiche Durchführung Ressourcen erforderlich sind. Auch die Wirtschaft wird in das Monitoring eingebunden (vgl. Abschnitt C dieses Anhangs).

11. Die erste Frage betrifft das zur Ermittlung von Problemfallparadigmen anzuwendende Verfahren sowie die hierfür übertragene Zuständigkeit, wobei das Augenmerk auf Fragen und Sachverhalten liegt, für die die Leitlinien keine oder nur unzureichende Orientierungen liefern oder bei denen die Mitgliedstaaten die Leitlinien möglicherweise unterschiedlich interpretieren und die somit Hindernisse für eine international einheitliche Anwendung der Leitlinien darstellen. Die Mitgliedstaaten können Bereiche benennen, in denen eine bestimmte Frage in den Leitlinien ihrer Ansicht nach nicht oder nicht hinreichend behandelt wird.

12. Im Kontext der vom Ausschuss für Steuerfragen organisierten regelmäßigen Zusammenkünfte auf Betriebsprüferebene wird die Arbeitsgruppe alle zwei Jahre Betriebsprüfertagungen abhalten, um Problemfallparadigmen zu erörtern und einen Beitrag zu gegebenenfalls angezeigten Aktualisierungen der Leitlinien zu leisten. Die OECD prüft die Problemfallparadigmen lediglich unter dem Gesichtspunkt des Monitorings der Anwendung der Leitlinien.

13. Bei den Zusammenkünften der Arbeitsgruppe 6 übernehmen einzelne Staaten die Leitung der Gespräche über Problemfallparadigmen und Problembereiche, die durch praktische Beispiele veranschaulicht werden können.

14. Zu den von der Arbeitsgruppe angestrebten Ergebnissen der Ermittlung und Analyse von Problemfallparadigmen könnte die Erarbeitung von Beispielen gehören, die die Anwendung der Leitlinien in (für erörterungswürdig befundenen) Fällen veranschaulichen, in denen die bereits in den Leitlinien enthaltenen Grundsätze angewendet werden können. Des Weiteren könnte dazu die Ermittlung von Bereichen gehören, in denen die Leitlinien nachgebessert werden könnten, um klarere Orientierungen zu liefern, oder in denen neues Material in die Leitlinien aufgenommen werden könnte.

B.3. Aktualisierungen von Rechtsvorschriften und Verfahrensweisen

15. Das Sekretariat wird die Mitgliedstaaten entsprechend seinem vom Rat erteilten Auftrag ersuchen, über Weiterentwicklungen ihrer innerstaatlichen Rechtsvorschriften und Verwaltungspraktiken auf dem Gebiet der Verrechnungspreise zu berichten.

B.4. Erarbeitung von Beispielen

16. Die oben beschriebenen Monitoring-Verfahren erfolgen parallel zur Erarbeitung weiterer hypothetischer Beispiele, mit denen die Leitlinien ergänzt werden sollen. Die Beispiele sollen weder neue Grundsätze formulieren noch neue Themen behandeln, sondern bei der Interpretation von Grundsätzen und der Lösung schwieriger Fragen helfen, die bereits in den Leitlinien erörtert sind. Um sicherzustellen, dass sie von praktischem Nutzen und nicht zu verbindlich sind, werden diese Beispiele kurz sein, auf einem gegebenen Sachverhalt beruhen und relativ einfach gehalten sein, damit ihr Geltungsbereich nicht so eingeschränkt ist, dass sich die Orientierungen, die sie liefern, nur in einem engen und begrenzten Rahmen anwenden lassen. Die Beispiele lassen sich in zwei große Kategorien einteilen. Die erste umfasst Beispiele für die Anwendung der in den Leitlinien beschriebenen Methoden und Ansätze. Die zweite Beispielreihe dient als Hilfe für die Wahl der geeigneten Verrechnungspreismethode bzw. -methoden. Die Beispiele sind zwar rein hypothetisch, beruhen jedoch auf den praktischen Erfahrungen der Steuerverwaltungen und Steuerpflichtigen bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes entsprechend den Leitlinien und werden dazu beitragen, dass sich als gute Praxis betrachtete Verfahrensweisen durchsetzen.

C. Mitwirkung der Wirtschaft

17. Es ist nicht vorgesehen, dass die OECD in die Lösung von Verrechnungspreiskonflikten zwischen einem Steuerpflichtigen und einer Steuerverwaltung eingreift. Der Monitoring-Prozess soll keinen Schlichtungsmechanismus darstellen, und so werden die Steuerpflichtigen der Arbeitsgruppe keine Einzelfälle zur Lösung vorlegen können. Gleichwohl wird die Wirtschaft, wie in den Leitlinien und der Empfehlung des Rats vorgesehen, dazu ermutigt, auf problematische (vorzugsweise durch praktische, aber hypothetische Beispiele veranschaulichte) Aspekte hinzuweisen, die Fragen bezüglich der international einheitlichen Anwendung der Leitlinien aufwerfen.

18. Der Beratende Ausschuss der Wirtschaft (BIAC) wird aufgefordert, der Arbeitsgruppe beim Monitoring der Anwendung der Leitlinien praktische Schwierigkeiten anzuzeigen, anhand derer sie unter Wahrung der

Vertraulichkeit der Informationen über die Angemessenheit der Leitlinien in den betreffenden Bereichen beraten kann.

19. Bei ihren Anstrengungen zur Unterstützung der OECD bei ihrem Monitoring-Auftrag hinsichtlich der Anwendung der Leitlinien wird der Wirtschaft geraten, die Hinweise in Ziffer 17 dieses Anhangs besonders zu beachten. Ihr Augenmerk sollte somit auf Fragen liegen, die theoretische oder praktische Probleme aufwerfen, und nicht auf konkreten, ungelösten Verrechnungspreisfällen. Es kann jedoch hilfreich sein, ein bestimmtes Problem anhand eines hypothetischen Beispiels zu veranschaulichen. Bei der Konstruktion eines solchen Beispiels, das mehreren echten Fällen entnommene Merkmale beinhalten könnte, sollte sehr darauf geachtet werden, dass das Beispiel hypothetisch bleibt und keinem aktuellen Fall ähnelt sowie dass sich die beschriebenen Merkmale auf die betreffenden problematischen Aspekte beschränken, um den Eindruck zu vermeiden, dass ein allgemeiner Präzedenzfall für die Lösung eines Einzelfalls geschaffen wird.

C.1. Peer-Reviews

20. Als eine der Stärken des Peer-Review-Prozesses wird die Tatsache betrachtet, dass die Prüfung ausschließlich durch gleichrangige Partner, d. h. in diesem Fall durch die anderen Mitgliedstaaten, durchgeführt wird. Hierdurch erfolgt der Prozess auf positive und konstruktive Art und Weise, sodass optimale Verfahrensweisen verbreitet und suboptimale Verfahrensweisen verbessert werden können. Die allgemein an die Wirtschaft gerichteten Leitlinien ermutigen diese indessen zur Benennung problematischer Aspekte, die sich für eingehendere Untersuchungen eignen könnten, und die Arbeitsgruppe kann diese Beiträge bei der endgültigen Themenwahl für die neu konzipierten Peer-Reviews berücksichtigen.

21. Es ist ferner vorgesehen, dass der BIAC benachrichtigt wird, wenn ein Thema oder ein Staat von der Arbeitsgruppe für eine eingehendere Prüfung ausgewählt wurde, damit er eine Stellungnahme abgeben kann. Handelt es sich um ein ursprünglich vom BIAC aufgeworfenes Thema – insbesondere im Kontext der thematischen Prüfungen –, wird dieser über die Gespräche der Arbeitsgruppe zum betreffenden Thema auf dem Laufenden gehalten und gegebenenfalls um weitere Klarstellungen gebeten. Eine über die bereits beschriebenen Aufgaben hinausgehende Beteiligung des BIAC am Peer-Review-Prozess wird zurzeit allerdings nicht in Erwägung gezogen.

C.2. Ermittlung und Analyse von Problemfallparadigmen und Erarbeitung von Beispielen

22. Die Problemfallparadigmen sollen Fragen und Sachverhalte veranschaulichen, für die die Leitlinien keine oder nur unzureichende Orientierungen liefern. Nach ihrer Fertigstellung werden die praktischen Beispiele in die Leitlinien eingefügt, um bestimmte Grundsätze zu veranschaulichen. Der Wirtschaft kommt ganz klar eine unterstützende Rolle bei der Erarbeitung von Paradigmen oder Beispielen zu, der sie nachkommt, indem sie praktische Erfahrungen beisteuert. Die Arbeitsgruppe wird bei der Erarbeitung sowohl der Problemfallparadigmen als auch der Beispiele regelmäßig um Stellungnahmen bitten. Der BIAC kann ebenfalls Paradigmen oder Beispiele einbringen, sofern die in Absatz 17 dieses Anhangs aufgeführten Vorbehalte berücksichtigt werden und es somit auf keinen Fall möglich ist, dass der Prozess zur Lösung eines bestimmten Verrechnungspreisfalls genutzt wird.

C.3. Aktualisierungen von Rechtsvorschriften und Verfahrensweisen

23. Dieser Teil des Monitoring-Prozesses zielt darauf ab, die Mitgliedstaaten über Entwicklungen in den jeweils anderen Staaten auf dem Laufenden zu halten. In der Regel bestehen auf nationaler Ebene etablierte Kanäle, über die sich die Wirtschaft im einem Mitgliedstaat an der Fortentwicklung der Rechtsvorschriften und Verwaltungspraktiken auf dem Gebiet der Verrechnungspreise beteiligen kann. Auf Ebene der OECD hat der BIAC die Gelegenheit, die Arbeitsgruppe auf Änderungen der Rechtsvorschriften oder Verfahrensweisen in Mitgliedstaaten wie auch Nichtmitgliedstaaten aufmerksam zu machen, die den Leitlinien seiner Auffassung nach zuwiderlaufen bzw. von denen er annimmt, dass sie praktische Probleme bei der Umsetzung aufwerfen könnten – selbstverständlich ohne sich auf Einzelfälle zu beziehen.

24. Die Beiträge des BIAC werden bei den regelmäßigen Zusammenkünften zwischen dem BIAC und der Arbeitsgruppe erörtert.

Anhang I zu Kapitel II

Sensitivität von Brutto- und Nettogewinnindikatoren

Vgl. Kapitel II Teil III Abschnitt B wegen allgemeiner Hinweise zur Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode.

Die Annahmen bezüglich fremdvergleichskonformer Vereinbarungen in den folgenden Beispielen dienen lediglich der Veranschaulichung und sollten nicht so verstanden werden, als würden sie in konkreten Fällen oder bestimmten Branchen bestimmte Anpassungen bzw. fremdvergleichskonforme Vereinbarungen vorschreiben. Sie sollen zwar die Grundsätze der Abschnitte der Leitlinien verdeutlichen, auf die sie sich beziehen, diese Grundsätze müssen jedoch in jedem Einzelfall auf die konkreten Gegebenheiten und Umstände des betreffenden Falls angewendet werden.

Zudem beziehen sich die nachfolgenden Anmerkungen auf die Anwendung einer geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode in Situationen, in denen sich eine solche Methode in Anbetracht der Gegebenheiten und Umstände des Einzelfalls und insbesondere der Ergebnisse der Vergleichbarkeitsanalyse (einschließlich Funktionsanalyse) des Geschäftsvorfalls sowie der Prüfung der vorliegenden Informationen zu vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen als die am besten geeignete Methode herausstellt.

1. Es wird anerkannt, dass die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode auf einige Unterschiede bei den Produkteigenschaften möglicherweise weniger sensibel reagiert als die Preisvergleichsmethode oder die Wiederverkaufspreismethode. In der Praxis wird bei der Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode im Allgemeinen größeres Gewicht auf funktionale Vergleichbarkeit als auf die Produkteigenschaften gelegt. Die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode reagiert jedoch möglicherweise weniger sensibel auf manche Funktionsunterschiede, die sich in unterschiedlich hohen betrieblichen Aufwendungen niederschlagen, wie im Folgenden veranschaulicht.

Beispiel 1: Effekt eines Unterschieds bei Ausmaß und Komplexität der durch ein Vertriebsunternehmen ausgeübten Marketingfunktion

Das nachfolgende Beispiel dient nur der Veranschaulichung. Es soll keine Hinweise im Hinblick auf die Auswahl der Verrechnungspreismethode oder der Vergleichsgrößen, die Effizienz der Vertriebsunternehmen oder auf fremdvergleichskonforme Ertragsraten geben, sondern lediglich die Effekte von Unterschieden bei Ausmaß und Komplexität der Marketingfunktion zwischen einem bestimmten Vertriebsunternehmen und Vergleichsunternehmen veranschaulichen.

	Fall 1 Das Vertriebsunternehmen übt eine eingeschränkte Marketingfunktion aus	Fall 2 Das Vertriebsunternehmen übt eine bedeutendere Marketingfunktion aus
Erzielter Umsatz (Zur Veranschaulichung wird unterstellt, dass beide Unternehmen die gleiche Menge des gleichen Produkts auf dem gleichen Markt zum gleichen Preis verkaufen.)	1 000	1 000
Einkaufspreis beim Fertigungsunternehmen unter Berücksichtigung der Bedeutung der Marketingfunktion gemäß der Funktionsanalyse	600	480*
Bruttogewinnspanne	400 (40 %)	520 (52 %)
Marketingaufwendungen	50	150
Sonstige Aufwendungen (Gemeinkosten)	300	300
Nettogewinnspanne	50 (5 %)	70 (7 %)

* Es wird unterstellt, dass die Differenz von 120 beim Preis des Geschäftsvorfalls in diesem Fall dem Unterschied bei Ausmaß und Komplexität der durch das Vertriebsunternehmen ausgeübten Marketingfunktion entspricht (zusätzliche Ausgaben von 100 zuzüglich Vergütung für die Funktion des Vertriebsunternehmens).

2. In Beispiel 1 könnte sich das Fehlerrisiko, wenn ein Steuerpflichtiger wie in Fall 2 mit einem verbundenen Fertigungsunternehmen zusammenarbeitet, während die Tätigkeit der unabhängigen Vergleichsunternehmen Fall 1 entspricht, unter der Annahme, dass der Unterschied bei Ausmaß und Komplexität der Marketingfunktion beispielsweise aufgrund unzureichender Informationen über die unabhängigen Vergleichsunternehmen nicht ermittelt wird, bei Anwendung einer Bruttomargenmethode auf 120 belaufen (12 % × 1 000), wohingegen es sich bei Anwendung einer Nettomargenmethode auf 20 (2 % × 1 000) belaufen würde. Dies veranschaulicht die Tatsache, dass die

Nettogewinnspannen je nach den Umständen des Einzelfalls und insbesondere dem Effekt von Funktionsunterschieden auf die Kostenstruktur und auf die Erlöse der Vergleichsunternehmen möglicherweise weniger sensibel auf Unterschiede bei Ausmaß und Komplexität der Funktionen reagieren als die Bruttogewinnspannen.

Beispiel 2: Effekt eines Unterschieds bei der Höhe des durch ein Vertriebsunternehmen übernommenen Risikos

Das nachfolgende Beispiel dient nur der Veranschaulichung. Es soll keine Hinweise im Hinblick auf die Auswahl der Verrechnungspreismethode oder der Vergleichsgrößen, die Effizienz der Vertriebsunternehmen oder auf fremdvergleichskonforme Ertragsraten geben, sondern lediglich die Effekte von Unterschieden bei der Höhe des übernommenen Risikos zwischen einem bestimmten Vertriebsunternehmen und Vergleichsunternehmen veranschaulichen.

	Fall 1 **Das Vertriebsunternehmen übernimmt nicht das Risiko der Produktveralterung, da es eine „Rückkaufklausel" nutzt, nach der alle unveräußerten Lagerbestände vom Fertigungsunternehmen zurückgekauft werden**	**Fall 2** **Das Vertriebsunternehmen übernimmt das Risiko der Produktveralterung. Es nutzt keine „Rückkaufklausel" in seinem Vertragsverhältnis mit dem Fertigungsunternehmen**
Erzielter Umsatz (Zur Veranschaulichung wird unterstellt, dass beide Unternehmen die gleiche Menge des gleichen Produkts auf dem gleichen Markt zum gleichen Preis verkaufen.)	1 000	1 000
Einkaufspreis beim Fertigungsunternehmen unter Berücksichtigung des Risikos der Produktveralterung gemäß der Funktionsanalyse	700	640*
Bruttogewinnspanne	300 (30 %)	360 (36 %)
Verlust aus veralteten Lagerbeständen	0	50
Sonstige Aufwendungen (Gemeinkosten)	250	250
Nettogewinnspanne	50 (5 %)	60 (6 %)

* Es wird unterstellt, dass die Differenz von 60 beim Preis des Geschäftsvorfalls in diesem Fall dem Unterschied bei der Aufteilung des Risikos der Produktveralterung zwischen dem Fertigungsunternehmen und dem Vertriebsunternehmen entspricht (geschätzter zusätzlicher Verlust in Höhe von 50 zuzüglich Vergütung des Risikos des Vertriebsunternehmens), d. h. dem Preis für die vertragliche „Rückkaufklausel".

3. In Beispiel 2 könnte sich das Fehlerrisiko, wenn ein konzerninterner Geschäftsvorfall wie in Fall 1 getätigt wird, während die Tätigkeit der unabhängigen Vergleichsunternehmen Fall 2 entspricht, unter der Annahme, dass der Unterschied bei der Höhe des übernommenen Risikos aufgrund unzureichender Informationen über die unabhängigen Vergleichsunternehmen nicht ermittelt wird, bei Anwendung einer Bruttomargenmethode auf 60 (6 % x 1 000) gegenüber 10 (1 % x 1 000) bei Anwendung einer Nettomargenmethode belaufen. Dies veranschaulicht die Tatsache, dass die Nettogewinnspannen je nach den Umständen des Einzelfalls und insbesondere dem Effekt der Unterschiede bei der Höhe des Risikos auf die Kostenstruktur und auf die Erlöse der Vergleichsunternehmen möglicherweise weniger sensibel auf Unterschiede bei der Höhe des Risikos reagieren als die Bruttogewinnspannen (unter der Annahme, dass die vertragliche Aufteilung der Risiken dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht).

4. Daher können Unternehmen, die unterschiedliche Funktionen ausüben, eine große Bandbreite von Bruttogewinnspannen aufweisen, obwohl ihre Nettogewinne ähnlich hoch sind. So wurde vonseiten der Wirtschaft beispielsweise darauf hingewiesen, dass die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode weniger sensibel auf Unterschiede bei Menge, Umfang und Komplexität der Funktionen sowie bei den betrieblichen Aufwendungen reagiert. Demgegenüber reagiert die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode möglicherweise sensibler auf Unterschiede bei der Kapazitätsauslastung als die Kostenaufschlags- und die Wiederverkaufspreismethode, da Unterschiede bei der Absorption indirekter fester Kosten (z. B. fester Fertigungskosten oder fester Vertriebskosten) zwar den Nettogewinn beeinflussen, aber nicht unbedingt die Bruttogewinnspanne oder den Bruttogewinnaufschlag, wenn sie sich nicht in Preisunterschieden niederschlagen, wie im Folgenden dargestellt.

Beispiel 3: Effekt eines Unterschieds bei der Kapazitätsauslastung von Fertigungsunternehmen

Das nachfolgende Beispiel dient nur der Veranschaulichung und soll keine Hinweise im Hinblick auf die Auswahl der Verrechnungspreismethode oder der Vergleichsgrößen oder auf fremdvergleichskonforme Ertragsraten geben, sondern lediglich die Effekte von Unterschieden bei der Kapazitätsauslastung zwischen einem bestimmten Fertigungsunternehmen und Vergleichsunternehmen veranschaulichen.

In Geldeinheiten	Fall 1 Das Fertigungsunternehmen ist voll ausgelastet: 1 000 Einheiten pro Jahr	Fall 2 Das Fertigungsunternehmen hat überschüssige Kapazitäten (es stellt lediglich 80 % dessen her, was bei voller Kapazitätsauslastung möglich wäre): 800 Einheiten pro Jahr
Erzielter Umsatz (Zur Veranschaulichung wird unterstellt, dass beide Fertigungsunternehmen die gleiche Gesamtkapazität aufweisen und das gleiche Produkt herstellen und auf dem gleichen Markt zum gleichen Preis von 1 Geldeinheit je Produkt verkaufen.)*	1 000	800
Wareneinsatz (COGS): direkte Kosten zuzüglich eines pauschalen Anteils an den indirekten Fertigungskosten. (Zur Veranschaulichung wird unterstellt, dass beide Fertigungsunternehmen die gleichen variablen COGS je hergestellte Einheit, d. h. 0,75 Geldeinheiten je Produkt, und die gleichen festen Personalkosten in Höhe von 50 Geldeinheiten aufweisen.)	Variabel: 750 Fest: 50 Insgesamt: 800	Variabel: 600 Fest: 50 Insgesamt: 650
Bruttoaufschlag auf die COGS	200 (25 %)	150 (23 %)
Indirekte Kosten (Zur Veranschaulichung wird unterstellt, dass beide Fertigungsunternehmen die gleichen indirekten Kosten haben.)	150	150
Nettogewinnspanne	50 (5 %)	Kostendeckung

* Hierbei wird unterstellt, dass der fremdübliche Preis der Produkte nicht durch die Kapazitätsauslastung des Fertigungsunternehmens beeinflusst wird.

5. In Beispiel 3 könnte sich das Fehlerrisiko, wenn ein konzerninterner Geschäftsvorfall wie in Fall 1 getätigt wird, während die Tätigkeit der unabhängigen Vergleichsunternehmen Fall 2 entspricht, unter der Annahme, dass der Unterschied bei der Kapazitätsauslastung aufgrund unzureichender Informationen über unabhängige „Vergleichsunternehmen“ nicht ermittelt wird, bei Anwendung einer Bruttomargenmethode auf 16 (2 % × 800) gegenüber 50 (5 % × 1 000) bei Anwendung einer Nettomargenmethode belaufen. Dies veranschaulicht die Tatsache, dass Nettogewinnindikatoren je nach den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls und insbesondere dem Anteil der festen und der variablen Kosten und je nachdem ob der Steuerpflichtige oder das Vergleichsunternehmen Überkapazitäten aufweist, möglicherweise sensibler auf Unterschiede bei der Kapazitätsauslastung reagieren als Bruttoaufschläge oder Bruttogewinnspannen.

Anhang II zu Kapitel II

Beispiele zur Veranschaulichung der Leitlinien zur geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode

Vgl. Kapitel II Teil III Abschnitt C wegen allgemeiner Hinweise zur Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode.

Die Anpassungen und Annahmen bezüglich fremdvergleichskonformer Vereinbarungen in den folgenden Beispielen dienen lediglich der Veranschaulichung und sollten nicht so verstanden werden, als würden sie in konkreten Fällen oder bestimmten Branchen bestimmte Anpassungen bzw. fremdvergleichskonforme Vereinbarungen vorschreiben. Die Darstellung erfolgt notwendigerweise anhand grob umrissener Sachverhalte. Zeigt sich, dass einer der drei (unter den Ziffern 2.125 bis 2.143 dargelegten) Faktoren vorliegt, welche darauf hindeuten, dass die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode die am besten geeignete Verrechnungspreismethode sein könnte, so bedeutet dies nicht, dass nicht einer oder beide der anderen Faktoren ebenfalls vorliegen können. In einer Situation beispielsweise, in der alle am Geschäftsvorfall Beteiligten einzigartige und wertvolle Beiträge leisten, kann die Geschäftstätigkeit der Beteiligten zugleich hochintegriert sein und können die Beteiligten zugleich die wirtschaftlich signifikanten Risiken gemeinsam übernehmen bzw. können getrennt getragene Risiken eng miteinander zusammenhängen.

Die Beispiele sollen zwar die Grundsätze der Abschnitte der Verrechnungspreisleitlinien veranschaulichen, auf die sie sich jeweils beziehen, diese Prinzipien müssen jedoch entsprechend den konkreten Gegebenheiten und Umständen des betreffenden Einzelfalls angewendet werden. Daher sollten die Beispiele nicht herangezogen werden, um oberflächlich ähnliche Fälle zu interpretieren.

Beispiel 1

1. Unternehmen A ist die Muttergesellschaft eines in der Pharmaindustrie tätigen multinationalen Konzerns. Unternehmen A besitzt ein Patent für eine neue pharmazeutische Formulierung. Unternehmen A hat die klini-

schen Studien konzipiert und die Forschungs- und Entwicklungsfunktionen im Frühstadium der Produktentwicklung ausgeübt, die zur Gewährung des Patents geführt haben.

2. Unternehmen A schließt einen Vertrag mit Unternehmen S, einer Tochtergesellschaft von Unternehmen A; mit diesem Vertrag erteilt Unternehmen A Unternehmen S eine Lizenz für die Nutzung der Patentrechte in Bezug auf das herzustellende Arzneimittel. Vertragsgemäß führt Unternehmen S die anschließende Produktentwicklung durch und übt wichtige Funktionen im Zusammenhang mit der Verbesserung des Produkts aus. Unternehmen S erhält die Zulassung durch die zuständige Behörde. Nach erfolgreicher Entwicklung wird das Produkt auf verschiedenen Märkten in aller Welt vertrieben.

3. Die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalls ergibt, dass sowohl die von Unternehmen A als auch die von Unternehmen S geleisteten Beiträge einzigartig und wertvoll für die Entwicklung des Arzneimittels sind.

4. Unter diesen Umständen wird die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode wahrscheinlich die am besten geeignete Methode sein, um die Vergütung für die Patentrechte zu bestimmen, für die Unternehmen A Unternehmen S eine Lizenz erteilt hat.

Beispiel 2

5. A Co, ein Unternehmen des Konzerns T, ist eine in Staat A eingetragene Kapitalgesellschaft, deren Haupttätigkeit der Anbau und die Verarbeitung von Tee ist. A Co sucht nach Flächen mit hervorragend für den Teeanbau geeigneten Bodeneigenschaften, die es dann erwirbt und bewirtschaftet. A Co hat umfangreiches Know-how im Bereich des Teeanbaus erworben, u. a. in Bezug auf die Anbaumethoden, mit denen sich die angestrebten Merkmale des angebauten Tees maximieren lassen. Die Bodeneigenschaften in Kombination mit den Anbaumethoden verleihen dem Tee von A Co eine besondere Geschmacksnote, die sehr beliebt ist.

6. Zur Verarbeitung des Tees führt A Co die folgenden Tätigkeiten durch: Sortieren der Blätter, Auslese, Voll- oder Teilfermentierung sowie Mischung und Verpackung für den Export entsprechend den Auftragsspezifikationen. Bei der Mischung des Tees kommt umfangreiches unternehmenseigenes Know-how zum Einsatz, um die einzigartigen Geschmacksrichtungen zu erzielen, die die Kunden von Konzern T schätzen. Der von A Co hergestellte Tee genießt dank seines einzigartigen Geschmacks und Aromas internationales Ansehen.

7. A Co verkauft seinen Tee an B Co, seine Muttergesellschaft mit Sitz in Staat B. B Co füllt den Tee in seine Markenverpackungen um, um ihn auf den Zielmärkten zu verkaufen.

8. B Co ist Eigentümer des Markennamens und des Markenzeichens, die es beide selbst entwickelt hat und die beide einzigartig und wertvoll sind. Zum Markenauftritt gehört allerdings auch der Hinweis auf den Ursprung des Tees und die von A Co entwickelte einzigartige Mischung. B Co hat umfangreiche Werbekampagnen auf elektronischem Weg, im Internet, auf Handelsmessen und durch Anzeigen in Fachzeitschriften durchgeführt, wodurch seine Produktpalette auf einer Reihe von geografischen Märkten zum Marktführer geworden ist. Der von Konzern T verkaufte Tee erzielt einen besonders hohen Preis.

9. Die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalls ergibt in diesem besonderen Fall, dass sowohl A Co als auch B Co einen einzigartigen und wertvollen Beitrag leisten und die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode wahrscheinlich die am besten geeignete Verrechnungspreismethode ist.

Beispiel 3

10. Unternehmen A und Unternehmen B gehören einem multinationalen Konzern an, der elektronische Geräte verkauft. Beim Start einer neuen Produktlinie ist Unternehmen A für Konzeption, Entwicklung und Fertigung zuständig, während Unternehmen B die Marketingfunktionen und den globalen Warenvertrieb übernimmt.

11. Unternehmen A übt insbesondere die Forschungs- und Entwicklungsfunktionen aus und entscheidet über Forschungsansätze und Zeitrahmen. In Bezug auf die Fertigung der neuen Produktlinie bestimmt Unternehmen A den Produktionsumfang und führt die Qualitätskontrolle durch. Hierfür nutzt Unternehmen A sein wertvolles Know-how und Fachwissen bezüglich der Fertigung elektronischer Geräte.

12. Nach der Fertigung werden die Produkte an Unternehmen B verkauft, das innovative globale Marketingaktivitäten für die neue Produktlinie entwickelt und durchführt. Unternehmen B ist insbesondere für die Konzeption der Marketingstrategie zuständig, entscheidet über die Höhe der Marketingausgaben in den verschiedenen Staaten, in denen die Produkte auf den Markt gebracht werden sollen, und prüft auf Monatsbasis den Effekt der Marketingkampagnen. Die von Unternehmen B durchgeführten Marketingaktivitäten erhöhen den Wert der Marke und den an sie geknüpften Goodwill, wodurch sich die neue Produktlinie positiv von Konkurrenzprodukten anderer Anbieter auf dem Markt abhebt.

13. Unternehmen B ist zudem für den globalen Vertrieb der Produkte zuständig. Die von Unternehmen B durchgeführten Vertriebstätigkeiten schaffen entscheidende Wettbewerbsvorteile gegenüber der Konkurrenz. Unternehmen B hat die FuE-Tätigkeiten und die Risiken im Zusammenhang mit der Entwicklung eines komplexen unternehmenseigenen Algorithmus übernommen, mit dem Kundenfeedback zur Produktleistung gewonnen wird. Diese Daten sind sehr wichtig, um die Nachfrage präzise vorherzusagen und die Lager- und Vertriebslogistik so zu steuern, dass die Kunden ihre Bestellungen innerhalb von 48 Stunden erhalten können.

14. Die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalls ergibt, dass sowohl die von Unternehmen A als auch die von Unternehmen B geleisteten Beiträge einzigartig und wertvoll für die Erfolgschancen der neuen Produktlinie sind.

15. Unter diesen Umständen dürfte die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode die am besten geeignete Methode sein, um die Vergütung für die von Unternehmen A an Unternehmen B verkauften Produkte zu bestimmen, da beide am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen einzigartige und wertvolle Beiträge zu dem Geschäftsvorfall leisten.

Beispiel 4

16. Der Sachverhalt ist derselbe wie in Beispiel 3, mit dem Unterschied, dass die von Unternehmen B ausgeübten Marketingaktivitäten weniger umfangreich sind und den Goodwill oder Ruf der Marke nicht signifikant verbessern. Unternehmen B verfügt über einen Mechanismus, über den das Kundenfeedback zu den von ihm verkauften Produkten an Unternehmen A übermittelt wird; hierbei handelt es sich jedoch um einen relativ einfachen Prozess und nicht um einen einzigartigen und wertvollen Beitrag. Alles in allem führen die Vertriebsaktivitäten von Unternehmen B nicht zu einem besonderen Wettbewerbsvorteil innerhalb der Branche. Entscheidend für die Erfolgsaussichten der neuen Produktlinie sind vor allem die technischen Spezifikationen, die Gestaltung und der Preis, zu dem die Produkte an die Endkunden verkauft werden.

17. Die Funktionsanalyse ergibt, dass Unternehmen A die Risiken im Zusammenhang mit der Gestaltung, Entwicklung und Fertigung des Produkts trägt, während Unternehmen B die Risiken im Zusammenhang mit dem Marketing und dem Vertrieb trägt.

18. Die von Unternehmen B übernommenen Marketing- und Vertriebsrisiken können sich letztlich auf die Rentabilität von Unternehmen A auswirken. Die Funktionsanalyse ergibt jedoch, dass die von Unternehmen B übernommenen Risiken für die Geschäftstätigkeit nicht wirtschaftlich signifikant

sind und dass Unternehmen B keine einzigartigen und wertvollen Beiträge zum konzerninternen Geschäftsvorfall leistet.

19. Unter diesen Umständen ist die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode vermutlich nicht die am besten geeignete Methode, da es möglich sein dürfte, die fremdvergleichskonforme Vergütung für den Beitrag von Unternehmen B unter Bezugnahme auf vergleichbare fremdübliche Geschäftsvorfälle und die Anwendung einer einseitigen Verrechnungspreismethode oder mehrerer solcher Methoden verlässlich zu ermitteln.

Beispiel 5

20. WebCo ist ein Unternehmen eines multinationalen Konzerns, der IT-Lösungen für Unternehmenskunden entwickelt. Vor Kurzem hat WebCo die Architektur eines Webcrawlers gestaltet, der Preisdaten von Internetseiten sammelt. WebCo hat den Code des Programms so geschrieben, dass es Webseiten systematisch scannen kann, und zwar effizienter und schneller als alle anderen ähnlichen Suchmotoren am Markt.

21. Nun erteilt WebCo ScaleCo, einem demselben multinationalen Konzern angehörigen Unternehmen, eine Lizenz für dieses Programm. ScaleCo ist für die Optimierung des Webcrawlers und für die Festlegung der Crawling-Strategie zuständig. ScaleCo ist darauf spezialisiert, Add-ons für den Webcrawler zu gestalten und das Produkt so anzupassen, dass es Marktlücken schließen kann. Ohne diesen Beitrag wäre das System nicht in der Lage, den Bedarf der potenziellen Kunden zu decken.

22. Die Lizenzbedingungen sehen vor, dass WebCo weiter die zugrunde liegende Technologie entwickelt und dass ScaleCo die Entwicklungsergebnisse nutzt, um den Webcrawler zu optimieren.

23. Die Funktionsanalyse ergibt, dass das wirtschaftlich signifikante Risiko im Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall das Entwicklungsrisiko ist, d. h. das Risiko, dass der entwickelte Webcrawler keinen Erfolg hat. Gemäß dem in Kapitel I Abschnitt D.1.2.1 beschriebenen Risikoanalyseverfahren wird ermittelt, dass WebCo und ScaleCo das Entwicklungsrisiko für die Software tragen.

24. Die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalls ergibt, dass sowohl der von WebCo als auch der von ScaleCo geleistete Beitrag einzigartig und wertvoll für die Entwicklung und den künftigen Erfolg des Webcrawlers ist.

25. Unter diesen Umständen ist die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode wahrscheinlich die am besten geeignete Methode, um

die fremdvergleichskonforme Vergütung für die Lizenz zu bestimmen, die WebCo ScaleCo erteilt hat.

Beispiel 6

26. ASSET Co ist die Muttergesellschaft eines multinationalen Konzerns, der Vermögensverwaltungsleistungen für fremde Dritte anbietet. ASSET Co hat zwei Tochtergesellschaften, Unternehmen A in Staat A und Unternehmen B in Staat B.

27. FUND Co ist eine unabhängige Vermögensverwaltungsgesellschaft, die Privatanlegern in Staat A und Staat B OGAW (Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren) anbietet. Bei den von FUND Co vermarkteten OGAW handelt es sich um Spiegelfonds, die sowohl Aktien aus Staat A als auch aus Staat B enthalten.

28. FUND Co beauftragt ASSET Co mit der Erbringung von Vermögensverwaltungsleistungen für die Fonds. FUND Co zahlt ASSET Co eine Gebühr auf der Grundlage des gesamten verwalteten Vermögens der Fonds, die Privatkunden in Staat A und Staat B angeboten werden.

29. ASSET Co schließt einen Vertrag mit Unternehmen A und Unternehmen B, der vorsieht, dass die Vermögensverwaltungsleistungen durch diese beiden Unternehmen erbracht werden. Unternehmen A beschäftigt Vermögensverwalter, die auf Aktien aus Staat A spezialisiert sind, und Unternehmen B beschäftigt Vermögensverwalter, die auf Aktien aus Staat B spezialisiert sind. ASSET Co tritt als Bevollmächtigter von Unternehmen A und B auf. Es übt keine Funktionen im Zusammenhang mit dem Vertrag mit FUND Co aus und hat auch keine Vermögenswerte beigesteuert oder Risiken übernommen.

30. Ein Anlageverwaltungsausschuss, der sich je zur Hälfte aus Vermögensverwaltern von Unternehmen A und von Unternehmen B zusammensetzt, entscheidet über das Anlagemanagement der Fonds. Dieser Ausschuss tritt regelmäßig zusammen und bestimmt die Zusammensetzung der Fonds. Die Fonds setzen sich je nach den Entscheidungen des Anlageverwaltungsausschusses zu unterschiedlichen Anteilen aus Aktien aus Staat A und aus Staat B zusammen.

31. Die Funktionsanalyse ergibt, dass die wirtschaftlich signifikanten Risiken im Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall darin bestehen, dass die Kunden ihre Einlagen aus den Spiegelfonds von FUND Co abziehen könnten, vor allem aufgrund einer schlechten Performance. Die gemäß den Leitlinien in Kapitel I Abschnitt D.1.2.1 durchgeführte Risikoanalyse ergibt, dass Unternehmen A und Unternehmen B die mit der Fondsperformance zusammenhängenden Risiken gemeinsam tragen und die Vermögensverwaltungsleistungen auf stark integrierte Weise erbringen.

32. Unternehmen A und Unternehmen B erbringen zwar wertvolle Dienstleistungen, die Existenz eines aktiven Markts für Vermögensverwaltungsleistungen mit vielen Drittanbietern zeigt jedoch, dass diese Dienstleistungen nicht einzigartig sind. Die für diese Vermögensverwaltungsleistungen (d. h. die von Unternehmen A und B gemeinsam erbrachten Dienstleistungen) vermutlich vorliegenden Vergleichsdaten bieten allerdings keine Anhaltspunkte dafür, wie die fremdübliche Gebühr zwischen Unternehmen A und Unternehmen B aufgeteilt werden sollte.

33. Unter diesen Umständen ist die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode die am besten geeignete Methode zur Bestimmung der Vergütung von Unternehmen A und Unternehmen B, da ihre Geschäftstätigkeit so stark integriert und miteinander verflochten ist, dass es nicht möglich ist, eine einseitige Methode zu verwenden, um eine fremdvergleichskonforme Vergütung für ihre jeweiligen Beiträge zu bestimmen. Die fremdübliche Gebühr, die ASSET Co von FUND Co erhält, bildet die Einnahmenseite des maßgeblichen zwischen Unternehmen A und Unternehmen B aufzuteilenden Gewinns. Die fremdvergleichskonforme Vergütung für ASSET Co beträgt null.

Beispiel 7

34. Unternehmen L mit Sitz in Staat L und Unternehmen M mit Sitz in Staat M sind Teil eines multinationalen Konzerns, LM Corporation. Unternehmen L und Unternehmen M bieten konzernfremden Dritten Dienstleistungen in den Bereichen internationale Handelsunterstützung, Spedition und Zollabwicklung an. Sie erbringen dabei gemeinsam Dienstleistungen wie Warenannahme im Exportstaat, Zollabwicklung im Exportstaat, Containerbeladung, Organisation der Verschiffung, Containertransport zum und vom Schiff, Containerentladung, Zollabwicklung im Importstaat sowie Lieferung der Waren an ihren Bestimmungsort. Die Kunden können Importeure oder Exporteure sein, und Unternehmen L und Unternehmen M erleichtern Ein- und Ausfuhren aus den Staaten beider Unternehmen. Die Berechnung des von den Kunden gezahlten Entgelts beruht in der Regel auf einer Kombination von Volumen und Gewicht der Waren.

35. Die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalls ergibt, dass Unternehmen L und Unternehmen M die gleichen Dienstleistungen in den Bereichen Handelsunterstützung, Spedition und Zollabwicklung erbringen, und zwar gemeinsam und auf hochintegrierte Weise. Unternehmen L und Unternehmen M sind in hohem Maße voneinander abhängig, um die Geschäftsvorfälle mit den Kunden erfolgreich abzuschließen. Sie üben je nach Standort der Kunden auch ähnliche Marketing- und Kundenbetreuungsfunktionen aus. Unternehmen L und Unternehmen M nutzen gemeinsam ein integriertes IT-System zur

Warenverfolgung. Dieses System wurde ursprünglich von Unternehmen L und Unternehmen M gemeinsam bei einem konzernfremden Anbieter erworben. Wo möglich, nehmen sowohl Unternehmen L als auch Unternehmen M inkrementelle Verbesserungen am System vor. Das Nutzenversprechen von Konzern LM gegenüber seinen Kunden beruht auf seiner wettbewerbsfähigen Preisgestaltung, die durch seine Effizienz sowie Skalen- und Verbundvorteile und seine nahtlose Integration über internationale Grenzen hinweg ermöglicht wird.

36. Unternehmen L und Unternehmen M üben die gleichen wertschöpfenden Schlüsselfunktionen gemeinsam aus, sie nutzen die wichtigsten Vermögenswerte des multinationalen Konzerns gemeinsam und tragen gemeinsam zu diesen bei. Informationen über fremdübliche Preise für ihre gemeinsamen Tätigkeiten sind zwar leicht erhältlich, ihre Geschäftstätigkeit ist jedoch so stark integriert und miteinander verflochten, dass es nicht möglich ist, mithilfe einer einseitigen Methode eine fremdvergleichskonforme Vergütung für ihre jeweiligen Beiträge zu bestimmen. In diesem Fall dürfte eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilung daher die am besten geeignete Methode sein, um die Unternehmen L und Unternehmen M zustehende fremdvergleichskonforme Vergütung zu bestimmen.

37. Sofern Unternehmen L und Unternehmen M auch die mit den Geschäftsvorfällen verbundenen wirtschaftlich signifikanten Risiken gemeinsam tragen, dürfte eine Aufteilung des tatsächlichen Gewinns zweckmäßig sein.

Beispiel 8

38. Unternehmen A ist die Muttergesellschaft des multinationalen Konzerns M, der in der Fertigung und im Vertrieb elektronischer Geräte tätig ist. Unternehmen A besitzt das Exklusivrecht für den Verkauf dieser Geräte in allen Absatzstaaten.

39. Unternehmen A beschließt, Unternehmen B – ein anderes Unternehmen von Konzern M – mit der Fertigung der elektronischen Geräte zu beauftragen. Der Vertrag sieht vor, dass Unternehmen B die Geräte nach den Vorgaben von Unternehmen A fertigt. Unternehmen B wird die für die Fertigung der verschiedenen Komponenten des Endprodukts notwendigen Materialien beschaffen und bereitstellen. Eine Schlüsselkomponente für den Fertigungsprozess wird bei Unternehmen A beschafft. Unternehmen B verkauft die fertigen Geräte an Unternehmen A, das das Produkt wiederum an konzernfremde Kunden verkauft und liefert.

40. Um die Fertigungsaktivitäten durchzuführen, hat Unternehmen B in Maschinen und Werkzeuge investiert, die speziell auf die Fertigung der von Konzern M verkauften elektronischen Geräte ausgerichtet sind.

Unternehmen B hat keinen anderen Kunden als Unternehmen A, sodass seine gesamte Produktion von Unternehmen A abgenommen wird.

41. Die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalls ergibt, dass Unternehmen B keine einzigartigen und wertvollen Beiträge zu den konzerninternen Geschäftsvorfällen und zur Geschäftstätigkeit von Konzern M leistet. Außerdem sind die von Unternehmen B übernommenen Risiken nicht wirtschaftlich signifikant für die Geschäftstätigkeit des Konzerns. Die Geschäftstätigkeit von Unternehmen B ist zwar in gewissem Umfang mit derjenigen von Unternehmen A integriert und von Unternehmen A abhängig, die fremdvergleichskonforme Vergütung für die Beiträge von Unternehmen B kann jedoch unter Bezugnahme auf vergleichbare fremdübliche Geschäftsvorfälle und durch Anwendung einer einseitigen Verrechnungspreismethode oder mehrerer solcher Methoden verlässlich ermittelt werden. Unter diesen Umständen dürfte die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode nicht die zweckmäßigste Methode sein.

Beispiel 9

42. ACo mit Sitz in Staat A und BCo mit Sitz in Staat B gehören dem multinationalen Konzern AB Inc an. ACo ist Eigentümer der weltweiten Patente für Präparat A, BCo gehören die weltweiten Patente für Enzym B. Präparat A und Enzym B sind beide einzigartig. Sie wurden von ACo bzw. BCo jeweils durch eigene Anstrengungen zu unterschiedlichen Zwecken entwickelt; bei beiden hat sich aber gezeigt, dass sie nicht wie ursprünglich beabsichtigt genutzt werden können. Infolgedessen hat weder Präparat A noch Enzym B zu diesem Zeitpunkt einen signifikanten Wert.

43. Miteinander zusammenarbeitende Ingenieure von ACo und BCo stellen später jedoch fest, dass durch die Kombination von Präparat A und Enzym B ein einzigartiges und wertvolles Arzneimittel hergestellt werden kann, das sehr wirkungsvoll bei der Behandlung einer bestimmten Krankheit ist und daher einen hohen Wert haben dürfte.

44. ACo und BCo schließen einen Vertrag, demzufolge ACo BCo das Nutzungsrecht an Präparat A gewährt. BCo wird beide Komponenten kombinieren, um das neue Arzneimittel zu entwickeln, und dieses vermarkten.

45. Unter diesen Umständen wirkt sich der hohe Grad an Integration und Interdependenz zwischen den Beiträgen von ACo und BCo auf den Wert dieser Beiträge aus, sodass jeder Beitrag einzigartig und wertvoll ist, wenn sie in Kombination miteinander betrachtet werden. Daher erweist sich die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode als die am besten geeignete Methode, um die Vergütung für die Übertragung der Nutzungsrechte an Präparat A von ACo an BCo zu bestimmen.

Beispiel 10

46. Unternehmen A gestaltet, entwickelt und fertigt eine Linie technologisch fortgeschrittener Industrieprodukte. Eine neue Generation dieser Produktlinie umfasst nun eine von Unternehmen B – einem mit Unternehmen A verbundenen Unternehmen – entwickelte und hergestellte Schlüsselkomponente. Diese Schlüsselkomponente ist hochinnovativ und basiert auf einzigartigen und wertvollen immateriellen Werten. Mit dieser Innovation hebt sich die neue Produktgeneration entscheidend von der vorherigen ab. Der Erfolg der neuen Produktgeneration ist in hohem Maße von der Leistung der von Unternehmen B gefertigten Schlüsselkomponente abhängig. Diese Schlüsselkomponente wurde speziell für die neue Produktgeneration entwickelt und kann nicht in einem anderen Produkt genutzt werden.

47. Die Schlüsselkomponente wurde vollständig von Unternehmen B entwickelt. Die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalls ergibt, dass Unternehmen B alle Kontrollfunktionen im Zusammenhang mit der Entwicklung der Komponente ausübt und alle daran geknüpften Risiken ohne Beteiligung von Unternehmen A übernommen hat.

48. Die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalls ergibt außerdem, dass Unternehmen A alle Kontrollfunktionen in Bezug auf die Gesamtproduktion und den Absatz der neuen Produktgeneration ausübt und alle daran geknüpften Risiken übernommen hat. Unternehmen A kann die Risiken im Zusammenhang mit der Leistung der Schlüsselkomponente nicht kontrollieren (und übernimmt diese daher auch nicht).

49. In diesem Beispiel wird festgestellt, dass Unternehmen A und Unternehmen B zwar getrennte wirtschaftlich signifikante Risiken übernehmen, dass diese Risiken aber in hohem Maße miteinander verflochten sind. Daher ist die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode hier als die am besten geeignete Methode zu betrachten.

50. Wird darüber hinaus festgestellt, dass es bei Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode in diesem Fall am besten wäre, die Einnahmen oder Bruttogewinne zugrunde zu legen, die Unternehmen A mit dem Verkauf der neuen Produktgeneration erzielt, würden beide Unternehmen jeweils die Folgen der mit ihren betrieblichen Aufwendungen zusammenhängenden Risiken tragen.

Beispiel 11

51. Der Erfolg eines Elektronikprodukts beruht auf der innovativen technologischen Gestaltung sowohl seiner elektronischen Prozesse als auch seiner Hauptkomponente. Diese Komponente wird von dem verbun-

denen Unternehmen A entworfen und gefertigt, das sie an das verbundene Unternehmen B liefert, das das restliche Produkt entwirft und fertigt; das endgültige Produkt wird dann durch das verbundene Unternehmen C vertrieben. Es liegen Informationen vor, um anhand einer Wiederverkaufspreismethode zu überprüfen, dass die Vertriebsfunktionen, Vermögenswerte und Risiken von Unternehmen C durch den Verrechnungspreis für das von B an C verkaufte Endprodukt angemessen vergütet werden.

52. Die am besten geeignete Methode zur Bestimmung des Preises für die von A an B gelieferte Komponente könnte eine Preisvergleichsmethode sein, sofern sich eine geeignete Vergleichsgröße finden lässt. Vgl. Ziffer 2.15. Da sich in der von A an B gelieferten Komponente jedoch der innovative technologische Vorsprung von Unternehmen A auf dem betreffenden Markt widerspiegelt und festgestellt wird, dass es sich hierbei um einen einzigartigen und wertvollen Beitrag von Unternehmen A handelt, erweist es sich in diesem Beispiel (nach Durchführung der erforderlichen Funktions- und Vergleichbarkeitsanalysen) als unmöglich, einen verlässlichen Fremdvergleichspreis zu finden, um den Preis, den A unter fremdüblichen Bedingungen für sein Produkt verlangen könnte, sachgerecht zu schätzen. Die Berechnung eines Ertrags im Verhältnis zum Fertigungsaufwand von A könnte jedoch eine Schätzung des Gewinnelements liefern, mit dem die Fertigungsfunktionen von A vergütet würden (bei Ausklammerung des auf den dabei verwendeten einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert entfallenden Gewinnelements). Eine ähnliche Berechnung ließe sich im Hinblick auf die Fertigungskosten von Unternehmen B durchführen, um den auf seine Fertigungsfunktionen zurückzuführenden Gewinn zu schätzen (bei Ausklammerung des auf den einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert von B entfallenden Gewinnelements). Da der Verkaufspreis von B an C bekannt ist und als fremdvergleichskonform akzeptiert wurde, lässt sich die Höhe des von A und B zusammen aus der Verwertung ihrer jeweiligen einzigartigen und wertvollen immateriellen Werte erzielten Restgewinns ermitteln. In diesem Schritt wird der den einzelnen Unternehmen sachgerecht zuzurechnende Anteil an diesem Restgewinn noch nicht bestimmt.

53. Der Restgewinn lässt sich auf der Grundlage einer Untersuchung der Gegebenheiten und Umstände aufteilen, die aufzeigen könnte, wie die zusätzliche Vergütung unter fremdüblichen Bedingungen aufgeteilt worden wäre. Die FuE-Tätigkeit beider Unternehmen ist auf die Konzipierung von Technologien für dieselbe Produktkategorie ausgerichtet, wobei für die Zwecke dieses Beispiels festgelegt wird, dass die relative Höhe der FuE-Ausgaben ein verlässlicher Indikator für den relativen Wert der Beiträge der Unternehmen ist. Vgl. Ziffer 2.145. Dies bedeutet, dass der einzigartige und wertvolle Beitrag der einzelnen Unternehmen verlässlich anhand ihrer relativen Ausgaben für Forschung und Entwicklung gemessen werden kann, sodass der Restgewinn, wenn die FuE-Ausgaben von A 15 und die FuE-Ausgaben von B 10 und die

FuE-Gesamtausgaben somit 25 betragen, Unternehmen A im Verhältnis 15:25 und Unternehmen B im Verhältnis 10:25 zugerechnet werden könnte.

54. Zum besseren Verständnis nachstehend ein Zahlenbeispiel:

a) Vereinfachte Gewinn- und Verlustrechnung von A und B

	A		B	
Umsatz		50		100
Abzüglich:				
Materialaufwand		(10)		(50)
Fertigungsaufwand		(15)		(20)
Bruttogewinn		25		30
Abzüglich:				
FuE	15		10	
Betriebliche Aufwendungen	10	(25)	10	(20)
Nettogewinn		0		10

b) Ermittlung des routinemäßigen Gewinns aus der Fertigungstätigkeit von A und B und Berechnung des Gesamtrestgewinns

55. Für beide Staaten wird festgestellt, dass vergleichbare unabhängige Fertigungsunternehmen ohne einzigartige und wertvolle immaterielle Werte einen Ertrag von 10 % ihres Fertigungsaufwands (ohne Materialaufwand) erzielen (Nettogewinn im Verhältnis zu den direkten und indirekten Fertigungskosten).[1] Die Fertigungskosten von A betragen 15, sodass A auf Basis seines Ertrags im Verhältnis zum Aufwand ein Gewinn aus der Fertigungstätigkeit in Höhe von 1,5 zugerechnet wird. Die entsprechenden Kosten von B betragen 20, sodass B auf Basis seines Ertrags im Verhältnis zum Aufwand ein Gewinn aus der Fertigungstätigkeit in Höhe von 2,0 zugerechnet

1. Dieser Ertrag von 10 % entspricht streng genommen keinem Kostenaufschlag im engeren Sinne, da sich aus ihm ein Nettogewinn und nicht ein Bruttogewinn ergibt. Der 10%ige Ertrag entspricht streng genommen jedoch auch keiner Gewinnspanne im Sinne der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode, da in der Kostenbasis die betrieblichen Aufwendungen nicht enthalten sind. Der Nettoertrag aus dem Fertigungsaufwand wird als zweckdienlicher und praktischer erster Schritt der Gewinnaufteilungsmethode verwendet, da er die Ermittlung des Nettorestgewinns erleichtert, der dem von A und B beigetragenen einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert zuzurechnen ist.

wird. Der Restgewinn beträgt daher 6,5; er wird ermittelt, indem man vom relevanten Nettogewinn (10) den Gesamtgewinn aus der Fertigungstätigkeit (3,5) abzieht.

c) Aufteilung des Restgewinns

56. Mit der zunächst erfolgten Gewinnzurechnung (1,5 zugunsten von A und 2,0 zugunsten von B) werden die Fertigungsfunktionen von A und B vergütet; der Wert ihrer jeweiligen einzigartigen und wertvollen Beiträge, die zu einem technologisch fortgeschrittenen Produkt geführt haben, ist darin jedoch nicht erfasst. Da in diesem Fall festgestellt wird, dass der relative Anteil von A und B an den für das Produkt angefallenen FuE-Gesamtkosten eine verlässliche Hilfsvariable zur Bestimmung des Werts ihrer jeweiligen einzigartigen und wertvollen Beiträge ist, kann der Restgewinn auf dieser Grundlage zwischen A und B aufgeteilt werden. Der Restgewinn beläuft sich auf 6,5 und kann im Verhältnis 15:25 Unternehmen A und 10:25 Unternehmen B zugerechnet werden, was zu einem Anteil von 3,9 bzw. 2,6 führt, wie die folgende Berechnung zeigt:

Der Anteil von A beträgt $6,5 \times 15/25 = 3,9$.

Der Anteil von B beträgt $6,5 \times 10/25 = 2,6$.

d) Neuberechnung der Gewinne

57. Der Nettogewinn von A beträgt demnach 1,5 + 3,9 = 5,4.

Der Nettogewinn von B beträgt demnach 2,0 + 2,6 = 4,6.

Die berichtigte Gewinn- und Verlustrechnung für Steuerzwecke stellt sich folgendermaßen dar:

	A		B	
Umsatz		55,4		100
Abzüglich:				
Materialaufwand		(10)		(55,4)
Fertigungsaufwand		(15)		(20)
Bruttogewinn		30,4		24,6
Abzüglich:				
FuE	15		10	
Betriebliche Aufwendungen	10	(25)	10	(20)
Nettogewinn		5,4		4,6

Anmerkung: Dieses Beispiel soll auf einfache Art und Weise die Mechanismen einer Restgewinnaufteilung aufzeigen und sollte nicht so interpretiert werden, als würde es allgemeine Hinweise dazu liefern, wie der Fremdvergleichsgrundsatz zur Ermittlung fremdüblicher Vergleichswerte und Festlegung einer angemessenen Aufteilung angewendet werden sollte. Es ist wichtig, dass die Grundsätze, die es veranschaulichen soll, stets unter Berücksichtigung der konkreten Gegebenheiten und Umstände des jeweiligen Falls angewendet werden. Insbesondere ist zu beachten, dass die Verteilung des Restgewinns in der Praxis möglicherweise einer beträchtlichen Verfeinerung bedarf, um die geeignete Grundlage für die Gewinnaufteilung zu ermitteln und zu quantifizieren. Werden die FuE-Ausgaben verwendet, so müssen möglicherweise Unterschiede bei der Art der durchgeführten FuE berücksichtigt werden, da unterschiedliche Arten von FuE beispielsweise mit einem unterschiedlichen Risikograd verbunden sein können, was unter fremdüblichen Bedingungen zu Unterschieden bei der Höhe der erwarteten Erträge führen würde. Zudem spiegelt die relative Höhe der laufenden FuE-Ausgaben den Beitrag zur Erzielung der laufenden Gewinne, der immateriellen Werten zuzuschreiben ist, die in der Vergangenheit entwickelt oder erworben wurden, möglicherweise nicht angemessen wider. Vgl. Kapitel II Abschnitt C.5.3.2.

Beispiel 12

58. Unternehmen A mit Sitz in Staat A, Unternehmen B mit Sitz in Staat B und Unternehmen C mit Sitz in Staat C gehören einem multinationalen Konzern an. Unternehmen A und B gestalten und fertigen Produkte, und ihre diesbezüglichen Tätigkeiten sind stark integriert. Zusätzlich sind

Unternehmen A und Unternehmen B für Marketing und Vertrieb der Produkte an konzernfremde Kunden in Staat A bzw. in Staat B zuständig. Unternehmen C ist für Marketing und Vertrieb der von Unternehmen A und Unternehmen B gekauften Produkte an konzernfremde Kunden in Staat C zuständig; diese Marketing- und Vertriebstätigkeiten können anhand von Fremdvergleichsgrößen bepreist werden.

59. Unternehmen A und Unternehmen B schließen eine Vereinbarung über den An- und Verkauf von Einzelteilen, Formen und Komponenten für die Fertigung der verschiedenen Modelle des Produkts ab. Diese Geschäftsvorfälle können auch Halbwaren umfassen, um die Kundennachfrage rechtzeitig effektiv zu decken. Infolge ihrer umfassenden Erfahrung in der Branche haben sowohl Unternehmen A als auch Unternehmen B im Rahmen ihrer jeweiligen Gestaltungs- und Fertigungsverfahren einzigartiges und wertvolles Know-how und andere immaterielle Werte entwickelt. Unternehmen C leistet hingegen keinen einzigartigen und wertvollen Beitrag, wie die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalls zeigt. Stattdessen übt Unternehmen C Marketing- und Vertriebsfunktionen aus, die anhand von Vergleichsgrößen bestimmt werden können.

60. Gestaltung und Fertigung sind die wichtigsten Werttreiber des multinationalen Konzerns, und die Funktionsanalyse ergibt, dass es sich bei den an die Gestaltungs- und Fertigungsfunktionen geknüpften strategischen und operationellen Risiken um die wirtschaftlich signifikanten Risiken handelt. Unternehmen A und Unternehmen B sind Teil eines komplexen Gefüges konzerninterner Geschäftsbeziehungen, in dem die Ergebnisse des einen Unternehmens in hohem Maße von der Fähigkeit des anderen Unternehmens abhängig sind, die verschiedenen Komponenten und sonstigen Vorleistungen zu liefern. Die Fertigungs- und Gestaltungstätigkeiten von Unternehmen A und Unternehmen B sind stark miteinander verflochten, und beide Unternehmen üben einschlägige Kontrollfunktionen im Zusammenhang mit den wirtschaftlich signifikanten Risiken aus. Die gemäß den Leitlinien in Kapitel I Abschnitt D.1.2.1 durchgeführte Risikoanalyse ergibt, dass Unternehmen A und Unternehmen B die mit Gestaltung und Fertigung zusammenhängenden Risiken gemeinsam tragen. Sowohl Unternehmen A als auch Unternehmen B leisten einzigartige und wertvolle Beiträge zu den Fertigungs- und Gestaltungsprozessen.

61. Unter diesen Umständen ist die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode wahrscheinlich die am besten geeignete Methode, um die Vergütung zu bestimmen, die Unternehmen A und B im Zusammenhang mit ihren konzerninternen Geschäftsbeziehungen zusteht. Um einen fremdüblichen Ertrag für Unternehmen C zu ermitteln, dürfte dagegen eine einseitige Verrechnungspreismethode wie die Wiederverkaufspreismethode oder eine geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode am zweckmäßigsten sein.

62. Bei der Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode sollte der Produktabsatz in Staat A, Staat B und Staat C zugrunde gelegt werden, um den maßgeblichen aufzuteilenden Gewinn zu bestimmen. Im Fall von Staat C wird dieser Gewinn in Bezug auf die Umsatzerlöse von Unternehmen C berechnet, abzüglich des fremdüblichen Ertrags, der Unternehmen C (wie oben dargelegt) für seine Beiträge zusteht.

63. Der erste Schritt eines Restgewinnansatzes zur geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode besteht darin, fremdübliche Erträge für die weniger komplexen, anhand von Vergleichsgrößen bestimmbaren Beiträge der verschiedenen Beteiligten (d. h. Unternehmen A und B) zu ermitteln. Diese Beträge werden dann von der maßgeblichen Gewinnmasse abgezogen, um den aufzuteilenden Restgewinn zu bestimmen. Im zweiten Schritt der Restgewinnanalyse wird der Restgewinn dann zwischen Unternehmen A und Unternehmen B auf der Grundlage ihrer relativen Beiträge zu diesem Restgewinn aufgeteilt.

Beispiel 13

64. Unternehmen A mit Sitz in Staat A ist die Muttergesellschaft des im Modeeinzelhandel tätigen multinationalen Konzerns Retail Group. Im Lauf der Jahre hat Unternehmen A Know-how erworben und den Wert der Marke sowie den damit zusammenhängenden Goodwill durch intensive Marketingaktivitäten gesteigert. Bei den von Unternehmen A entwickelten und in seinem Besitz befindlichen immateriellen Werten in diesem Beispiel handelt es sich nicht um schwer zu bewertende immaterielle Werte.

65. Um die Geschäftstätigkeit auf den Markt von Staat B auszuweiten, schließt Unternehmen A eine Vereinbarung mit Unternehmen B, einem in Staat B ansässigen Konzernunternehmen von Retail Group. In dieser Vereinbarung gewährt Unternehmen A Unternehmen B das Recht, das Know-how und die Marke zu nutzen, um Modeeinzelhandelsaktivitäten in Staat B zu betreiben. Unternehmen B verfügt über umfangreiche Erfahrung im Vertrieb von Bekleidungsartikeln und ist dank seines hauseigenen Teams, das innovative Marketingstrategien und -aktivitäten entwickelt und umsetzt, in Staat B sehr erfolgreich bei der Förderung von Markentreue und Markenwiedererkennung.

66. Die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalls ergibt, dass die Beiträge beider Unternehmen einzigartig und wertvoll für die Geschäftstätigkeit von Retail Group in Staat B sind.

67. In den nachstehenden Szenarien erweist sich die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode – in Anbetracht der Tatsache, dass beide am Geschäftsvorfall beteiligte Unternehmen einzigartige und wertvolle

Beiträge leisten – als die am besten geeignete Methode zur Bestimmung der Vergütung für die Rechte, die Unternehmen A Unternehmen B gewährt.

Szenario 1

68. Die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalls ergibt, dass Unternehmen A sich nicht an der Übernahme der wirtschaftlich signifikanten Risiken beteiligt, die mit den Marketing- und Verwertungsaktivitäten von Unternehmen B für die lizenzierten immateriellen Werte verbunden sind.

69. Unter diesen Umständen sollte die Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode auf dem Gewinn beruhen, den Unternehmen B in einem sachgerecht abgegrenzten Zeitraum aus der Vermarktung der Produkte erwartet (z. B. unter Verwendung einer Bewertungsmethode auf der Basis von abgezinsten Cashflows, wie in Kapitel VI Abschnitt D.2.6.3 und D.2.6.4 beschrieben).

70. Der relative Wert der von Unternehmen A und Unternehmen B geleisteten Beiträge dient zur Ermittlung der Aufteilung des erwarteten Gewinns von Unternehmen B, der aus der Kombination der Beiträge der beiden Unternehmen resultiert. Die Vergütung für den Geschäftsvorfall kann auf verschiedene Weise erfolgen, beispielsweise in Form einer Pauschalzahlung an Unternehmen A oder einer umsatzabhängigen Lizenzgebühr.

Szenario 2

71. In diesem Szenario ergibt die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalls Folgendes:

- Unternehmen A und Unternehmen B vereinbaren, den tatsächlichen Gewinn aus dem Verkauf der Produkte durch Unternehmen B aufzuteilen,
- Unternehmen A und Unternehmen B führen die Marketing- und Vertriebsaktivitäten im Zusammenhang mit den markenrechtlich geschützten Produkten gemeinsam durch und
- sowohl Unternehmen A als auch Unternehmen B übernehmen Risiken im Zusammenhang mit dem Erfolg bzw. Misserfolg des Marketings und der Vermarktung der Produkte durch Unternehmen B.

72. Unter diesen Umständen wird die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode auf den tatsächlich mit dem Verkauf der Produkte erzielten Gewinn angewendet; wie dieser Gewinn aufzuteilen ist, wird ausgehend vom relativen Wert der von Unternehmen A und Unternehmen B geleisteten Beiträge bestimmt.

Beispiel 14

73. Im Folgenden wird anhand verschiedener Szenarien veranschaulicht, welchen Effekt die Wahl der Gewinngröße zur Ermittlung des maßgeblichen aufzuteilenden Gewinns bei der Anwendung einer geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode hat.

Szenario 1

74. Angenommen, A und B sind zwei verbundene Unternehmen, die in zwei verschiedenen Steuerhoheitsgebieten ansässig sind. Beide stellen die gleichen Artikel her und tätigen Ausgaben, die zur Entstehung eines einzigartigen und wertvollen immateriellen Werts führen, den beide gemeinsam nutzen können. Für die Zwecke dieses Beispiels wird angenommen, dass dieser konkrete einzigartige und wertvolle immaterielle Wert so beschaffen ist, dass sich der Wert des A und B im fraglichen Jahr jeweils zuzurechnenden einzigartigen und wertvollen Beitrags proportional zu den relativen Ausgaben verhält, die A und B im betreffenden Jahr für den immateriellen Wert tätigen. (Es ist zu beachten, dass diese Annahme in der Praxis nicht immer zutreffen wird.) Angenommen, A und B verkaufen ausschließlich Produkte an fremde Dritte. Angenommen, es wird festgestellt, dass die am besten geeignete Methode eine Restgewinnaufteilungsmethode ist, dass es sich bei den Fertigungstätigkeiten von A und B um weniger komplexe, nicht einzigartige Geschäftsvorfälle handelt, für die zunächst ein Ertrag in Höhe von 10 % des Wareneinsatzes (*costs of goods sold* – COGS) zuzurechnen ist, und dass der Restgewinn im Verhältnis zu den Ausgaben von A und B für den einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert aufgeteilt werden sollte. Die folgenden Zahlen dienen nur der Veranschaulichung.

	A	B	A und B insgesamt
Umsatz	100	300	400
Wareneinsatz	60	170	230
Bruttogewinn	40	130	170
Gemeinkosten	3	6	9
Sonstige betriebliche Aufwendungen	2	4	6
Ausgaben für den einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert	30	40	70
Betriebsergebnis	5	80	85

Schritt 1: Ermittlung des Grundertrags aus den nicht einzigartigen fertigungsbezogenen Geschäftsvorfällen (in diesem Beispiel Wareneinsatz + 10 %).

A	60 + (60 × 10 %) = 66	→ Grundertrag aus den fertigungsbezogenen Geschäftsvorfällen von A =	6
B	170 + (170 × 10 %) = 187	→ Grundertrag aus den fertigungsbezogenen Geschäftsvorfällen von B =	17
		Gesamtgewinn, aufgeteilt anhand der Grunderträge (6 + 17) =	23

Schritt 2: Ermittlung des aufzuteilenden Restgewinns

a) Sofern er anhand des Betriebsergebnisses ermittelt wird:

Gesamtbetriebsergebnis	85
Bereits aufgeteilter Gewinn (Grundertrag aus den fertigungsbezogenen Geschäftsvorfällen)	23
Restgewinn, aufzuteilen im Verhältnis zu den Ausgaben von A und B für den einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert	62

A zugerechneter Restgewinn:	62 × 30/70	26,57
B zugerechneter Restgewinn:	62 × 40/70	35,43

A zugerechneter Gesamtgewinn:	6 (Grundertrag) + 26,57 (Restgewinn)	32,57
B zugerechneter Gesamtgewinn:	17 (Grundertrag) + 35,43 (Restgewinn)	52,43
Insgesamt		85

b) Sofern er anhand des Betriebsergebnisses vor Gemeinkosten ermittelt wird (unter der Annahme, dass festgestellt wird, dass sich die Gemeinkosten von A und B nicht auf den geprüften Geschäftsvorfall beziehen und bei der Ermittlung des aufzuteilenden maßgeblichen Gewinns ausgeklammert werden sollten):

	A	B	A und B insgesamt
Umsatz	100	300	400
Wareneinsatz	60	170	230
Bruttogewinn	40	130	170
Sonstige betriebliche Aufwendungen	2	4	6
Ausgaben für den einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert	30	40	70
Betriebsergebnis vor Gemeinkosten	8	86	94
Gemeinkosten	3	6	9
Betriebsergebnis	5	80	85

Gesamtbetriebsergebnis vor Gemeinkosten		94
Bereits aufgeteilter Gewinn (Grundertrag aus den fertigungsbezogenen Geschäftsvorfällen)		23
Restgewinn vor Gemeinkosten, aufzuteilen im Verhältnis zu den Ausgaben von A und B für den einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert		71
A zugerechneter Restgewinn:	71 × 30/70	30,43
B zugerechneter Restgewinn:	71 × 40/70	40,57
A zugerechneter Gesamtgewinn:	6 (Grundertrag) + 30,43 (Restgewinn) − 3 (Gemeinkosten)	33,43
B zugerechneter Gesamtgewinn:	17 (Grundertrag) + 40,57 (Restgewinn) − 6 (Gemeinkosten)	51,57
Gesamtgewinn		85

75. Wie das vorstehende Beispiel verdeutlicht, bedeutet die Ausklammerung bestimmter Posten bei der Ermittlung des maßgeblichen aufzuteilenden Gewinns, dass jeder Beteiligte für seine eigenen Aufwendungen in Bezug auf diese Posten verantwortlich bleibt. Daher muss die Entscheidung, ob bestimmte Posten ausgeklammert werden sollten oder nicht, mit der sachgerechten Abgrenzung des Geschäftsvorfalls im Einklang stehen.

Szenario 2

76. Als weiteres Beispiel sei angeführt, dass es in manchen Fällen angemessen sein kann, eine Kategorie von Aufwendungen zunächst unberücksichtigt zu lassen, soweit der bzw. die bei der Restgewinnaufteilungsanalyse

verwendeten Gewinnaufteilungsfaktoren auf diesen Aufwendungen beruhen. Beispielsweise kann der Restgewinn in Fällen, in denen festgestellt wird, dass die relativen Ausgaben für die Entwicklung eines einzigartigen und wertvollen immateriellen Werts der am besten geeignete Gewinnaufteilungsfaktor sind, auf dem Betriebsergebnis vor diesen Ausgaben beruhen. Nach Ermittlung der Aufteilung des Restgewinns zieht dann jedes verbundene Unternehmen seine eigenen Ausgaben ab. Dies lässt sich folgendermaßen veranschaulichen. Es sei angenommen, dass der Sachverhalt derselbe ist wie im ersten Szenario dieses Beispiels unter Ziffer 74 weiter oben und dass die Gemeinkosten nicht aus der Berechnung des aufzuteilenden Restgewinns ausgeklammert werden.

Schritt 1: Ermittlung des Grundertrags aus den Fertigungstätigkeiten (in diesem Beispiel Wareneinsatz + 10 %)

Selber Sachverhalt wie in Szenario 1, Schritt 1 weiter oben.

Schritt 2: Ermittlung des aufzuteilenden Restgewinns

a) Sofern er anhand des Betriebsergebnisses nach den Ausgaben für den einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert ermittelt wird:

Es gilt die gleiche Berechnung wie in Szenario 1, Absatz 2, Fall a.

b) Sofern er anhand des Betriebsergebnisses vor den Ausgaben für den einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert ermittelt wird:

	A	B	A und B insgesamt
Umsatz	100	300	400
Wareneinsatz	60	170	230
Bruttogewinn	40	130	170
Gemeinkosten	3	6	9
Sonstige betriebliche Aufwendungen	2	4	6
Betriebsergebnis vor Ausgaben für den einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert	35	120	155
Ausgaben für den einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert	30	40	70
Betriebsergebnis	5	80	85

Maßgebliches Betriebsergebnis vor Ausgaben für den einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert		155
Bereits aufgeteilter Gewinn (Grundertrag aus den fertigungsbezogenen Geschäftsvorfällen)		23
Restgewinn vor Ausgaben für den einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert, aufzuteilen im Verhältnis zu den Ausgaben von A und B für den einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert		132
A zugerechneter Restgewinn:	132 × 30/70	56,57
B zugerechneter Restgewinn:	132 × 40/70	75,43
A zugerechneter Gesamtgewinn:	6 (Grundertrag) + 56,57 (Restgewinn) − 30 (Ausgaben für den einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert)	32,57
B zugerechneter Gesamtgewinn:	17 (Grundertrag) + 75,43 (Restgewinn) − 40 (Ausgaben für den einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert)	52,43
Gesamtgewinn		85

A und B wird somit der gleiche Gewinn zugerechnet wie in dem Fall, in dem der maßgebliche aufzuteilende Gewinn anhand des Betriebsergebnisses nach den Ausgaben für den einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert ermittelt wird, vgl. Fall a) oben.

77. Dieses Beispiel veranschaulicht die Tatsache, dass es in Fällen, in denen der für die Aufteilung des Restgewinns verwendete Gewinnaufteilungsfaktor auf einer Kategorie von im jeweiligen Zeitraum entstandenen Aufwendungen beruht, unerheblich ist, ob der aufzuteilende Restgewinn ermittelt wird, bevor die Aufwendungen von den einzelnen Beteiligten abgezogen werden, oder ob der aufzuteilende Restgewinn nach Abzug der Aufwendungen ermittelt wird. In Fällen, in denen der Aufteilungsfaktor auf den kumulierten Ausgaben aus den Vorjahren und dem laufenden Jahr beruht, kann das Ergebnis jedoch unterschiedlich ausfallen.

Beispiel 15

78. Unternehmen A mit Sitz in Staat A und Unternehmen B mit Sitz in Staat B gehören einem multinationalen Konzern an. Beide Unternehmen gestalten und fertigen Produkte, und ihre diesbezüglichen Tätigkeiten sind stark integriert. Zusätzlich sind Unternehmen A und Unternehmen B für

Marketing und Vertrieb der Produkte an konzernfremde Kunden in Staat A bzw. in Staat B zuständig.

79. Unternehmen A und Unternehmen B schließen eine Vereinbarung über den An- und Verkauf von Einzelteilen, Formen und verschiedenen Komponenten für die Fertigung mehrerer unterschiedlicher Produktmodelle. Diese Geschäftsvorfälle können auch Halbwaren umfassen, um die Kundennachfrage rechtzeitig effektiv zu decken. Infolge ihrer umfassenden Erfahrung in der Branche haben sowohl Unternehmen A als auch Unternehmen B im Rahmen ihrer jeweiligen Gestaltungs- und Fertigungsverfahren einzigartiges und wertvolles Know-how und andere immaterielle Werte entwickelt.

80. Die Funktionsanalyse ergibt, dass es sich bei den wirtschaftlich signifikanten Risiken um die an die Gestaltung- und Fertigungsfunktionen geknüpften strategischen und operationellen Risiken handelt und dass Unternehmen A und Unternehmen B Teil eines komplexen Gefüges konzerninterner Geschäftsbeziehungen sind, in dem die Ergebnisse des einen Unternehmens in hohem Maße von der Fähigkeit des anderen Unternehmens abhängig sind, die verschiedenen Komponenten und sonstigen Vorleistungen zu liefern. Die Fertigungs- und Gestaltungstätigkeiten von Unternehmen A und Unternehmen B sind stark miteinander verflochten, und beide Unternehmen üben einschlägige Kontrollfunktionen im Zusammenhang mit den wirtschaftlich signifikanten Risiken aus. Die gemäß den Leitlinien in Kapitel I Abschnitt D.1.2.1 durchgeführte Risikoanalyse ergibt, dass Unternehmen A und Unternehmen B die mit Gestaltung und Fertigung zusammenhängenden Risiken gemeinsam tragen. Sowohl Unternehmen A als auch Unternehmen B leisten einzigartige und wertvolle Beiträge zu den Gestaltungs- und Fertigungsprozessen.

81. Unter diesen Umständen ist die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode wahrscheinlich die am besten geeignete Methode, um die Vergütung zu bestimmen, die Unternehmen A und B im Zusammenhang mit ihren konzerninternen Geschäftsbeziehungen zusteht.

82. Wenn es an vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen mangelt und keine direkten Anhaltspunkte dafür vorhanden sind, wie unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen den Gewinn aufgeteilt hätten, kann die Gewinnaufteilung auf Basis des relativen Werts der Beiträge von Unternehmen A und Unternehmen B erfolgen. Zweckmäßig könnte dabei insbesondere ein vermögensbasierter Aufteilungsfaktor sein, vorausgesetzt, die Funktionsanalyse ergibt, dass ein starker Zusammenhang zwischen den Vermögenswerten von Unternehmen A und Unternehmen B und der im Kontext ihrer konzerninternen Geschäftsbeziehungen erzielten Wertschöpfung besteht.

Beispiel 16

83. Unternehmen A, Unternehmen B und Unternehmen C, die demselben multinationalen Konzern angehören, vereinbaren miteinander, gemeinsam ein neuartiges Produkt zu entwickeln. Keines der Unternehmen bringt dazu bereits bestehende Wertbeiträge, etwa bereits vorhandene immaterielle Werte, in das Vorhaben ein. Jedes der verbundenen Unternehmen ist dafür zuständig, eine der drei Schlüsselkomponenten des Produkts zu entwickeln und zu fertigen.

84. Angenommen, in diesem Fall wird festgestellt, dass die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode die am besten geeignete Methode ist, um den Gewinn aus dem Verkauf des neuen Produkts zu ermitteln, der den drei Unternehmen jeweils zuzurechnen ist. Die Funktionsanalyse ergibt, dass die relativen Beiträge der Beteiligten anhand der von ihnen für die Entwicklung der Komponenten getätigten relativen Ausgaben gemessen werden können, da ein direkter Zusammenhang zwischen diesen relativen Ausgaben und dem relativen Wert der Beiträge der einzelnen Unternehmen besteht. Dementsprechend kann der maßgebliche Gewinn (Verlust) aus dem Verkauf des neuen Produkts auf Basis der von den einzelnen beteiligten Unternehmen getätigten relativen Entwicklungskosten aufgeteilt werden.

85. In diesem Beispiel liefert die Gewinnaufteilung auf Basis der relativen Entwicklungskosten ein ähnliches Ergebnis, wie es mit einer entsprechenden Kostenumlagevereinbarung erzielt worden wäre, da Unternehmen, die Tätigkeiten mit ähnlichen wirtschaftlichen Merkmalen ausüben, ähnliche erwartete Gewinne erhalten sollten, und zwar unabhängig davon, ob die vertragliche Vereinbarung in einem bestimmten Fall als Kostenumlagevereinbarung bezeichnet wird oder nicht (vgl. Ziffer 8.4).

Anhang zu Kapitel III

Beispiel einer Betriebskapitalanpassung

Vgl. Kapitel III Abschnitt A.6 wegen allgemeiner Hinweise zu den zur Herstellung der Vergleichbarkeit erforderlichen Anpassungen.

Die Annahmen bezüglich fremdvergleichskonformer Vereinbarungen in den folgenden Beispielen dienen lediglich der Veranschaulichung und sollten nicht so verstanden werden, als würden sie in konkreten Fällen oder bestimmten Branchen bestimmte Anpassungen bzw. fremdvergleichskonforme Vereinbarungen vorschreiben. Sie sollen zwar die Grundsätze der Abschnitte der Leitlinien verdeutlichen, auf die sie sich beziehen, diese Grundsätze müssen jedoch in jedem Einzelfall auf die konkreten Gegebenheiten und Umstände des betreffenden Falls angewendet werden.

Dieses Beispiel dient der Veranschaulichung, da es eine – aber nicht unbedingt die einzige – Möglichkeit darstellt, wie eine solche Anpassung berechnet werden kann.

Zudem beziehen sich die nachfolgenden Anmerkungen auf die Anwendung einer geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode in Situationen, in denen sich eine solche Methode in Anbetracht der Gegebenheiten und Umstände des Einzelfalls und insbesondere der Ergebnisse der Vergleichbarkeitsanalyse (einschließlich Funktionsanalyse) des Geschäftsvorfalls sowie der Prüfung der vorliegenden Informationen zu vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen als die am besten geeignete Methode herausstellt.

Einleitung

1. Dieses einfache Beispiel zeigt, wie sich eine Anpassung zur Berücksichtigung von Unterschieden bei der Höhe des Betriebskapitals zwischen einem untersuchten Unternehmen (TestCo) und einem Vergleichsunternehmen (CompCo) vornehmen lässt. Vgl. Ziffer 3.47–3.54 wegen allgemeiner Hinweise zu Vergleichbarkeitsanpassungen. Anpassungen des Betriebskapitals können bei der Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode angebracht sein. In der Praxis werden solche Anpassungen zumeist im Rahmen einer geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode vorgenommen, sie können je-

doch auch bei einer Kostenaufschlags- oder einer Wiederverkaufspreismethode vorzunehmen sein. Betriebskapitalanpassungen sollten nur dann in Erwägung gezogen werden, wenn sie die Verlässlichkeit der Vergleichsgrößen verbessern und hinreichend genau vorgenommen werden können. Sie sollten nicht automatisch erfolgen und werden von den Steuerverwaltungen auch nicht automatisch anerkannt.

Gründe für eine Anpassung des Betriebskapitals

2. In einem wettbewerbsorientierten Umfeld hat Geld einen Zeitwert. Wenn ein Unternehmen beispielsweise ein Zahlungsziel von 60 Tagen einräumt, so sollte der Preis der Waren dem Preis bei sofortiger Zahlung zuzüglich Zinsen für 60 Tage auf diesen Preis entsprechen. Hohe Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sind ein Zeichen dafür, dass ein Unternehmen seinen Kunden relativ lange Zahlungsfristen gewährt. Es muss sich Geld leihen, um dies zu finanzieren, und/oder eine Verringerung des Liquiditätsüberschusses hinnehmen, der ihm anderenfalls für Investitionen zur Verfügung stünde. In einem wettbewerbsorientierten Umfeld sollte der Preis daher ein Element beinhalten, das diesen Zahlungsbedingungen Rechnung trägt und den Zeiteffekt ausgleicht.

3. Wenn die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen höher sind, ist das Gegenteil der Fall. Hohe Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sind ein Zeichen dafür, dass einem Unternehmen von seinen Zulieferern relativ lange Zahlungsfristen eingeräumt wurden. Es muss sich weniger Geld leihen, um seine Einkäufe zu finanzieren, und/oder kann einen höheren Liquiditätsüberschuss für Investitionen nutzen. In einem wettbewerbsorientierten Umfeld sollte der Wareneinsatz (*cost of goods sold* – COGS) ein Element beinhalten, das diesen Zahlungsbedingungen Rechnung trägt und den Zeiteffekt ausgleicht.

4. Ein Unternehmen mit hohen Lagerbeständen muss sich analog hierzu entweder Geld leihen, um die Einkäufe zu finanzieren, oder den Liquiditätsüberschuss verringern, den es investieren kann. Es ist anzumerken, dass der Zinssatz möglicherweise durch die Finanzierungsstruktur (z. B. wenn die Lagereinkäufe teilweise durch Eigenkapital finanziert werden) oder durch das mit dem Vorhalten bestimmter Lagerbestände verbundene Risiko beeinflusst wird.

5. Mit Anpassungen des Betriebskapitals wird versucht, die Unterschiede beim Zeitwert des Geldes zwischen dem untersuchten Unternehmen und den potenziellen Vergleichsgrößen auszugleichen, wobei unterstellt wird, dass sich diese Unterschiede in den Gewinnen niederschlagen. Dem liegt die folgende Argumentation zugrunde:

- Ein Unternehmen benötigt Finanzmittel, um die zeitliche Lücke zwischen dem Zeitpunkt, an dem es Geld investiert (d. h., dem Zulieferer Geld zahlt), und dem Zeitpunkt, an dem diese Investition Gewinn bringt (d. h., das Unternehmen Geld von den Kunden einnimmt), zu überbrücken.
- Diese zeitliche Lücke wird berechnet als der für den Verkauf der Lagerbestände an die Kunden benötigte Zeitraum zuzüglich (+) des für die Einziehung des entsprechenden Geldbetrags bei den Kunden benötigten Zeitraums abzüglich (-) des zur Begleichung der Schulden bei den Zulieferern gewährten Zeitraums.

6. Anpassungen des Betriebskapitals werden folgendermaßen berechnet:

   a) Ermittlung der Unterschiede bei der Höhe des Betriebskapitals. Im Allgemeinen handelt es sich bei den drei berücksichtigten Konten um die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, die Lagerbestände und die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen. Die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode wird in Bezug auf eine geeignete Grundlage, z. B. Kosten, Umsatz oder Vermögen, angewendet (vgl. Ziffer 2.64). Wenn beispielsweise der Umsatz die geeignete Grundlage ist, dann sollten etwaige Unterschiede bei der Höhe des Betriebskapitals im Verhältnis zum Umsatz gemessen werden.

   b) Berechnung eines Werts für die Unterschiede zwischen der Höhe des Betriebskapitals des untersuchten Unternehmens und des Vergleichsunternehmens im Verhältnis zu der geeigneten Grundlage und Berücksichtigung des Zeitwerts des Geldes durch Verwendung eines angemessenen Zinssatzes.

   c) Anpassung des Ergebnisses zur Berücksichtigung von Unterschieden bei der Höhe des Betriebskapitals. Im folgenden Beispiel wird das Ergebnis des Vergleichsunternehmens angepasst, um der Höhe des Betriebskapitals des untersuchten Unternehmens Rechnung zu tragen. Alternativ dazu wäre es möglich, die Ergebnisse des untersuchten Unternehmens anzupassen, um der Höhe des Betriebskapitals des Vergleichsunternehmens Rechnung zu tragen, oder die Ergebnisse sowohl des untersuchten Unternehmens als auch des Vergleichsunternehmens so anzupassen, dass das Betriebskapital „null“ beträgt.

Ein praktisches Beispiel für die Berechnung von Anpassungen des Betriebskapitals:

7. Die folgende Berechnung ist rein hypothetisch. Sie dient lediglich dazu, aufzuzeigen, wie sich eine Betriebskapitalanpassung berechnen lässt.

TestCo	Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	Jahr 4	Jahr 5
Umsatz	179,5 Mio. $	182,5 Mio. $	187 Mio. $	195 Mio. $	198 Mio. $
Ergebnis vor Zinsen und Steuern (EBIT)	1,5 Mio. $	1,83 Mio. $	2,43 Mio. $	2,54 Mio. $	1,78 Mio. $
EBIT/Umsatz (%)	0,8 %	1 %	1,3 %	1,3 %	0,9 %
Betriebskapital (zum Jahresende)*					
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (R)	30 Mio. $	32 Mio. $	33 Mio. $	35 Mio. $	37 Mio. $
Lagerbestände (I)	36 Mio. $	36 Mio. $	38 Mio. $	40 Mio. $	45 Mio. $
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (P)	20 Mio. $	21 Mio. $	26 Mio. $	23 Mio. $	24 Mio. $
Forderungen (R) + Lagerbestände (I) − Verbindlichkeiten (P)	46 Mio. $	47 Mio. $	45 Mio. $	52 Mio. $	58 Mio. $
(R + I − P)/Umsatz	25,6 %	25,8 %	24,1 %	26,7 %	29,3 %

CompCo	Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	Jahr 4	Jahr 5
Umsatz	120,4 Mio. $	121,2 Mio. $	121,8 Mio. $	126,3 Mio. $	130,2 Mio. $
Ergebnis vor Zinsen und Steuern (EBIT)	1,59 Mio. $	3,59 Mio. $	3,15 Mio. $	4,18 Mio. $	6,44 Mio. $
EBIT/Umsatz (%)	1,32 %	2,96 %	2,59 %	3,31 %	4,95 %
Betriebskapital (zum Jahresende)*					
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (R)	17 Mio. $	18 Mio. $	20 Mio. $	22 Mio. $	23 Mio. $
Lagerbestände (I)	18 Mio. $	20 Mio. $	26 Mio. $	24 Mio. $	25 Mio. $
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (P)	11 Mio. $	13 Mio. $	11 Mio. $	15 Mio. $	16 Mio. $
Forderungen (R) + Lagerbestände (I) − Verbindlichkeiten (P)	24 Mio. $	25 Mio. $	35 Mio. $	31 Mio. $	32 Mio. $
(R + I − P)/Umsatz	19,9 %	20,6 %	28,7 %	24,5 %	24,6 %

* Vgl. Kommentar unter Absatz 8.

Anpassung des Betriebskapitals	Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	Jahr 4	Jahr 5
(R + I − P)/Umsatz von Testco	25,6 %	25,8 %	24,1 %	26,7 %	29,3 %
(R + I − P)/Umsatz von Compco	19,9 %	20,6 %	28,7 %	24,5 %	24,6 %
Differenz (D)	5,7 %	5,1 %	-4,7 %	2,1 %	4,7 %
Zinssatz (I)	4,8 %	5,4 %	5,0 %	5,5 %	4,5 %
Anpassung (D × I)	0,27 %	0,28 %	-0,23 %	0,12 %	0,21 %
Ebit/Umsatz (%) von Compco	1,32 %	2,96 %	2,59 %	3,31 %	4,95 %
Angepasstes Betriebskapital Ebit/Umsatz für Compco	1,59 %	3,24 %	2,35 %	3,43 %	5,16 %

8. Weitere Feststellungen:

- Eine Frage bei der Vornahme von Anpassungen des Betriebskapitals betrifft den Zeitpunkt, an dem die Forderungen, Lagerbestände und Verbindlichkeiten des untersuchten Unternehmens mit denen des Vergleichsunternehmens verglichen werden. Im vorstehenden Beispiel werden die entsprechenden Werte am letzten Tag des Finanzjahrs verglichen. Dies könnte jedoch nicht sachgerecht sein, wenn die Höhe des Betriebskapitals zu diesem Zeitpunkt nicht repräsentativ für die im Jahresverlauf beobachteten Werte ist. In solchen Fällen könnten Durchschnittswerte verwendet werden, wenn sie die Höhe des Betriebskapitals im Jahresverlauf besser wiedergeben.
- Eine wichtige Frage bei der Vornahme von Betriebskapitalanpassungen betrifft die Wahl des bzw. der angemessenen Zinssätze. Der bzw. die Zinssätze sollten grundsätzlich unter Bezugnahme auf den bzw. die Zinssätze bestimmt werden, die für ein gewerbliches Unternehmen gelten, das auf demselben Markt wie das untersuchte Unternehmen tätig ist. In den meisten Fällen ist ein marktüblicher Kreditzinssatz angemessen. In Fällen, in denen der Betriebskapitalsaldo des untersuchten Unternehmens negativ ist (d. h. Verbindlichkeiten > Forderungen + Lagerbestände), kann ein anderer Zinssatz angemessen sein. Der im vorstehenden Beispiel verwendete Zinssatz entspricht dem Zinssatz, zu dem TestCo auf seinem lokalen Markt Finanzmittel aufnehmen kann. In diesem Beispiel wird ferner unterstellt, dass für die Verbindlichkeiten, Forderungen und Lagerbestände derselbe Zinssatz angemessen ist, was in der Praxis nicht unbedingt der Fall sein muss. Erweisen sich für einzelne Kategorien von Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten unterschiedliche Zinssätze als angemessen, so ist die Berechnung möglicherweise erheblich komplexer als oben dargestellt.

- Das Ziel von Betriebskapitalanpassungen ist die Verbesserung der Verlässlichkeit der Vergleichswerte. Es stellt sich die Frage, ob Betriebskapitalanpassungen erfolgen sollten, wenn die Ergebnisse mancher Vergleichsunternehmen verlässlich angepasst werden können, die Ergebnisse anderer Vergleichsunternehmen jedoch nicht.

Anhang I zu Kapitel IV

Mustervereinbarungen für die Einführung bilateraler Safe-Harbour-Regelungen durch die zuständigen Behörden

Einleitung

Dieser Anhang enthält Muster für Grundsatzvereinbarungen, die die zuständigen Behörden bei der Aushandlung bilateraler Safe-Harbour-Regelungen für übliche Kategorien von Verrechnungspreisfällen im Zusammenhang mit risikoarmen Vertriebsfunktionen, risikoarmen Fertigungsfunktionen sowie risikoarmen Forschungs- und Entwicklungsfunktionen nutzen können. Damit soll den Staaten ein anpassungsfähiges Instrument an die Hand gegeben werden, mit dem sie wichtige Kategorien von Verrechnungspreisfällen, deren Bearbeitung auf Einzelfallbasis gegenwärtig viel Zeit und Mühe in Anspruch nimmt, durch bilaterale Safe-Harbour-Regelungen lösen können. Es steht den zuständigen Behörden selbstverständlich frei, die Bestimmungen der Mustervereinbarung bei Abschluss ihrer eigenen bilateralen Vereinbarungen zu ändern, zu ergänzen oder zu streichen.

Gründe für den Abschluss einer bilateralen Grundsatzvereinbarung über Safe-Harbour-Regelungen

Wie in Kapitel IV Abschnitt E.4 beschrieben, besteht eines der potenziellen Probleme der Nutzung unilateraler verrechnungspreisbezogener Safe-Harbour-Regelungen darin, dass sie das Risiko von Doppelbesteuerung und doppelter Nichtbesteuerung erhöhen können. Hierzu kann es kommen, wenn der Staat, der die unilaterale Safe-Harbour-Regelung anbietet, diese zum oberen Ende der akzeptablen fremdvergleichskonformen Gewinnspanne hin ausrichtet, ein Vertragsstaat, in dem ein anderer Beteiligter des Geschäftsvorfalls ansässig ist, jedoch nicht der Auffassung ist, dass das in der Regelung festgelegte Gewinnniveau einer fremdüblichen wirtschaftlichen Beziehung entspricht. Einigen Kritikern zufolge tendieren Safe-Harbour-Gewinnspannen dazu, im Lauf der Zeit zu steigen, wodurch sich dieses potenzielle Problem

verstärkt. Gelegentlich wird auch darauf hingewiesen, dass unilaterale Safe-Harbour-Regelungen die Steuerpflichtigen dazu veranlassen können, über dem fremdüblichen Niveau liegende Einkünfte auszuweisen und damit eine gewisse Doppelbesteuerung in Kauf zu nehmen, was als der Preis betrachtet wird, der für den geringeren Verwaltungsaufwand und die Verwaltungsvereinfachung zu zahlen ist. Außerdem können unilaterale Safe-Harbour-Regelungen bisweilen zu unerwarteten Vorteilen („Windfalls") für Steuerpflichtige führen, deren konkrete Situation vermuten ließe, dass über dem Safe-Harbour-Niveau liegende Einkünfte einer fremdüblichen wirtschaftlichen Beziehung eher entsprechen würden.

Diese Doppelbesteuerungs- und Windfall-Problematik dürfte im Zusammenhang mit Safe-Harbour-Regelungen für einige der verbreitetsten Arten von Geschäftsvorfällen, für die Verrechnungspreise bestimmt werden müssen, relativ ausgeprägt sein. Geschäftsvorfälle wie der Verkauf von Waren an eine inländische Vertriebstochter, die diese im Rahmen einer Tätigkeit als risikoarmes Vertriebsunternehmen auf dem inländischen Markt weiterverkauft, Auftragsfertigungsvereinbarungen und Auftragsforschungsvereinbarungen könnten zweifelsohne solche Probleme aufwerfen. Möglicherweise ist dies der Grund, weshalb – wenn überhaupt – nur wenige Staaten funktionierende Safe-Harbour-Regelungen für diese üblichen Arten von Verrechnungspreisfällen erarbeitet haben.

Die Vertriebs- und Fertigungsmargen sind in verschiedenen Regionen und zahlreichen Branchen mitunter relativ einheitlich. Daher könnten Vorgaben im Hinblick auf normale Vergütungsspannen für diese Arten von Fällen die Zahl der Verrechnungspreisprüfungen senken und die bei den zuständigen Behörden anhängigen Fälle und sonstigen Verrechnungspreisstreitigkeiten deutlich verringern, sofern es möglich ist, vertretbare Ergebnisbandbreiten bilateral zu vereinbaren und diese zu veröffentlichen.

Diese Arten von Fällen können potenziell durch zwischen den zuständigen Behörden geschlossene, veröffentlichte bilaterale Grundsatzvereinbarungen geregelt werden. Einige Staaten haben solche Grundsatzvereinbarungen auf bilateraler Basis geschlossen. Diese Staaten vertreten im Allgemeinen die Auffassung, dass auf Artikel 25 Absatz 3 des OECD-Musterabkommens beruhende Abkommensbestimmungen eine ausreichende Grundlage für den Abschluss einer bilateralen Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über eine Safe-Harbour-Regelung schaffen, die für eine große Zahl von Steuerpflichtigen in vergleichbarer Situation gelten könnte. Artikel 25 Absatz 3 sieht Folgendes vor: „Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten werden sich bemühen, Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen, durch Verständigung zu beseitigen. Sie können auch gemeinsam be-

raten, um eine Doppelbesteuerung in Fällen, die im Abkommen nicht behandelt sind, zu beseitigen." Eine Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über eine bilaterale verrechnungspreisbezogene Safe-Harbour-Regelung kann effektiv als eine solche Verständigung betrachtet werden, die Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Artikels 9 des Abkommens entstehen, beseitigt.

Zwar gibt es keine Bestimmung, die die zuständigen Behörden der Staaten davon abhalten würde, Safe-Harbour-Regelungen nach Artikel 25 Absatz 3 auf multilateraler Ebene abzuschließen, sofern die Bedingungen und Umstände dies erlauben, doch sind die oben beschriebenen Arten von Geschäftsvorfällen so beschaffen, dass sich die Staaten eher für einen bilateralen Ansatz entscheiden.

Existieren solche Grundsatzvereinbarungen, können qualifizierte Steuerpflichtige ihre Finanzergebnisse so steuern, dass sie in die vereinbarte Bandbreite der Safe-Harbour-Regelung fallen, womit sie die Gewissheit haben, dass diese Ergebnisse in den beiden Staaten anerkannt werden, die die betreffende Grundsatzvereinbarung geschlossen haben. Ein häufig angeführtes Beispiel für einen derartigen Ansatz ist die Vereinbarung zwischen den Vereinigten Staaten und Mexiko über Safe-Harbour-Gewinnspannen für die Tätigkeit der „Maquiladoras".

Ein bilateraler Ansatz für die Ausarbeitung von Safe-Harbour-Regelungen hat eine Reihe von Vorteilen gegenüber unilateralen verrechnungspreisbezogenen Safe-Harbour-Regelungen:

- Durch einen bilateralen Ansatz, der über zwischen den zuständigen Behörden geschlossene Grundsatzvereinbarungen umgesetzt wird, lässt sich die Wahrscheinlichkeit erhöhen, dass Safe-Harbour-Regelungen nicht zu Doppelbesteuerung oder doppelter Nichtbesteuerung führen.
- Bilaterale Safe-Harbour-Regelungen können auf die wirtschaftlichen Gegebenheiten eines bestimmten Markts und auf bestimmte Umstände zugeschnitten werden und können daher dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.
- Bilaterale Safe-Harbour-Regelungen können selektiv mit Staaten mit ähnlichen Steuersätzen getroffen werden, womit das Risiko gering gehalten würde, dass die Safe-Harbour-Regelung selbst Gelegenheiten für Verrechnungspreismanipulationen schafft, und sich ein Mittel böte, um die Anwendung der Safe-Harbour-Regelung auf Situationen zu beschränken, in denen das Verrechnungspreisrisiko relativ gering ist.

- Wenn die betreffenden Staaten dies wünschen, können bilaterale Safe-Harbour-Regelungen zunächst auf kleine Unternehmen und/oder kleine Geschäftsvorfälle beschränkt werden, um die potenziellen Risiken für die Staatseinnahmen zu begrenzen, die andernfalls durch die Safe-Harbour-Regelung entstehen könnten.
- Safe-Harbour-Regelungen, die über eine zwischen den zuständigen Behörden geschlossene Grundsatzvereinbarung eingeführt werden, können von Zeit zu Zeit überprüft und im Einvernehmen zwischen den zuständigen Behörden geändert werden, wodurch sichergestellt würde, dass die Bestimmungen aktuell bleiben und den wirtschaftlichen Entwicklungen insgesamt Rechnung tragen.
- Für Entwicklungsländer, deren Mittel sehr beschränkt sind, könnten mit einer Reihe von Abkommenspartnern geschlossene bilaterale Grundsatzvereinbarungen ein Instrument zum Schutz des inländischen Besteuerungssubstrats in üblichen Verrechnungspreissachverhalten darstellen, ohne dass übermäßige Rechtsdurchsetzungsanstrengungen erforderlich wären.

Die folgenden Elemente können für die Aushandlung und den Abschluss einer Grundsatzvereinbarung relevant sein:

1. Beschreibung der qualifizierten Unternehmen sowie der von ihnen zu erfüllenden Kriterien. Dies könnte folgende Elemente umfassen:
   a) Beschreibung der Funktionen, deren Ausübung (oder Nichtausübung) Voraussetzung für die Anwendung der Safe-Harbour-Regelung ist
   b) von den teilnehmenden Unternehmen als Voraussetzung für die Anwendung der Safe-Harbour-Regelung zu übernehmende Risiken
   c) Zusammenstellung der Vermögenswerte, die die teilnehmenden Unternehmen als Voraussetzung für die Anwendung der Safe-Harbour-Regelung nutzen dürfen
   d) Beschreibung der Arten der (aufgrund ihrer Größe, Branche usw.) von der Safe-Harbour-Regelung ausgenommenen Unternehmen
2. Beschreibung der unter die Grundsatzvereinbarung fallenden qualifizierten Geschäftsvorfälle

3. Bestimmung der fremdüblichen Vergütungsspanne für das untersuchte Unternehmen
4. Geltungszeitraum der Grundsatzvereinbarung
5. Erklärung, wonach die Grundsatzvereinbarung für beide beteiligten Steuerverwaltungen verbindlich ist
6. Berichts- und Monitoring-Verfahren für die Grundsatzvereinbarung
7. Dokumentations- und Informationspflichten der teilnehmenden Unternehmen
8. Mechanismus zur Streitbeilegung

Nachstehend finden sich Mustervereinbarungen für drei Arten von Geschäftsvorfällen: *i)* Erbringung risikoarmer Fertigungsleistungen, *ii)* Erbringung risikoarmer Vertriebsleistungen und *iii)* Erbringung risikoarmer Auftragsforschungs- und -entwicklungsleistungen.

Muster für eine Grundsatzvereinbarung betreffend risikoarme Fertigungsleistungen

Präambel

1. Die zuständigen Behörden von [Staat A] und [Staat B] sind zu einer Verständigung über die fremdübliche Vergütung risikoarmer Fertigungsleistungen gelangt, die ein in [Staat A] ansässiges qualifiziertes Unternehmen im Auftrag eines in [Staat B] ansässigen verbundenen Unternehmens beziehungsweise ein in [Staat B] ansässiges qualifiziertes Unternehmen im Auftrag eines in [Staat A] ansässigen verbundenen Unternehmens unter den hier beschriebenen Umständen erbringt. Die vorliegende Grundsatzvereinbarung soll qualifizierten Unternehmen durch Festlegung konkreter Verfahren zur Einhaltung der Verrechnungspreisregeln in [Staat A] und [Staat B] Rechtssicherheit bieten und Doppelbesteuerung beseitigen.

2. Diese Grundsatzvereinbarung wird auf der Grundlage des Artikels [25] des [Steuerabkommens] („Steuerabkommen“) zwischen [Staat A] und [Staat B] getroffen. Sie setzt die Grundsätze des Artikels [9] des Steuerabkommens unter den hier beschriebenen Umständen um. Sie gilt für Wirtschaftsjahre qualifizierter Unternehmen, die in den Kalenderjahren [20__] bis [20__] enden. Diese Laufzeit verlängert sich um weitere fünf Jahre, sofern nicht einer der Staaten den anderen schriftlich über seine Absicht in Kenntnis setzt, diese Grundsatzvereinbarung am oder vor dem 31. Dezember [20__] zu kündigen. Das Erlöschen dieser Grundsatzvereinbarung ist für Wirtschaftsjahre der qualifizierten Unternehmen wirksam, die nach dem letzten Tag des Kalenderjahrs enden, in dem die Anwendung dieser Grundsatzvereinbarung eingestellt wird.

3. Für die Zwecke dieser Grundsatzvereinbarung bedeutet „Unternehmen“ ein Unternehmen im Sinne des Artikels [3] Absatz [1] des Steuerabkommens.

Qualifiziertes Unternehmen

4. Für die Zwecke dieser Grundsatzvereinbarung muss ein qualifiziertes Unternehmen alle in diesem Absatz beschriebenen Merkmale aufweisen.

a) Das qualifizierte Unternehmen ist für die Zwecke des Steuerabkommens in einem Vertragsstaat ansässig und übt seine Geschäftstätigkeit vorwiegend in diesem Staat aus.

b) Die Hauptgeschäftstätigkeit des qualifizierten Unternehmens besteht entweder in der Erbringung von Fertigungsleistungen in seinem Ansässigkeitsstaat im Auftrag eines im anderen Vertragsstaat ansässigen verbundenen Unternehmens (im Sinne des Artikels [9] des Steuerabkommens) oder alternativ dazu in der Herstellung von Fertigungserzeugnissen zum Verkauf an dieses verbundene Unternehmen.

c) Das qualifizierte Unternehmen hat vor Beginn des betreffenden Wirtschaftsjahres des qualifizierten Unternehmens eine schriftliche Vereinbarung mit dem verbundenen Unternehmen getroffen, nach der das verbundene Unternehmen die wesentlichen Geschäftsrisiken im Zusammenhang mit den Fertigungstätigkeiten des qualifizierten Unternehmens trägt und sich bereit erklärt, dem qualifizierten Unternehmen für seine Fertigungstätigkeiten eine Vergütung zu zahlen, deren Höhe mit dieser Grundsatzvereinbarung im Einklang steht.

d) Die jährlichen Aufwendungen des qualifizierten Unternehmens für Forschung, Entwicklung und Produktentwicklung betragen insgesamt weniger als [__] Prozent seines Nettoumsatzerlöses.

e) Das qualifizierte Unternehmen übt im Hinblick auf die von ihm gefertigten Produkte keine Werbe-, Marketing- und Vertriebsfunktionen, Kredit- und Inkassofunktionen oder Gewährleistungsfunktionen aus.

f) Das qualifizierte Unternehmen behält sich keine Eigentumsrechte an den Endprodukten vor, nachdem diese seine Fabrik verlassen haben, trägt keine Transport- oder Frachtkosten für diese Endprodukte und trägt kein Verlustrisiko im Hinblick auf eine Verschlechterung oder einen Verlust der Endprodukte während des Transports.

g) Das qualifizierte Unternehmen übt keine Leitungs-, Rechts-, Rechnungslegungs- oder Personalmanagementfunktionen aus, die nicht unmittelbar mit der Durchführung seiner Fertigungstätigkeiten im Zusammenhang stehen.

h) Mindestens [__] Prozent des Vermögens des qualifizierten Unternehmens bestehen aus Produktionsanlagen und -ausrüstungen, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffbeständen und Umlaufbeständen, berechnet auf der Basis des Durchschnitts der am letzten Tag jedes Quartals des betreffenden Wirtschaftsjahrs des qualifizierten Unternehmens gehaltenen Vermögenswerte.

i) Der Endproduktbestand des qualifizierten Unternehmens, berechnet auf der vorstehend unter Buchstabe h beschriebenen Durchschnittsvermögensbasis, übersteigt nicht [__] Prozent des Jahresnettoumsatzes des qualifizierten Unternehmens.

5. Ein qualifiziertes Unternehmen unterliegt folgenden Beschränkungen:

a) Es darf seine Hauptgeschäftstätigkeit in keiner der folgenden Branchen ausüben: [__].

b) Sein Jahresnettoumsatz darf [__] nicht übersteigen.

c) Seine Bilanzsumme darf [__] nicht übersteigen.

d) Es darf nicht mehr als [__] Prozent seiner Nettoerlöse durch Geschäftsvorfälle erzielen, die keine qualifizierten Geschäftsvorfälle sind.

e) Es darf in den vergangenen [__] Jahren weder in [Staat A] noch in [Staat B] einer Verrechnungspreisprüfung unterzogen worden sein, die zu Berichtigungen in Höhe von über [__] führte.

Qualifizierte Geschäftsvorfälle

6. Für die Zwecke dieser Grundsatzvereinbarung ist ein qualifizierter Geschäftsvorfall *i)* die Erbringung von Fertigungsleistungen durch das qualifizierte Unternehmen im Auftrag eines im anderen Vertragsstaat ansässigen verbundenen Unternehmens und/oder *ii)* der Verkauf von durch das qualifizierte Unternehmen hergestellten Fertigungserzeugnissen an ein im anderen Vertragsstaat ansässiges verbundenes Unternehmen, jeweils ohne Zwischenschaltung anderer Geschäftsvorfälle oder Beteiligter.

Bestimmung der steuerpflichtigen Einkünfte des qualifizierten Unternehmens

7. Entscheidet sich ein qualifiziertes Unternehmen für die Anwendung dieser Grundsatzvereinbarung, so gilt Folgendes:

a) Verfügt das qualifizierte Unternehmen im Zusammenhang mit den qualifizierten Geschäftsvorfällen über Eigentumsrechte an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie Umlaufbeständen, so müssen die Nettoeinkünfte des qualifizierten Unternehmens aus seinen qualifizierten Geschäftsvorfällen für das Wirtschaftsjahr vor Steuern im Bereich von [gleich] [__ bis __] Prozent der Gesamtaufwendungen des qualifizierten Unternehmens liegen, wobei aus der Grundlage für die Berechnung des prozentualen Gewinnanteils lediglich die Nettozinsaufwendungen, Wechselkursgewinne oder -verluste und etwaige Einmalaufwendungen auszuklammern sind.

b) Verfügt das verbundene Unternehmen im Zusammenhang mit den qualifizierten Geschäftsvorfällen über Eigentumsrechte an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie Umlaufbeständen, so müssen die Nettoeinkünfte des qualifizierten Unternehmens aus den qualifizierten Geschäftsvorfällen für das Wirtschaftsjahr vor Steuern im Bereich von [gleich] [___ bis ___] Prozent der Gesamtaufwendungen des qualifizierten Unternehmens liegen, wobei aus der Grundlage für die Berechnung des prozentualen Gewinnanteils lediglich die Nettozinsaufwendungen, Wechselkursgewinne oder -verluste und etwaige Einmalaufwendungen auszuklammern sind.

c) Die Definition der in dieser Grundsatzvereinbarung verwendeten Rechnungslegungsbegriffe entspricht den allgemein anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen im Ansässigkeitsstaat des qualifizierten Unternehmens.

8. Sowohl [Staat A] als auch [Staat B] erklären sich damit einverstanden, dass die nach dieser Grundsatzvereinbarung berechnete Vergütung für qualifizierte Geschäftsvorfälle für die Zwecke der Anwendung der Verrechnungspreisregeln des betreffenden Staats und der Bestimmungen des Artikels [9] des Steuerabkommens als Vergütung in fremdüblicher Höhe gilt.

Betriebsstätte

9. Die zuständigen Behörden von [Staat A] und [Staat B] vereinbaren, dass das an einem qualifizierten Geschäftsvorfall beteiligte verbundene Unternehmen nicht so behandelt wird, als verfüge es aufgrund der Tatsache, dass das qualifizierte Unternehmen risikoarme Fertigungsleistungen in seinem Auftrag erbringt oder dass das verbundene Unternehmen im Ansässigkeitsstaat des qualifizierten Unternehmens das Eigentum an den durch das qualifizierte Unternehmen gefertigten Produkten erwirbt, über eine Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat des qualifizierten Unternehmens.

Entscheidung für die Anwendung der Vereinbarung und Berichtspflichten

10. Ein qualifiziertes Unternehmen und das betreffende verbundene Unternehmen können sich dafür entscheiden, die Bestimmungen dieser Grundsatzvereinbarung in [Staat A] und [Staat B] übereinstimmend anzuwenden, indem sie spätestens bis zum [__] bei [__] von [Staat A] und bei [__] von [Staat B] eine Erklärung über die qualifizierten Geschäftsvorfälle abgeben.

11. Diese Erklärung muss die folgenden Elemente umfassen:

- eine Bestätigung der Absicht der Steuerpflichtigen, diese Grundsatzvereinbarung [im laufenden Jahr] [während eines Zeitraums von (__) Jahren ab dem laufenden Jahr] anzuwenden und sich an sie zu halten
- eine Bestätigung, wonach Einkünfte und Aufwendungen im Zusammenhang mit qualifizierten Geschäftsvorfällen in [Staat A] und [Staat B] übereinstimmend gemäß dieser Vereinbarung ausgewiesen werden
- eine Schilderung der qualifizierten Geschäftsvorfälle
- die Namen jedes der an den qualifizierten Geschäftsvorfällen beteiligten verbundenen Unternehmen
- die testierten Abschlüsse des qualifizierten Unternehmens für das betreffende Wirtschaftsjahr sowie hinreichende zusätzliche Finanz- und Rechnungslegungsdaten, um den Status des qualifizierten Unternehmens als qualifiziertes Unternehmen nachzuweisen
- eine detaillierte Berechnung der Einkünfte des qualifizierten Unternehmens aus den qualifizierten Geschäftsvorfällen unter Anwendung der Prinzipien dieser Grundsatzvereinbarung
- eine Erklärung, wonach das qualifizierte Unternehmen auf Aufforderung der Steuerbehörde seines Ansässigkeitsstaats innerhalb von 60 Tagen alle Informationen einreichen wird, die diese Steuerbehörde für notwendig erachtet, um zu überprüfen, dass das Unternehmen für eine Behandlung nach dieser Grundsatzvereinbarung qualifiziert ist

12. Durch die Erfüllung der an die Entscheidung für die Anwendung dieser Grundsatzvereinbarung geknüpften Auflagen und der entsprechenden Berichtspflichten sowie die Angabe der gemäß den Bedingungen dieser Vereinbarung berechneten Einkünfte in einer fristgerecht abgegebenen Steuererklärung für das Wirtschaftsjahr werden das qualifizierte Unternehmen und das betreffende verbundene Unternehmen im Hinblick auf die qualifizierten Geschäftsvorfälle von der Verpflichtung befreit, die an-

sonsten geltenden Anforderungen von [Staat A] und [Staat B] in Bezug auf die Verrechnungspreisdokumentation zu erfüllen.

13. Ein qualifiziertes Unternehmen und das betreffende verbundene Unternehmen, die sich nicht für die Behandlung ihrer qualifizierten Geschäftsvorfälle nach dieser Grundsatzvereinbarung entscheiden, unterliegen der Anwendung der Regeln für die Verrechnungspreisbestimmung und -dokumentation von [Staat A] und [Staat B], als sei diese Grundsatzvereinbarung nicht in Kraft.

14. Alle Streitigkeiten im Hinblick auf die Anwendung dieser Grundsatzvereinbarung müssen zur Regelung durch Verständigung an die zuständigen Behörden von [Staat A] und [Staat B] überwiesen werden.

15. Die zuständigen Behörden von [Staat A] und [Staat B] können zur Durchführung dieser Vereinbarung gegebenenfalls Informationen gemäß Artikel [26] des Steuerabkommens austauschen.

Kündigung der Vereinbarung

16. Sowohl [Staat A] als auch [Staat B] können diese Grundsatzvereinbarung jederzeit durch schriftliche Mitteilung an die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaats und Veröffentlichung der entsprechenden Mitteilung kündigen. Die Kündigung wird für Wirtschaftsjahre der qualifizierten Unternehmen wirksam, die nach dem letzten Tag des Kalenderjahrs beginnen, in dem das Kündigungsschreiben zugestellt und veröffentlicht wird.

Muster für eine Grundsatzvereinbarung betreffend risikoarme Vertriebsleistungen

Präambel

17. Die zuständigen Behörden von [Staat A] und [Staat B] sind zu einer Verständigung über die fremdübliche Vergütung risikoarmer Vertriebsleistungen gelangt, die ein in [Staat A] ansässiges qualifiziertes Unternehmen im Auftrag eines in [Staat B] ansässigen verbundenen Unternehmens beziehungsweise ein in [Staat B] ansässiges qualifiziertes Unternehmen im Auftrag eines in [Staat A] ansässigen verbundenen Unternehmens unter den hier beschriebenen Umständen erbringt. Die vorliegende Grundsatzvereinbarung soll qualifizierten Unternehmen durch Festlegung konkreter Verfahren zur Einhaltung der Verrechnungspreisregeln in [Staat A] und [Staat B] Rechtssicherheit bieten und Doppelbesteuerung beseitigen.

18. Diese Grundsatzvereinbarung wird auf der Grundlage des Artikels [25] des [Steuerabkommens] („Steuerabkommen“) zwischen [Staat A] und [Staat B] getroffen. Sie setzt die Grundsätze des Artikels [9] des Steuerabkommens unter den hier beschriebenen Umständen um. Sie gilt für Wirtschaftsjahre qualifizierter Unternehmen, die in den Kalenderjahren [20__] bis [20__] enden. Diese Laufzeit verlängert sich um weitere fünf Jahre, sofern nicht einer der Staaten den anderen schriftlich über seine Absicht in Kenntnis setzt, diese Grundsatzvereinbarung am oder vor dem 31. Dezember [20__] zu kündigen. Das Erlöschen dieser Grundsatzvereinbarung ist für Wirtschaftsjahre der qualifizierten Unternehmen wirksam, die nach dem letzten Tag des Kalenderjahrs enden, in dem die Anwendung dieser Grundsatzvereinbarung eingestellt wird.

19. Für die Zwecke dieser Grundsatzvereinbarung bedeutet „Unternehmen“ ein Unternehmen im Sinne des Artikels [3] Absatz [1] des Steuerabkommens.

Qualifiziertes Unternehmen

20. Für die Zwecke dieser Grundsatzvereinbarung muss ein qualifiziertes Unternehmen alle in diesem Absatz beschriebenen Merkmale aufweisen.

a) Das qualifizierte Unternehmen ist für die Zwecke des Steuerabkommens in einem Vertragsstaat ansässig und übt seine Geschäftstätigkeit vorwiegend in diesem Staat aus.

b) Die Hauptgeschäftstätigkeit des qualifizierten Unternehmens besteht entweder in der Erbringung von Marketing- und Vertriebsleistungen in seinem Ansässigkeitsstaat im Auftrag eines im anderen Vertragsstaat ansässigen verbundenen Unternehmens (im Sinne des Artikels [9] des Steuerabkommens) oder alternativ dazu im Einkauf von Produkten durch das qualifizierte Unternehmen bei einem im anderen Vertragsstaat ansässigen verbundenen Unternehmen zum Wiederverkauf an unverbundene Kunden in seinem Ansässigkeitsstaat.

c) Das qualifizierte Unternehmen hat vor Beginn des betreffenden Wirtschaftsjahrs des qualifizierten Unternehmens eine schriftliche Vereinbarung mit dem verbundenen Unternehmen getroffen, nach der das verbundene Unternehmen die wesentlichen Geschäftsrisiken im Zusammenhang mit den Marketing- und Vertriebstätigkeiten des qualifizierten Unternehmens trägt und sich bereit erklärt sicherzustellen, dass das qualifizierte Unternehmen für seine Marketing- und Vertriebstätigkeiten eine Vergütung erhält, deren Höhe mit dieser Grundsatzvereinbarung im Einklang steht.

d) Die jährlichen Aufwendungen des qualifizierten Unternehmens für Forschung, Entwicklung und Produktentwicklung betragen insgesamt weniger als [__] Prozent seines Nettoumsatzerlöses.

e) Das qualifizierte Unternehmen übt im Hinblick auf die von ihm vermarkteten und vertriebenen Produkte keine Fertigungs- oder Montagefunktionen aus.

f) Die Gesamtaufwendungen des qualifizierten Unternehmens für Marketing und Vertrieb übersteigen nicht [__] Prozent seines Nettoumsatzes.

g) Das qualifizierte Unternehmen übt keine Leitungs-, Rechts-, Rechnungslegungs- oder Personalmanagementfunktionen aus, die nicht unmittelbar mit der Durchführung seiner Marketing- und Vertriebstätigkeiten im Zusammenhang stehen.

h) Der Endproduktbestand des qualifizierten Unternehmens, berechnet auf der Basis des am letzten Tag jedes Quartals des betreffenden Wirtschaftsjahrs des qualifizierten Unternehmens durchschnittlich gehaltenen Bestands, übersteigt nicht [__] Prozent des Jahresnettoumsatzes des qualifizierten Unternehmens.

21. Ein qualifiziertes Unternehmen unterliegt folgenden Beschränkungen:

a) Es darf seine Hauptgeschäftstätigkeit in keiner der folgenden Branchen ausüben: [__].

b) Sein Jahresnettoumsatz darf [__] nicht übersteigen.

c) Seine Bilanzsumme darf [__] nicht übersteigen.

d) Es darf nicht mehr als [__] Prozent seiner Nettoerlöse durch Geschäftsvorfälle erzielen, die keine qualifizierten Geschäftsvorfälle sind.

e) Es darf in den vergangenen [__] Jahren weder in [Staat A] noch in [Staat B] einer Verrechnungspreisprüfung unterzogen worden sein, die zu Berichtigungen in Höhe von über [__] führte.

Qualifizierte Geschäftsvorfälle

22. Für die Zwecke dieser Grundsatzvereinbarung ist ein qualifizierter Geschäftsvorfall *i)* die Erbringung von Marketing- und Vertriebsleistungen durch das qualifizierte Unternehmen im Auftrag eines im anderen Vertragsstaat ansässigen verbundenen Unternehmens und/oder *ii)* der Verkauf von durch das qualifizierte Unternehmen bei einem im anderen Vertragsstaat ansässigen verbundenen Unternehmen eingekauften Produkten an unverbundene Kunden, jeweils ohne Zwischenschaltung anderer Geschäftsvorfälle oder Beteiligter.

Bestimmung der steuerpflichtigen Einkünfte des qualifizierten Unternehmens

23. Entscheidet sich ein qualifiziertes Unternehmen für die Anwendung dieser Grundsatzvereinbarung, so gilt Folgendes:

a) Die Nettoeinkünfte des qualifizierten Unternehmens im Hinblick auf seine qualifizierten Geschäftsvorfälle müssen vor Steuern im Bereich von [gleich] [___ bis ___] Prozent des Nettogesamtumsatzes des qualifizierten Unternehmens liegen.

b) Die Definition der in dieser Grundsatzvereinbarung verwendeten Rechnungslegungsbegriffe entspricht den allgemein anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen im Ansässigkeitsstaat des qualifizierten Unternehmens.

24. Sowohl [Staat A] als auch [Staat B] erklären sich damit einverstanden, dass die nach dieser Grundsatzvereinbarung berechnete Vergütung

für qualifizierte Geschäftsvorfälle für die Zwecke der Anwendung der Verrechnungspreisregeln des betreffenden Staats und der Bestimmungen des Artikels [9] des Steuerabkommens als Vergütung in fremdüblicher Höhe gilt.

Betriebsstätte

25. Die zuständigen Behörden von [Staat A] und [Staat B] vereinbaren, dass das an einem qualifizierten Geschäftsvorfall beteiligte verbundene Unternehmen nicht so behandelt wird, als verfüge es aufgrund der Tatsache, dass das qualifizierte Unternehmen risikoarme Marketing- und Vertriebsleistungen in seinem Auftrag erbringt oder dass das qualifizierte Unternehmen bei dem verbundenen Unternehmen Produkte im Rahmen qualifizierter Geschäftsvorfälle zum Wiederverkauf an unabhängige Kunden einkauft, über eine Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat des qualifizierten Unternehmens.

Entscheidung für die Anwendung der Vereinbarung und Berichtspflichten

26. Ein qualifiziertes Unternehmen und das betreffende verbundene Unternehmen können sich dafür entscheiden, die Bestimmungen dieser Grundsatzvereinbarung in [Staat A] und [Staat B] übereinstimmend anzuwenden, indem sie spätestens bis zum [__] bei [__] von [Staat A] und bei [__] von [Staat B] eine Erklärung über die qualifizierten Geschäftsvorfälle abgeben.

27. Diese Erklärung muss die folgenden Elemente umfassen:

- eine Bestätigung der Absicht der Steuerpflichtigen, diese Grundsatzvereinbarung [im laufenden Jahr] [während eines Zeitraums von (__) Jahren ab dem laufenden Jahr] anzuwenden und sich an sie zu halten
- eine Bestätigung, wonach Einkünfte und Aufwendungen im Zusammenhang mit qualifizierten Geschäftsvorfällen in [Staat A] und [Staat B] übereinstimmend gemäß dieser Vereinbarung ausgewiesen werden
- eine Schilderung der qualifizierten Geschäftsvorfälle
- die Namen jedes der an den qualifizierten Geschäftsvorfällen beteiligten verbundenen Unternehmen
- die testierten Abschlüsse des qualifizierten Unternehmens für das betreffende Wirtschaftsjahr sowie hinreichende zusätzliche Finanz- und Rechnungslegungsdaten, um den Status des qualifizierten Unternehmens als qualifiziertes Unternehmen nachzuweisen

- eine detaillierte Berechnung der Einkünfte des qualifizierten Unternehmens aus den qualifizierten Geschäftsvorfällen unter Anwendung der Prinzipien dieser Grundsatzvereinbarung
- eine Erklärung, wonach das qualifizierte Unternehmen auf Aufforderung der Steuerbehörde seines Ansässigkeitsstaats innerhalb von 60 Tagen alle Informationen einreichen wird, die diese Steuerbehörde für notwendig erachtet, um zu überprüfen, dass das Unternehmen für eine Behandlung nach dieser Grundsatzvereinbarung qualifiziert ist

28. Durch die Erfüllung der an die Entscheidung für die Anwendung dieser Grundsatzvereinbarung geknüpften Auflagen und der entsprechenden Berichtspflichten sowie die Angabe der gemäß den Bedingungen dieser Vereinbarung berechneten Einkünfte in einer fristgerecht abgegebenen Steuererklärung für das Wirtschaftsjahr werden das qualifizierte Unternehmen und das betreffende verbundene Unternehmen im Hinblick auf die qualifizierten Geschäftsvorfälle von der Verpflichtung befreit, die ansonsten geltenden Anforderungen von [Staat A] und [Staat B] in Bezug auf die Verrechnungspreisdokumentation zu erfüllen.

29. Ein qualifiziertes Unternehmen und das betreffende verbundene Unternehmen, die sich nicht für die Behandlung ihrer qualifizierten Geschäftsvorfälle nach dieser Grundsatzvereinbarung entscheiden, unterliegen der Anwendung der Regeln für die Verrechnungspreisbestimmung und -dokumentation von [Staat A] und [Staat B], als sei diese Grundsatzvereinbarung nicht in Kraft.

30. Alle Streitigkeiten im Hinblick auf die Anwendung dieser Grundsatzvereinbarung müssen zur Regelung durch Verständigung an die zuständigen Behörden von [Staat A] und [Staat B] überwiesen werden.

31. Die zuständigen Behörden von [Staat A] und [Staat B] können zur Durchführung dieser Vereinbarung gegebenenfalls Informationen gemäß Artikel [26] des Steuerabkommens austauschen.

Kündigung der Vereinbarung

32. Sowohl [Staat A] als auch [Staat B] können diese Grundsatzvereinbarung jederzeit durch schriftliche Mitteilung an die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaats und Veröffentlichung der entsprechenden Mitteilung kündigen. Die Kündigung wird für Wirtschaftsjahre der qualifizierten Unternehmen wirksam, die nach dem letzten Tag des Kalenderjahrs beginnen, in dem das Kündigungsschreiben zugestellt und veröffentlicht wird.

Muster für eine Grundsatzvereinbarung betreffend risikoarme Forschungs- und Entwicklungsleistungen

Präambel

33. Die zuständigen Behörden von [Staat A] und [Staat B] sind zu einer Verständigung über die fremdübliche Vergütung risikoarmer Forschungs- und Entwicklungsleistungen gelangt, die ein in [Staat A] ansässiges qualifiziertes Unternehmen im Auftrag eines in [Staat B] ansässigen verbundenen Unternehmens beziehungsweise ein in [Staat B] ansässiges qualifiziertes Unternehmen im Auftrag eines in [Staat A] ansässigen verbundenen Unternehmens unter den hier beschriebenen Umständen erbringt. Die vorliegende Grundsatzvereinbarung soll qualifizierten Unternehmen durch Festlegung konkreter Verfahren zur Einhaltung der Verrechnungspreisregeln in [Staat A] und [Staat B] Rechtssicherheit bieten und Doppelbesteuerung beseitigen.

34. Diese Grundsatzvereinbarung wird auf der Grundlage des Artikels [25] des [Steuerabkommens] („Steuerabkommen“) zwischen [Staat A] und [Staat B] getroffen. Sie setzt die Grundsätze des Artikels [9] des Steuerabkommens unter den hier beschriebenen Umständen um. Sie gilt für Wirtschaftsjahre qualifizierter Unternehmen, die in den Kalenderjahren [20__] bis [20__] enden. Diese Laufzeit verlängert sich um weitere fünf Jahre, sofern nicht einer der Staaten den anderen schriftlich über seine Absicht in Kenntnis setzt, diese Grundsatzvereinbarung am oder vor dem 31. Dezember [20__] zu kündigen. Das Erlöschen dieser Grundsatzvereinbarung ist für Wirtschaftsjahre der qualifizierten Unternehmen wirksam, die nach dem letzten Tag des Kalenderjahrs enden, in dem die Anwendung dieser Grundsatzvereinbarung eingestellt wird.

35. Für die Zwecke dieser Grundsatzvereinbarung bedeutet „Unternehmen“ ein Unternehmen im Sinne des Artikels [3] Absatz [1] des Steuerabkommens.

Qualifiziertes Unternehmen

36. Für die Zwecke dieser Grundsatzvereinbarung muss ein qualifiziertes Unternehmen alle in diesem Absatz beschriebenen Merkmale aufweisen.

c) Das qualifizierte Unternehmen ist für die Zwecke des Steuerabkommens in einem Vertragsstaat ansässig und übt seine Geschäftstätigkeit vorwiegend in diesem Staat aus.

d) Die Hauptgeschäftstätigkeit des qualifizierten Unternehmens besteht in der Erbringung von Forschungs- und Entwicklungsleistungen in seinem Ansässigkeitsstaat im Auftrag eines im anderen Vertragsstaat ansässigen verbundenen Unternehmens (im Sinne des Artikels [9] des Steuerabkommens).

e) Das qualifizierte Unternehmen hat vor Beginn des betreffenden Wirtschaftsjahrs des qualifizierten Unternehmens eine schriftliche Vereinbarung mit dem verbundenen Unternehmen getroffen, nach der *i)* das verbundene Unternehmen die wesentlichen Geschäftsrisiken im Zusammenhang mit den Forschungs- und Entwicklungsleistungen des qualifizierten Unternehmens trägt, einschließlich des Risikos, dass die Forschung und Entwicklung keinen Erfolg hat, *ii)* das qualifizierte Unternehmen sich damit einverstanden erklärt, dass alle Rechte an den durch seine Forschungs- und Entwicklungsleistungen entwickelten immateriellen Werten dem verbundenen Unternehmen gehören, und *iii)* sich das verbundene Unternehmen bereit erklärt, dem qualifizierten Unternehmen für seine Forschungs- und Entwicklungsleistungen eine Vergütung zu zahlen, deren Höhe mit dieser Grundsatzvereinbarung im Einklang steht.

f) Das qualifizierte Unternehmen übt keine Produktfertigungs- und Montagefunktionen, Werbe-, Marketing- und Vertriebsfunktionen, Kredit- und Inkassofunktionen oder Gewährleistungsfunktionen aus.

g) Das qualifizierte Unternehmen verwendet im Rahmen seiner Forschungs- und Entwicklungsleistungen keine unternehmenseigenen Patente, Know-how-Elemente, Geschäftsgeheimnisse oder sonstigen immateriellen Werte außer denen, die ihm vom verbundenen Unternehmen zur Verfügung gestellt wurden.

h) Das qualifizierte Unternehmen übt keine Leitungs-, Rechts-, Rechnungslegungs- oder Personalmanagementfunktionen aus, die nicht unmittelbar mit der Durchführung seiner Forschungs- und Entwicklungsleistungen im Zusammenhang stehen.

i) Das vom qualifizierten Unternehmen durchgeführte Forschungs- und Entwicklungsprogramm wird von dem verbundenen Unternehmen konzipiert, geleitet und kontrolliert.

37. Ein qualifiziertes Unternehmen unterliegt folgenden Beschränkungen:

j) Es darf seine Hauptgeschäftstätigkeit in keiner der folgenden Branchen ausüben: [__].

k) Seine Personal- und sonstigen betrieblichen Aufwendungen dürfen [__] nicht übersteigen.

l) Seine Bilanzsumme darf [__] nicht übersteigen.

m) Es darf nicht mehr als [__] Prozent seiner Nettoerlöse durch Geschäftsvorfälle erzielen, die keine qualifizierten Geschäftsvorfälle sind.

n) Es darf in den vergangenen [__] Jahren weder in [Staat A] noch in [Staat B] einer Verrechnungspreisprüfung unterzogen worden sein, die zu Berichtigungen in Höhe von über [__] führte.

Qualifizierte Geschäftsvorfälle

38. Für die Zwecke dieser Grundsatzvereinbarung ist ein qualifizierter Geschäftsvorfall das Erbringen von Forschungs- und Entwicklungsleistungen durch das qualifizierte Unternehmen im Auftrag eines im anderen Vertragsstaat ansässigen verbundenen Unternehmens ohne Zwischenschaltung anderer Geschäftsvorfälle oder Beteiligter.

Bestimmung der steuerpflichtigen Einkünfte des qualifizierten Unternehmens

39. Entscheidet sich ein qualifiziertes Unternehmen für die Anwendung dieser Grundsatzvereinbarung, so gilt Folgendes:

o) Die Nettoeinkünfte des qualifizierten Unternehmens aus seinen qualifizierten Geschäftsvorfällen liegen für das Wirtschaftsjahr vor Steuern im Bereich von [gleich] [___ bis ___] Prozent der Gesamtaufwendungen des qualifizierten Unternehmens für die Durchführung der Forschungs- und Entwicklungsleistungen, wobei aus der Grundlage für die Berechnung des prozentualen Gewinnanteils lediglich die Nettozinsaufwendungen, Wechselkursgewinne oder -verluste und etwaige Einmalaufwendungen auszuklammern sind.

p) Die Definition der in dieser Grundsatzvereinbarung verwendeten Rechnungslegungsbegriffe entspricht den allgemein anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen im Ansässigkeitsstaat des qualifizierten Unternehmens.

40. Sowohl [Staat A] als auch [Staat B] erklären sich damit einverstanden, dass die nach dieser Grundsatzvereinbarung berechnete Vergütung für qualifizierte Geschäftsvorfälle für die Zwecke der Anwendung der Verrechnungspreisregeln des betreffenden Staats und der Bestimmungen des Artikels [9] des Steuerabkommens als Vergütung in fremdüblicher Höhe gilt.

Betriebsstätte

41. Die zuständigen Behörden von [Staat A] und [Staat B] vereinbaren, dass das an einem qualifizierten Geschäftsvorfall beteiligte verbundene Unternehmen nicht so behandelt wird, als verfüge es aufgrund der Tatsache, dass das qualifizierte Unternehmen risikoarme Forschungs- und Entwicklungsleistungen in seinem Auftrag erbringt, über eine Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat des qualifizierten Unternehmens.

Entscheidung für die Anwendung der Vereinbarung und Berichtspflichten

42. Ein qualifiziertes Unternehmen und das betreffende verbundene Unternehmen können sich dafür entscheiden, die Bestimmungen dieser Grundsatzvereinbarung in [Staat A] und [Staat B] übereinstimmend anzuwenden, indem sie spätestens bis zum [__] bei [__] von [Staat A] und bei [__] von [Staat B] eine Erklärung über die qualifizierten Geschäftsvorfälle abgeben.

43. Diese Erklärung muss die folgenden Elemente umfassen:

- eine Bestätigung der Absicht der Steuerpflichtigen, diese Grundsatzvereinbarung [im laufenden Jahr] [während eines Zeitraums von (__) Jahren ab dem laufenden Jahr] anzuwenden und sich an sie zu halten
- eine Bestätigung, wonach Einkünfte und Aufwendungen im Zusammenhang mit qualifizierten Geschäftsvorfällen in [Staat A] und [Staat B] übereinstimmend gemäß dieser Vereinbarung ausgewiesen werden
- eine Schilderung der qualifizierten Geschäftsvorfälle
- die Namen jedes der an den qualifizierten Geschäftsvorfällen beteiligten verbundenen Unternehmen
- die testierten Abschlüsse des qualifizierten Unternehmens für das betreffende Wirtschaftsjahr sowie hinreichende zusätzliche Finanz-

und Rechnungslegungsdaten, um den Status des qualifizierten Unternehmens als qualifiziertes Unternehmen nachzuweisen

- eine detaillierte Berechnung der Einkünfte des qualifizierten Unternehmens aus den qualifizierten Geschäftsvorfällen unter Anwendung der Prinzipien dieser Grundsatzvereinbarung
- eine Erklärung, wonach das qualifizierte Unternehmen auf Aufforderung der Steuerbehörde seines Ansässigkeitsstaats innerhalb von 60 Tagen alle Informationen einreichen wird, die diese Steuerbehörde für notwendig erachtet, um zu überprüfen, dass das Unternehmen für eine Behandlung nach dieser Grundsatzvereinbarung qualifiziert ist

44. Durch die Erfüllung der an die Entscheidung für die Anwendung dieser Grundsatzvereinbarung geknüpften Auflagen und der entsprechenden Berichtspflichten sowie die Angabe der gemäß den Bedingungen dieser Vereinbarung berechneten Einkünfte in einer fristgerecht abgegebenen Steuererklärung für das Wirtschaftsjahr werden das qualifizierte Unternehmen und das betreffende verbundene Unternehmen im Hinblick auf die qualifizierten Geschäftsvorfälle von der Verpflichtung befreit, die ansonsten geltenden Anforderungen von [Staat A] und [Staat B] in Bezug auf die Verrechnungspreisdokumentation zu erfüllen.

45. Ein qualifiziertes Unternehmen und das betreffende verbundene Unternehmen, die sich nicht für die Behandlung ihrer qualifizierten Geschäftsvorfälle nach dieser Grundsatzvereinbarung entscheiden, unterliegen der Anwendung der Regeln für die Verrechnungspreisbestimmung und -dokumentation von [Staat A] und [Staat B], als sei diese Grundsatzvereinbarung nicht in Kraft.

46. Alle Streitigkeiten im Hinblick auf die Anwendung dieser Grundsatzvereinbarung müssen zur Regelung durch Verständigung an die zuständigen Behörden von [Staat A] und [Staat B] überwiesen werden.

47. Die zuständigen Behörden von [Staat A] und [Staat B] können zur Durchführung dieser Vereinbarung gegebenenfalls Informationen gemäß Artikel [26] des Steuerabkommens austauschen.

Kündigung der Vereinbarung

48. Sowohl [Staat A] als auch [Staat B] können diese Grundsatzvereinbarung jederzeit durch schriftliche Mitteilung an die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaats und Veröffentlichung der entsprechenden Mitteilung kündigen. Die Kündigung wird für Wirtschaftsjahre der qualifizierten Unternehmen wirksam, die nach dem letzten Tag des Kalenderjahrs beginnen, in dem das Kündigungsschreiben zugestellt und veröffentlicht wird.

Anhang II zu Kapitel IV

Leitlinien für Vorabverständigungen über die Verrechnungspreise im Rahmen des Verständigungsverfahrens („MAP-APA“)

A. Hintergrund

A.1. Einleitung

1. Vorabverständigungen über die Verrechnungspreise (*advance pricing arrangements* – APA) werden in den *Verrechnungspreisleitlinien für Multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen* unter Abschnitt F von Kapitel IV ausführlich erörtert. Die Ausarbeitung von Arbeitsvereinbarungen zwischen den zuständigen Behörden wird in Ziffer 4.175 behandelt:

> Eine Vereinheitlichung der Praktiken der Staaten, die Vorabverständigungen nutzen, könnte sowohl für die Steuerverwaltungen als auch für die Steuerpflichtigen von Vorteil sein. Die Steuerverwaltungen dieser Staaten sollten daher Arbeitsvereinbarungen zwischen den zuständigen Behörden über die Durchführung von Vorabverständigungsverfahren in Erwägung ziehen. Solche Vereinbarungen können allgemeine Leitlinien und Übereinkünfte für die Herbeiführung einer Verständigung in Fällen zum Gegenstand haben, in denen ein Steuerpflichtiger eine Vorabverständigung über die Verrechnungspreise beantragt hat.

Es ist darauf hinzuweisen, dass der im vorstehenden Zitat verwendete Begriff „Vereinbarung“ nicht darauf abzielt, solchen Verfahrensregelungen einen Status zu verleihen, der über das hinausgehen würde, was im Artikel des OECD-Musterabkommens zum Verständigungsverfahren vorgesehen ist. Außerdem hat der Ausschuss für Steuerfragen in Ziffer 4.171 festgestellt, dass er beabsichtigt, „die weitere Entwicklung der Nutzung von Vorabverständigungen genau zu beobachten und auf mehr Einheitlichkeit in der Praxis zwischen den Staaten hinzuwirken, die sich für die Nutzung solcher Vereinbarungen entscheiden.“

2. Dieser Anhang befasst sich mit den oben aufgeführten Empfehlungen. Ziel ist es, eine einheitliche Anwendung von APA zu fördern, indem den Steuerverwaltungen Leitlinien zur Durchführung von Verständigungsverfahren im Zusammenhang mit APA gegeben werden. Der Schwerpunkt des Anhangs liegt zwar auf der Rolle der Steuerverwaltungen, bei dieser Gelegenheit wird jedoch auch erörtert, wie die Steuerpflichtigen am besten zu diesem Prozess beitragen können. Diese Hinweise wenden sich an die Länder – sowohl OECD-Mitglieder als auch Nichtmitglieder –, die Vorabverständigungsverfahren nutzen wollen.

A.2. Definition einer Vorabverständigung (APA)

3. Viele Staaten verfügen seit einiger Zeit über Verfahren (z. B. solche für steuerliche Vorbescheide), die dem Steuerpflichtigen ein gewisses Maß an Sicherheit in Bezug darauf geben, wie die geltenden Rechtsvorschriften unter bestimmten Umständen angewendet werden. Die rechtlichen Folgen der vorgeschlagenen Maßnahme werden im Voraus auf der Basis von Annahmen über den Sachverhalt bestimmt. Die Gültigkeit dieser Bestimmung hängt davon ab, inwieweit die Annahmen durch den tatsächlichen Sachverhalt bestätigt werden, wenn die Geschäftsvorfälle stattfinden. Der Begriff Vorabverständigung bezieht sich auf eine verfahrensbezogene Vereinbarung zwischen einem oder mehreren Steuerpflichtigen und einer Steuerverwaltung mit dem Ziel, mögliche Verrechnungspreiskonflikte bereits im Vorfeld auszuräumen. Die Vorabverständigung über die Verrechnungspreise unterscheidet sich insofern vom herkömmlichen Verfahren des steuerlichen Vorbescheids, als sie eine genaue Prüfung und – soweit angemessen – Überprüfung der Sachverhaltsannahmen voraussetzt, auf die sich die Bestimmung der rechtlichen Folgen stützt, bevor diese Bestimmung erfolgen kann. Außerdem sieht die Vorabverständigung vor, dass kontinuierlich überwacht wird, ob die Sachverhaltsannahmen während der gesamten Laufzeit der Vorabverständigung zutreffend bleiben.

4. Eine Vorabverständigung wird im ersten Satz von Ziffer 4.134 definiert als „eine Vereinbarung, in der vor konzerninternen Geschäftsvorfällen ein geeigneter Katalog von Kriterien (z. B. Methode, Vergleichswerte und sachgerechte Anpassungen dieser Vergleichswerte sowie Gültigkeitsbedingungen im Hinblick auf künftige Ereignisse) festgelegt wird, anhand dessen die Verrechnungspreise für diese Geschäftsvorfälle während eines bestimmten Zeitraums ermittelt werden“. In Ziffer 4.142 heißt es außerdem: „Das Konzept der Vorabverständigung kann auch bei der Lösung von Fragen zu Artikel 7 des OECD-Musterabkommens in Bezug auf Aufteilungsprobleme, Betriebsstätten und Tätigkeiten von Zweigniederlassungen nützlich sein.“

5. In den Leitlinien (vgl. Ziffer 4.140) werden die Vereinbarungen, die lediglich zwischen einem oder mehreren Steuerpflichtigen und einer

Steuerverwaltung geschlossen werden, als „unilaterale Vorabverständigungen" bezeichnet. Die Leitlinien raten zu bilateralen Vorabverständigungen und empfehlen in Ziffer 4.173: „Eine Vorabverständigung sollte soweit möglich auf bilateraler oder multilateraler Basis zwischen den zuständigen Behörden im Wege des Verständigungsverfahrens des einschlägigen Abkommens geschlossen werden." Eine bilaterale Vorabverständigung basiert auf einer einzigen Verständigungsvereinbarung zwischen den zuständigen Behörden von zwei Steuerverwaltungen im Rahmen des einschlägigen Abkommens. Eine multilaterale Vorabverständigung bezieht sich auf eine Situation, in der mehr als eine bilaterale Verständigungsvereinbarung vorliegt.

6. Eine APA bezieht sich zwar gewöhnlich auf grenzüberschreitende Geschäftsvorfälle, an denen mehr als ein Steuerpflichtiger bzw. Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit beteiligt ist, d. h. zwischen Mitgliedern eines multinationalen Konzerns, es ist jedoch auch möglich, dass eine Vorabverständigung nur für einen Steuerpflichtigen bzw. ein Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit gilt. Nehmen wir als Beispiel ein Unternehmen in Staat A, das über Zweigniederlassungen in den Staaten B, C und D Handelsgeschäfte tätigt. Um die Gewissheit zu haben, dass es nicht zu Doppelbesteuerung kommt, müssen sich die Staaten A, B, C und D einig über die Gewinne sein, die den einzelnen Staaten gemäß Artikel 7 des OECD-Musterabkommens in Bezug auf diese Handelstätigkeit jeweils zuzurechnen sind. Diese Gewissheit könnte durch die Aushandlung einer Reihe separater, aber übereinstimmender bilateraler Verständigungen, d. h. zwischen A und B, A und C sowie A und D, erlangt werden. Die Existenz mehrerer bilateraler Verständigungsvereinbarungen wirft eine Reihe besonderer Fragen auf, die in den Ziffern 21–27 von Abschnitt B dieses Anhangs näher erörtert werden.

7. Es ist wichtig, zwischen den verschiedenen Arten von Vorabverständigungen zu unterscheiden, und deshalb werden die bilateralen und multilateralen APA-Verfahren, die Hauptgegenstand dieses Anhangs sind, im Folgenden als „MAP-APA-Verfahren" bezeichnet. Jene APA, die nicht im Rahmen eines Verständigungsverfahrens getroffen werden, werden als „unilaterale Vorabverständigungen" bezeichnet. Der allgemeine Ausdruck „Vorabverständigung" bzw. „APA" wird verwendet, wenn das zu erörternde Merkmal für beide Arten von APA gilt. Es ist darauf hinzuweisen, dass eine bilaterale Vorabverständigung in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle im Rahmen des Verständigungsverfahrens eines Doppelbesteuerungsabkommens getroffen wird. In einigen Fällen allerdings, in denen eine bilaterale Vorabverständigung angestrebt wird und das Abkommen nicht angemessen oder nicht anwendbar ist, können die zuständigen Behörden einiger Staaten dennoch eine Vereinbarung schließen, indem sie auf die Durchführungsbefugnisse der Steuerverwaltungen zurückgreifen. Der Ausdruck „MAP-APA" sollte mit den erforderlichen Anpassungen so interpretiert werden, dass er diese außerordentlichen Vereinbarungen umfasst.

8. Der Schwerpunkt dieses Anhangs liegt darauf, Orientierungen zu geben, die es den Steuerverwaltungen ermöglichen, Streitigkeiten durch das Verständigungsverfahren beizulegen, und die so dazu beitragen, das Risiko möglicher Doppelbesteuerung zu beseitigen und den Steuerpflichtigen hinreichende Sicherheit hinsichtlich ihrer steuerlichen Behandlung zu verschaffen. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die gleichen Ziele auch durch andere Mechanismen erreicht werden können, die in diesem Anhang nicht erörtert werden.

A.3. Ziele des Vorabverständigungsverfahrens

9. In mehreren Staaten erwies sich die Beilegung von Verrechnungspreiskonflikten durch herkömmliche Prüfungsmethoden für die Steuerpflichtigen und Steuerbehörden oft als sehr schwierig und kostspielig, sowohl in Bezug auf den Zeit- als auch den Ressourcenaufwand. Bei diesen Methoden erfolgt die Überprüfung der Verrechnungspreise (und der Rahmenbedingungen) zwangsläufig erst einige Zeit nach der Bestimmung dieser Preise, und so kann es tatsächlich schwierig sein, ausreichende Informationen zu beschaffen, um zutreffend beurteilen zu können, ob die Preisbestimmung unter Bezugnahme auf fremdübliche Bedingungen erfolgte. Diese Schwierigkeiten waren einer der Gründe für die Entwicklung des Vorabverständigungsverfahrens, das in einigen Fällen als alternative Möglichkeit zur Lösung von Verrechnungspreisfragen dienen kann, um die oben beschriebenen Probleme zu vermeiden. Ein Vorabverständigungsverfahren zielt darauf ab, fundierte, zweckdienliche, von einem Geist der Zusammenarbeit geleitete Verhandlungen zu ermöglichen, Verrechnungspreisfragen zügig und vorausschauend zu lösen, die Ressourcen des Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung effizienter zu nutzen und dem Steuerpflichtigen ein gewisses Maß an Vorhersehbarkeit zu bieten.

10. Um erfolgreich zu sein, sollte das Verfahren spannungsfrei, effizient und praxisorientiert umgesetzt werden, wobei alle Beteiligten zusammenarbeiten müssen. Es soll die herkömmlichen administrativen, gerichtlichen und abkommensbezogenen Mechanismen zur Lösung von Verrechnungspreisproblemen nicht ersetzen, sondern ergänzen. Ein Vorabverständigungsverfahren dürfte dann am sinnvollsten sein, wenn die für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes gewählte Methode erhebliche Fragen der Zuverlässigkeit oder Genauigkeit aufwirft oder wenn die konkreten Umstände der behandelten Verrechnungspreisfragen ungewöhnlich komplex sind.

11. Eines der Hauptziele des MAP-APA-Verfahrens ist die Beseitigung potenzieller Doppelbesteuerung. Unilaterale Vorabverständigungen geben diesbezüglich Anlass zu erheblichen Bedenken, und deshalb „bevorzugen die meisten Staaten bilaterale oder multilaterale Vorabverständigungen“ (Ziffer 4.141). Es bedarf allerdings einer Art Bestätigung oder Vereinbarung zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung, damit die MAP-APA in allen

beteiligten Staaten wirksam werden kann. Die genaue Form einer solchen Bestätigung oder Vereinbarung hängt von den innerstaatlichen Verfahren der betreffenden Staaten ab (diese Frage wird in den Ziffern 65–66 dieses Anhangs näher erörtert). Eine solche Bestätigung oder Vereinbarung bietet auch einen Mechanismus, um sicherzustellen, dass der Steuerpflichtige die Bedingungen der MAP-APA, auf der diese Bestätigung oder Vereinbarung basiert, einhält.

12. Um die in diesem Abschnitt beschriebenen Ziele zu erreichen, muss das MAP-APA-Verfahren außerdem auf neutrale Weise durchgeführt werden. Die Neutralität des Verfahrens sollte insbesondere gewährleistet sein im Hinblick auf den Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen, den Staat, in dem das MAP-APA-Verfahren angeregt wurde, den Prüfungsstatus des Steuerpflichtigen und allgemein die Auswahl der Steuerpflichtigen, die einer Prüfung unterzogen werden. Die Hinweise in Ziffer 4.167 über eine mögliche Zweckentfremdung von im Vorabverständigungsverfahren erhaltenen Informationen in der Prüfungspraxis der Steuerverwaltungen sollten ebenfalls berücksichtigt werden. Die Hinweise in diesem Anhang sollen helfen, die in diesem Abschnitt beschriebenen Ziele zu erreichen.

B. Bedingungen für den Anspruch auf eine MAP-APA

B.1. Abkommensfragen

13. Die erste sich stellende Frage ist, ob eine Vorabverständigung möglich ist. Ob ein Steuerpflichtiger das Recht hat, eine unilaterale APA zu beantragen, hängt von konkreten innerstaatlichen Anforderungen der betreffenden Steuerverwaltung ab. MAP-APA unterliegen dem Verständigungsverfahren des geltenden Doppelbesteuerungsabkommens (Artikel 25 des OECD-Musterabkommens), und ihre Umsetzung liegt im Ermessen der betreffenden Steuerverwaltungen. In den Arbeiten zu Aktionspunkt 14 des BEPS-Aktionsplans zur Gewährleistung einer zügigen, effektiven und effizienten Beilegung abkommensbezogener Streitigkeiten wurde als nichtverbindliche optimale Verfahrensweise 4 empfohlen, dass die Staaten Programme für bilaterale Vorabverständigungsverfahren einrichten sollten, sobald sie dazu in der Lage sind, womit anerkannt wurde, dass Vorabverständigungen in beiden Abkommenspartnerstaaten ein höheres Maß an Sicherheit schaffen, die Wahrscheinlichkeit einer Doppelbesteuerung verringern und Verrechnungspreiskonflikten aktiv vorbeugen können. Diesbezüglich ist darauf hinzuweisen, dass die gemäß Punkt 2.2 des Mindeststandards von Aktionspunkt 14 erstellten landesspezifischen Kurzdarstellungen des Verständigungsverfahrens Informationen über bilaterale Vorabverständigungen enthalten.

14. In manchen Fällen wird der Steuerpflichtige nur eine unilaterale APA beantragen. Die Gründe, weshalb der Steuerpflichtige keine MAP-APA beantragt, sollten untersucht werden. Gemäß den Hinweisen in Ziffer 4.173, denen

zufolge eine APA soweit möglich auf bilateraler oder multilateraler Basis geschlossen werden sollte, sollten die Steuerverwaltungen den Steuerpflichtigen ermutigen, eine MAP-APA zu beantragen, wenn die Umstände dies rechtfertigen. Wenn sie der Auffassung sind, dass eine andere Steuerverwaltung einbezogen werden sollte, weigern sich manche Staaten möglicherweise, unilaterale Verhandlungen mit dem Steuerpflichtigen aufzunehmen, selbst wenn der Steuerpflichtige auf einem unilateralen Ansatz besteht.

15. Die Aushandlung einer MAP-APA erfordert die Zustimmung der betreffenden zuständigen Behörden. In einigen Fällen wird der Steuerpflichtige die Initiative ergreifen, indem er gleichzeitige Anträge bei den betroffenen zuständigen Behörden stellt. In anderen Fällen kann der Steuerpflichtige in einem Staat einen Antrag gemäß dem einschlägigen innerstaatlichen Verfahren stellen und diesen Staat bitten, den oder die anderen betroffenen Staaten zu kontaktieren, um festzustellen, ob ein MAP-APA-Verfahren möglich ist. Die zuständige Behörde in diesem Staat sollte den oder die betroffenen Abkommenspartner folglich benachrichtigen, sobald dies verwaltungstechnisch möglich ist, um festzustellen, ob sie an dem Verfahren teilnehmen wollen. Die andere Steuerverwaltung sollte diese Einladung so rasch wie möglich beantworten, wobei berücksichtigt werden sollte, dass sie ausreichend Zeit braucht, um zu beurteilen, ob ihre Teilnahme möglich bzw. durchführbar ist.

16. Artikel 25 verpflichtet die zuständigen Behörden jedoch nicht, auf Ersuchen des Steuerpflichtigen eine MAP-APA zu schließen. Die Bereitschaft, eine MAP-APA zu schließen, hängt von der vom betreffenden Staat verfolgten Politik und der Frage ab, wie er den Artikel zum Verständigungsverfahren in seinen bilateralen Abkommen interpretiert. Einige zuständige Behörden werden eine solche Vereinbarung nur in Fällen in Erwägung ziehen, in denen es erforderlich ist, „Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen", zu beseitigen. Die Tatsache, dass der Steuerpflichtige Gewissheit in Bezug auf seine steuerliche Behandlung erlangen will, ist deshalb allein nicht ausreichend, um das obige Kriterium zu erfüllen. Andere zuständige Behörden wenden weniger strenge Kriterien für den Abschluss einer MAP-APA an, weil sie der Auffassung sind, dass MAP-APA-Verfahren gefördert werden sollten. Darüber hinaus muss ein Steuerpflichtiger berechtigt sein, die Vorteile eines bestimmten Abkommens in Anspruch zu nehmen (z. B. weil er Gebietsansässiger eines der Vertragsstaaten ist) und alle anderen im Artikel über das Verständigungsverfahren aufgeführten Kriterien erfüllen.

B.2. Andere Faktoren

17. Die Tatsache, dass ein Steuerpflichtiger einer Prüfung unterzogen wird, sollte ihn nicht daran hindern, eine MAP-APA in Bezug auf künftige Geschäftsvorfälle zu beantragen. Die Prüfung und das Verständigungs-

verfahren sind separate Prozesse, die im Allgemeinen separat gelöst werden können. Eine Prüfung wird von der Steuerverwaltung während der Verhandlung über die MAP-APA normalerweise nicht ausgesetzt, es sei denn, alle Beteiligten kommen überein, dass die Prüfung ausgesetzt werden sollte, weil die Erzielung der MAP-APA den Abschluss der Prüfung unterstützen würde. Die künftig im Rahmen der MAP-APA anzuwendende vereinbarte Methode kann jedoch auch in die Behandlung der Geschäftsvorfälle, die Gegenstand einer Prüfung sind, einfließen, sofern die Gegebenheiten und Umstände der Geschäftsvorfälle, die Gegenstand der Prüfung sind, mit denjenigen der künftigen Geschäftsvorfälle vergleichbar sind. Diese Frage wird in Ziffer 69 weiter unten näher erörtert.

18. Der Abschluss einer MAP-APA setzt die uneingeschränkte Zusammenarbeit des Steuerpflichtigen voraus. Der Steuerpflichtige und seine verbundenen Unternehmen sollten: *a)* umfassend mit der Steuerverwaltung zusammenarbeiten, um diese bei der Evaluierung ihres Vorschlags zu unterstützen, und *b)* auf Ersuchen alle für diese Evaluierung erforderlichen zusätzlichen Informationen bereitstellen, beispielsweise Einzelheiten zu den Geschäftsvorfällen, für die die Verrechnungspreise bestimmt werden müssen, zu ihren Geschäftsvereinbarungen, Prognosen und Geschäftsplänen sowie zu ihren Finanzergebnissen. Es ist wünschenswert, sich vor Beginn des MAP-APA-Verfahrens zu vergewissern, dass der Steuerpflichtige dies zusichert.

19. In einigen Fällen kann der Spielraum einer oder beider zuständigen Behörden im Hinblick auf den Abschluss einer MAP-APA begrenzt sein, beispielsweise wenn eine rechtlich verbindliche Entscheidung in Bezug auf Fragen vorliegt, die Gegenstand der APA-Vorschläge sind. Da das MAP-APA-Verfahren per definitionem auf Konsens beruht, liegt es unter solchen Umständen im Ermessen der betroffenen zuständigen Behörden (vorbehaltlich der innerstaatlichen Rechtsvorschriften und der Politik der betreffenden Staaten) zu entscheiden, ob sie Gespräche im Hinblick auf eine MAP-APA aufnehmen. Eine zuständige Behörde kann es beispielsweise ablehnen, Gespräche aufzunehmen, wenn sie feststellt, dass eine solche Begrenzung des Spielraums der anderen zuständigen Behörde die Wahrscheinlichkeit einer Verständigung in unvertretbarem Maße reduziert. In vielen Fällen dürften Gespräche über eine MAP-APA jedoch als wünschenswert erachtet werden, selbst wenn der Freiraum einer oder beider zuständigen Behörden eingeschränkt ist. Es obliegt den zuständigen Behörden, dies im Einzelfall zu entscheiden.

20. Überaus wichtig bei der Entscheidung über die Zweckmäßigkeit einer MAP-APA ist die Frage, wie groß der Vorteil ist, der sich ergibt, wenn eine Methode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung im Voraus vereinbart wird. Diese Frage erfordert ein gutes Urteilsvermögen, wobei ein Kompromiss zwischen dem Ziel eines effizienten Einsatzes begrenzter – finanzieller und personeller – Ressourcen und dem der Verringerung der Wahrscheinlichkeit

einer Doppelbesteuerung gefunden werden muss. Die Steuerverwaltungen sollten sich mit folgenden Punkten auseinandersetzen:

a) Stehen die Methode und die anderen Bedingungen des Vorschlags mit den Leitlinien im Einklang? Wenn dies nicht der Fall ist, sollte der Steuerpflichtige dazu bewegt werden, den Vorschlag entsprechend zu überarbeiten, um die Chancen zur Erzielung einer Verständigung zu erhöhen. Ziffer 17 des Vorworts zufolge sollen die Leitlinien „in erster Linie auch für die Lösung von Verrechnungspreisfällen in Verständigungsverfahren [...] maßgeblich sein".

b) Ist es der Fall, dass „Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen", das Risiko der Doppelbesteuerung wahrscheinlich deutlich erhöhen und folglich den Einsatz von Ressourcen rechtfertigen, um etwaige Probleme zu lösen, bevor die vorgeschlagenen Geschäftsvorfälle stattfinden?

c) Sind die Geschäftsvorfälle, auf die sich der Vorschlag bezieht, von dauerhafter Natur und liegt noch ein erheblicher Teil der Umsetzung des betreffenden Projekts in der Zukunft?

d) Werden die fraglichen Geschäftsvorfälle ernsthaft ins Auge gefasst und nicht nur theoretisch erörtert? Das Verfahren sollte nicht genutzt werden, um festzustellen, welche Ansichten die Steuerverwaltung in einer allgemeinen Grundsatzfrage vertritt – dafür gibt es in vielen Staaten andere bewährte Methoden.

e) Läuft bereits eine Verrechnungspreisprüfung in Bezug auf frühere Jahre, in denen das Sachverhaltsmuster im Wesentlichen ähnlich war? Falls dies der Fall ist, kann die Prüfung durch den Abschluss einer MAP-APA beschleunigt werden, deren Bedingungen dann angewandt werden könnten, um die Prüfung sowie gegebenenfalls die Lösung noch offener Verständigungsfragen in Bezug auf frühere Jahre zu unterstützen bzw. abzuschließen.

B.3. Multilaterale MAP-APA-Verfahren

21. Das Streben nach Gewissheit hat dazu geführt, dass Steuerpflichtige zunehmend an multilateralen MAP-APA-Verfahren in Bezug auf ihre globale Geschäftstätigkeit interessiert sind. Der Steuerpflichtige wendet sich mit einem Gesamtvorschlag an jeden betroffenen Staat und weist darauf hin, dass es wünschenswert wäre, die Verhandlungen unter Einbeziehung aller betroffenen Staaten auf multilateraler Basis und nicht separat mit jeder einzelnen Steuerverwaltung zu führen. Es ist zu beachten, dass es keine multilaterale Methode zur Umsetzung einer erzielten Vereinbarung gibt und

die einzige Möglichkeit darin besteht, eine Reihe von separaten bilateralen MAP-APA zu schließen. Ein erfolgreicher Abschluss in solcher Weise geführter Verhandlungen über eine Reihe bilateraler MAP-APA verschafft dem multinationalen Konzern eine größere Sicherheit und ist mit niedrigeren Kosten verbunden als getrennt voneinander durchgeführte bilaterale MAP-APA-Verfahren.

22. Multilaterale MAP-APA-Verfahren bringen zwar, wie oben beschrieben, potenzielle Vorteile mit sich, werfen jedoch auch einige Fragen auf. Erstens ist es wahrscheinlich nicht zielführend, eine einzige Verrechnungspreismethode auf den breiten Fächer verschiedener Gegebenheiten und Umstände, Geschäftsvorfälle und Staaten anzuwenden, die Gegenstand eines multilateralen MAP-APA-Verfahrens sein können, es sei denn, die Methode kann sachgerecht angepasst werden, um die besonderen Gegebenheiten und Umstände jedes Staats zu berücksichtigen. Alle beteiligten Staaten müssen deshalb dafür Sorge tragen, dass die Methode – auch nach einer solchen Anpassung – eine korrekte Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes unter den in ihrem Staat bestehenden Bedingungen gewährleistet.

23. Zweitens entstehen Probleme, weil in einem multilateralen MAP-APA-Verfahren mehrere zuständige Behörden an einem Prozess beteiligt sind, der effektiv für ein bilaterales Verfahren konzipiert wurde. Eine sich daraus ergebene Frage ist, inwieweit es erforderlich ist, dass zwischen allen betroffenen Staaten Informationen ausgetauscht werden. Dies könnte in Fällen problematisch sein, in denen zwischen zwei oder mehreren betroffenen Abkommenspartnern keine Transaktionsströme oder beide bzw. alle Seiten betreffende Geschäftsvorfälle vorliegen, sodass es unsicher ist, ob die Informationen für die konkrete bilaterale MAP-APA, die Gegenstand der Gespräche ist, relevant sind. In Fällen, in denen verschiedene Teile des multinationalen Konzerns ähnliche Geschäftsvorfälle tätigen oder in denen der untersuchte Bereich mit integrierten Handelstätigkeiten in Zusammenhang steht, können dagegen Informationen über die Transaktionsströme zwischen anderen Beteiligten erforderlich sein, um die Ströme, die Gegenstand der jeweiligen bilateralen MAP-APA sind, verstehen und evaluieren zu können. Ein weiteres Problem besteht darin, dass es schwierig sein kann, vor ihrer Beschaffung zu beurteilen, ob derartige Informationen tatsächlich relevant sind.

24. Des Weiteren kann es, selbst wenn die Informationen für die konkrete bilaterale MAP-APA relevant sind, immer noch potenzielle Vertraulichkeitsprobleme geben, die den Austausch dieser Informationen verhindern, sei es gemäß den Bedingungen des oder der im einschlägigen Abkommen aufgeführten Artikel zum Informationsaustausch oder gemäß den innerstaatlichen Rechtsvorschriften einer der beteiligten Steuerverwaltungen. Angesichts des breiten Fächers möglicher Situationen, die in multilateralen MAP-APA-

Verfahren zu beobachten sein können, kann keine allgemeine Lösung für diese Probleme vorgegeben werden. Stattdessen müssen diese Fragen im Einzelnen in jedem der separaten bilateralen MAP-APA-Verfahren behandelt werden.

25. In Fällen, in denen sich Informationen über Transaktionsströme zwischen anderen Beteiligten als relevant erweisen, können einige Probleme in Bezug auf den Informationsaustausch möglicherweise überwunden werden, indem dem Steuerpflichtigen die Verantwortung übertragen wird, alle betroffenen Steuerverwaltungen zu informieren, anstatt auf die Abkommensbestimmungen über den Informationsaustausch zurückzugreifen (wobei allerdings noch Verfahren erforderlich wären, um zu überprüfen, ob alle Steuerverwaltungen tatsächlich die gleichen Informationen erhalten). Darüber hinaus kann es sein, dass die in den einschlägigen Abkommen enthaltenen Artikel zum Verständigungsverfahren in einigen Fällen keine geeignete Basis für eine solche multilaterale Prüfung und Erörterung darstellen, wenngleich der Artikel zum Verständigungsverfahren des OECD-Musterabkommens darauf abzielt, die Beseitigung von Doppelbesteuerung unter sehr vielfältigen Umständen zu erleichtern und deshalb, falls anwendbar, in den meisten Situationen eine angemessene Rechtsgrundlage zu bieten scheint.

26. Wie in Abschnitt A erörtert, lässt sich zusammenfassend feststellen, dass der Wunsch des Steuerpflichtigen nach Gewissheit allein nicht ausreicht, um eine Steuerverwaltung zu zwingen, eine MAP-APA einzugehen, wenn dies möglicherweise nicht angemessen ist. Eine Einladung zur Teilnahme an einem multilateralen MAP-APA-Verfahren wird deshalb im Einklang mit den Kriterien geprüft, anhand derer üblicherweise bestimmt wird, ob ein bilaterales MAP-APA-Verfahren durchgeführt werden kann, und jede vorgeschlagene bilaterale APA wird ebenfalls separat geprüft. Dann wird entschieden, ob es für den Abschluss der Verhandlungen über die bilateralen MAP-APA, zu deren Durchführung sich die Verwaltung entschlossen hat, von Vorteil ist, an multilateralen Verhandlungen teilzunehmen. Diese Evaluierung erfolgt auf Einzelfallbasis.

27. Die Entwicklung multilateraler MAP-APA-Verfahren befindet sich in einem relativ frühen Stadium, außer vielleicht im Bereich des Global Trading. Wenn das Global Trading auf vollständig integrierter Basis erfolgt (d. h., wenn die Handelstätigkeit und das Risikomanagement in Bezug auf ein Portfolio von Finanzprodukten an mehreren unterschiedlichen Standorten, gewöhnlich wenigstens drei, durchgeführt werden), sind multilaterale Vorabverständigungsverfahren und nicht etwa bilaterale inzwischen die Norm[1]. Es ist vorgesehen, die weiteren Entwicklungen im Bereich der multilateralen MAP-APA-Verfahren genau zu beobachten.

1. Wegen weiterer Einzelheiten vgl. OECD (1998), *The Taxation of Global Trading of Financial Instruments*, OECD, Paris.

C. Beantragung einer MAP-APA

C.1. Einleitung

28. Ein MAP-APA-Verfahren betrifft zwar von Natur aus eine Vereinbarung zwischen Steuerverwaltungen, sein Erfolg setzt jedoch eine erhebliche Mitwirkung des oder der Steuerpflichtigen voraus. Dieser Abschnitt befasst sich mit den ersten Etappen dieses Prozesses, nämlich der Beantragung einer MAP-APA, die normalerweise von dem oder den Steuerpflichtigen ausgeht. (Anmerkung: Einige Steuerverwaltungen sind der Auffassung, dass sie die Initiative ergreifen und die Steuerpflichtigen aktiv dazu ermutigen sollten, in geeigneten Fällen solche Anträge zu stellen, z. B. im Anschluss an eine Betriebsprüfung oder eine Risikoabschätzung.) Sobald entschieden wurde, dass ein MAP-APA-Verfahren in der Tat angemessen ist, liegt die Hauptverantwortung dafür, dass den beteiligten Steuerverwaltungen ausreichend Informationen zur Verfügung stehen, um Verhandlungen im Rahmen eines Verständigungsverfahrens führen zu können, zwangsläufig bei dem oder den Steuerpflichtigen. Der Steuerpflichtige sollte der betreffenden Steuerverwaltung deshalb einen detaillierten Vorschlag zur Prüfung vorlegen und sich bereithalten, auf Ersuchen der Steuerverwaltung weitere Informationen vorzulegen.

C.2. Vorgespräche

29. Viele innerstaatliche Verfahren zur Herbeiführung einer unilateralen Vorabverständigung sehen die Möglichkeit vor, vor der Einreichung eines formalen Antrags ein oder mehrere vorbereitende Treffen zu veranstalten. Die Durchführung eines oder mehrerer solcher Treffen bietet dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, die Angemessenheit einer Vorabverständigung, Art und Umfang der möglicherweise erforderlichen Informationen sowie das Ausmaß etwaiger für den Abschluss einer erfolgreichen Vorabverständigung erforderlichen Analysen mit der Steuerverwaltung zu erörtern. (Dabei kann es beispielsweise um den Umfang einer Funktionsanalyse von Tochtergesellschaften, die Ermittlung, Auswahl und Anpassung von Vergleichswerten sowie die Frage der Notwendigkeit und des Umfangs von Markt- und Branchenanalysen sowie geografischen Analysen gehen.) Der Prozess bietet dem Steuerpflichtigen außerdem die Möglichkeit, etwaige Bedenken im Hinblick auf die Offenlegung und Vertraulichkeit von Daten, die Laufzeit der APA und ähnliche Fragen zu erörtern. Die Erfahrung hat im Allgemeinen gezeigt, dass die Möglichkeit, solche Vorgespräche zu führen, die Bearbeitung eines anschließenden formalen MAP-APA-Vorschlags beschleunigt.

30. Im Kontext eines MAP-APA-Verfahrens kann es auch hilfreich sein, wenn die betreffenden zuständigen Behörden die Möglichkeit haben, Vorgespräche mit dem oder den Steuerpflichtigen zu führen. Zusätzlich zu

den oben aufgeführten Fragen könnten die Diskussionen nützlich sein, um herauszufinden, ob ein MAP-APA-Verfahren unter den jeweiligen Umständen angemessen ist, beispielsweise ob genügend „Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen", gegeben sind.

31. Das vorbereitende Treffen kann auch dabei helfen, die Erwartungen und Ziele des oder der Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung zu klären. Es bietet außerdem eine Möglichkeit, den Verfahrensablauf und die Politik der Steuerverwaltung in Bezug auf MAP-APA zu erklären und Verfahren zu erläutern, um der geschlossenen Vereinbarung nach innerstaatlichem Recht Wirksamkeit zu geben. Gleichzeitig kann die Steuerverwaltung Hinweise zum Inhalt des Vorschlags und zum zeitlichen Rahmen für die Evaluierung und den Abschluss der Verständigungsvereinbarung geben. Die Steuerverwaltungen sollten im Einklang mit den Empfehlungen für andere Arten von Verständigungsverfahren unter den Ziffern 4.62–4.63 allgemeine Hinweise zum MAP-APA-Verfahren veröffentlichen.

32. Der Prozess der vorbereitenden Treffen kann je nach den innerstaatlichen Gepflogenheiten und Praktiken anonym oder unter Angabe von Namen durchgeführt werden. Falls die Gespräche auf anonymer Basis durchgeführt werden, sind jedoch ausreichende Informationen über die Geschäftstätigkeiten erforderlich, damit die Gespräche einen Sinn haben. Die Form der Treffen sollte zwischen den Beteiligten vereinbart werden, wobei das Spektrum der Möglichkeiten von einem informellen Gespräch bis hin zu einer formellen Präsentation reichen kann. Es liegt normalerweise im Interesse des Steuerpflichtigen, der Steuerverwaltung ein Memorandum vorzulegen, in dem die zur Diskussion stehenden Themen dargelegt werden. Es kann sein, dass mehrere vorbereitende Treffen erforderlich sind, bevor es möglich ist, eine informelle Diskussion über die Angemessenheit eines MAP-APA-Antrags, den wahrscheinlichen Anwendungsbereich der angestrebten Vereinbarung, die Eignung einer Methode oder die Art und den Umfang der vom Steuerpflichtigen vorzulegenden Informationen zu führen.

33. Es kann sinnvoll sein, dass sich die zuständigen Behörden zusätzlich zu den informellen Gesprächen mit ihrem oder ihren Steuerpflichtigen frühzeitig miteinander darüber austauschen, ob sie ein MAP-APA-Verfahren für angemessen halten. Dies könnte unnötige Arbeit vermeiden, wenn die Teilnahme einer der zuständigen Behörden unwahrscheinlich ist. Diese Gespräche können informeller Art sein und erfordern nicht zwangsläufig ein formelles persönliches Treffen. Möglicherweise bietet sich auch im Rahmen regelmäßiger Treffen und Verhandlungen der zuständigen Behörden die Gelegenheit, solche Gespräche zu führen.

C.3. MAP-APA-Vorschläge

C.3.1. Einleitung

34. Wenn der Steuerpflichtige eine MAP-APA beantragen möchte, muss er der betreffenden Steuerverwaltung im Einklang mit etwaigen innerstaatlichen verfahrensrechtlichen Vorschriften, z. B. der Auflage, den Antrag bei einer bestimmten Stelle der innerstaatlichen Steuerverwaltung einzureichen, einen detaillierten Vorschlag unterbreiten. Im Fall einer MAP-APA hat der Vorschlag des Steuerpflichtigen den Zweck, den betreffenden zuständigen Behörden alle Informationen zu liefern, die erforderlich sind, um den Vorschlag zu evaluieren und Gespräche im Rahmen des Verständigungsverfahrens aufzunehmen. Die Staaten haben mehrere Möglichkeiten, um sicherzustellen, dass die zuständigen Behörden die erforderlichen Informationen erhalten. Eine Möglichkeit besteht darin, dem Steuerpflichtigen zu gestatten, der zuständigen Behörde den Vorschlag direkt zu unterbreiten. Eine andere Möglichkeit, dieses Ziel zu erreichen, wäre, dass der Steuerpflichtige den anderen beteiligten Staaten eine Kopie des APA-Vorschlags zukommen lässt, den er in seinem Staat eingereicht hat. Im Idealfall werden die genaue Form und der genaue Inhalt des Vorschlags in vorbereitenden Treffen festgelegt.

C.3.2. Üblicherweise in einem MAP-APA-Verfahren behandelte Fragen

35. Der Anwendungsbereich der MAP-APA hängt von den Wünschen der beteiligten Staaten und des Steuerpflichtigen ab. Die MAP-APA kann angewendet werden, um Probleme zu lösen, die unter die Artikel 7 und 9 des OECD-Musterabkommens fallen, und darüber entscheiden, wie sich die erzielten Gewinne auf die betroffenen Steuerhoheitsgebiete verteilen.

36. Die MAP-APA kann sich auf alle Verrechnungspreisfragen eines Steuerpflichtigen (oder der Unternehmen eines multinationalen Konzerns) erstrecken oder einen begrenzteren Anwendungsbereich haben, beispielsweise auf einen bestimmten Geschäftsvorfall, auf eine Kategorie von Geschäftsvorfällen, auf bestimmte Produktlinien oder nur auf einige Unternehmen eines multinationalen Konzerns. Einige Staaten erkennen zwar an, dass das Verfahren eine gewisse Flexibilität erfordert, haben jedoch Bedenken im Hinblick auf die Angemessenheit von Vorabverständigungen, die sich auf spezifische Fragen konzentrieren. Es kann schwierig sein, manche Fragen isoliert zu betrachten, beispielsweise wenn die unter den Vorschlag fallenden Geschäftsvorfälle eng mit Geschäftsvorfällen verflochten sind, die nicht unter den Vorschlag fallen, oder wenn die Notwendigkeit besteht, Verrechnungspreisfragen in einem breiteren Kontext zu analysieren, weil Vorteilsausgleichsvereinbarungen im Spiel sind (vgl. Ziffer 3.13–3.17).

37. Eine MAP-APA kann sich auch mit anderen Fragen als der Verrechnungspreismethode befassen, sofern diese anderen Fragen so eindeutig mit den zugrunde liegenden Verrechnungspreisfragen zusammenhängen, dass sich der Versuch lohnt, sie im Voraus zu lösen, und sofern sie unter den Artikel zum Verständigungsverfahren des einschlägigen Abkommens fallen. Dies muss von den betroffenen Parteien im Einzelfall entschieden werden.

C.3.3. Inhalt eines MAP-APA-Vorschlags

38. Der Inhalt des Vorschlags und der Umfang der erforderlichen Begleitinformation und -dokumentation hängen von den Gegebenheiten und Umständen jedes Einzelfalls und den Anforderungen der einzelnen teilnehmenden Steuerverwaltungen ab. Es lässt sich deshalb nicht genau auflisten oder definieren, welche Informationen vorgelegt werden sollten. Als Leitprinzip sollte jedoch gelten, dass die Informationen und Aufzeichnungen vorgelegt werden sollten, die erforderlich sind, um die für die vorgeschlagene Methode relevanten Sachverhalte zu erklären und nachzuweisen, dass die Methode im Einklang mit dem entsprechenden Artikel des einschlägigen Abkommens angewendet wird. Der Vorschlag sollte deshalb mit den allgemeinen Hinweisen im Kommentar des OECD-Musterabkommens zu den entsprechenden Artikeln im Einklang stehen und in Fällen, die Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen betreffen, den Leitlinien zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf der Grundlage von Artikel 9 gerecht werden.

39. Was die beizufügende Begleitinformation und -dokumentation anbelangt, so sollten die Hinweise in Kapitel IV (Ziffer 4.165–4.168) und Kapitel V zu den Dokumentationsanforderungen berücksichtigt werden. Wegen des zukunftsgerichteten Charakters der angestrebten Vereinbarung müssen jedoch möglicherweise andere Arten von Informationen bereitgestellt werden als in Verständigungsfällen, die sich nur auf bereits getätigte Geschäftsvorfälle beziehen. Als allgemeine Regel können die folgenden Informationen für MAP-APA-Verfahren relevant sein, es ist jedoch zu betonen, dass die nachstehende Liste weder erschöpfend noch verbindlich sein soll:

a) Geschäftsvorfälle, Produkte, Unternehmen und Vereinbarungen, auf die sich der Vorschlag bezieht; (einschließlich gegebenenfalls einer kurzen Erklärung, weshalb nicht alle Geschäftsvorfälle, Produkte, Unternehmen und Vereinbarungen des oder der am Antrag beteiligten Steuerpflichtigen aufgenommen wurden)

b) an diesen Geschäftsvorfällen oder Vereinbarungen beteiligte Unternehmen und Betriebsstätten

c) der bzw. die anderen Staaten, um deren Mitwirkung ersucht wurde

d) Informationen in Bezug auf die weltweite Organisationsstruktur, die Geschichte, die Jahresabschlüsse, die Produkte sowie die Funktionen und (materiellen und immateriellen) Vermögenswerte der beteiligten verbundenen Unternehmen

e) Beschreibung der vorgeschlagenen Verrechnungspreismethode und nähere Informationen und Analysen zur Begründung dieser Methode, z. B. Ermittlung vergleichbarer Preise oder Margen, Bandbreite der erwarteten Ergebnisse usw.

f) dem Vorschlag zugrunde liegende Annahmen und Erörterung des Effekts von Veränderungen dieser Annahmen oder von sonstigen Ereignissen, beispielsweise unerwarteten Ergebnissen, die die Gültigkeit des Vorschlags beeinträchtigen könnten

g) zu berücksichtigende Rechnungsperioden oder Veranlagungszeiträume

h) allgemeine Beschreibung der Marktbedingungen (z. B. Branchentrends und Wettbewerbsumfeld)

i) Erörterung etwaiger zusätzlicher durch die vorgeschlagene Methode aufgeworfener relevanter Steuerfragen

j) Erörterung und Nachweis der Befolgung der einschlägigen innerstaatlichen Rechtsvorschriften, Abkommensbestimmungen und OECD-Leitlinien in Bezug auf den Vorschlag

k) weitere Informationen, die Auswirkungen auf die gegenwärtige oder vorgeschlagene Verrechnungspreismethode haben können, und die zugrunde liegenden Daten für alle beteiligten Parteien

Der verbleibende Teil dieses Abschnitts beschäftigt sich eingehender mit einigen der wichtigsten in der vorstehenden Liste aufgeführten Fragen.

C.3.4. Vergleichbare Preisinformationen

40. Der Steuerpflichtige sollte die Frage der Verfügbarkeit und der Nutzung vergleichbarer Preisinformationen erörtern. Dies umfasst eine Beschreibung, wie die Suche nach Vergleichswerten durchgeführt wurde (einschließlich der verwendeten Suchkriterien), welche Daten in Bezug auf Fremdgeschäftsvorfälle beschafft wurden und wie diese Daten als Vergleichsdaten akzeptiert oder abgelehnt wurden. Der Steuerpflichtige sollte außerdem eine Darstellung vergleichbarer Geschäftsvorfälle einschließlich der entsprechenden Anpassungen, mit denen etwaigen wesentlichen Unterschieden zwischen den konzerninternen Geschäftsvorfällen und den Fremdgeschäftsvorfällen Rechnung getragen wird, vorlegen. In Fällen, in denen keine Vergleichswerte ermittelt werden können, sollte der

Steuerpflichtige unter Bezugnahme auf relevante Markt- und Finanzdaten (einschließlich der internen Daten des Steuerpflichtigen) nachweisen, wieso die gewählte Methode dem Fremdvergleichsgrundsatz gerecht wird.

C.3.5. Methode

41. Der MAP-APA-Vorschlag sollte eine vollständige Beschreibung der gewählten Methode enthalten. In Fällen, die verbundene Unternehmen betreffen, sollte die gewählte Methode außerdem den Leitlinien zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes von Artikel 9 des OECD-Musterabkommens gerecht werden. Unter Ziffer 2.11 heißt es: „Darüber hinaus sollte jede Methode zulässig sein, deren Anwendung sowohl für die an dem bzw. den betreffenden Geschäftsvorfällen beteiligten Unternehmen des multinationalen Konzerns als auch für die Steuerverwaltungen der Staaten dieser Unternehmen akzeptabel ist." Wegen der Möglichkeit einer Vorabverständigung über die zu verwendende Methode ist dieser Hinweis zur Nutzung von Verrechnungspreismethoden im Kontext eines MAP-APA-Verfahrens besonders relevant. Die Anwendung der Methode sollte sich auf Daten stützten, die während der Laufzeit der MAP-APA beschafft und aktualisiert werden können, ohne dass dies für den Steuerpflichtigen eine zu große Belastung darstellen würde, und die von den Steuerverwaltungen effektiv überprüft und bestätigt werden können.

42. Der Steuerpflichtige sollte soweit möglich eine Analyse vorlegen, aus der hervorgeht, wie sich die Anwendung der gewählten Methode(n) während der vorgeschlagenen Laufzeit der Vereinbarung auswirkt. Eine solche Analyse stützt sich notwendigerweise auf prognostizierte Ergebnisse, weshalb Informationen über die Annahmen, auf denen die Prognosen basieren, notwendig sind. Es kann auch hilfreich sein darzulegen, wie sich die Anwendung der APA-Methode oder -Methoden auf die unmittelbar vor der APA-Periode liegenden Perioden auswirkt. Der Nutzen dieser Analyse hängt, selbst wenn sie nur der Veranschaulichung dient, davon ab, dass die Gegebenheiten und Umstände der betreffenden Geschäftsvorfälle mit denen vergleichbar sind, die für die künftigen Geschäftsvorfälle gelten, auf die sich der Vorschlag bezieht.

C.3.6. Gültigkeitsbedingungen

43. Beim Abschluss einer MAP-APA in Bezug auf fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise für konzerninterne Geschäftsvorfälle, die noch nicht stattgefunden haben, ist es notwendig, bestimmte Annahmen zu den betrieblichen und wirtschaftlichen Bedingungen zu treffen, die sich auf diese Geschäftsvorfälle auswirken werden, wenn sie stattfinden. Der Steuerpflichtige sollte im Vorschlag die Annahmen beschreiben, unter denen es mit der Methode möglich sein wird, den fremdüblichen Preis künftiger Geschäftsvorfälle zu ermitteln. Er sollte darüber hinaus

erklären, wie mit der gewählten Methode zufriedenstellend auf mögliche Veränderungen dieser Annahmen reagiert werden kann. Die Annahmen gelten als „Gültigkeitsbedingungen" (*critical assumptions)*, wenn die tatsächlichen Gegebenheiten im Zeitpunkt der Durchführung der Geschäftsvorfälle so stark von den angenommenen Bedingungen abweichen könnten, dass es nicht mehr sicher ist, ob der fremdübliche Preis mit der Methode zuverlässig ermittelt werden kann. Ein Beispiel könnte eine grundlegende Veränderung der Marktbedingungen infolge neuer Technologien, staatlicher Auflagen oder eines starken Verlusts an Akzeptanz beim Verbraucher sein. In einem solchen Fall kann die Abweichung bedeuten, dass die Vereinbarung korrigiert oder aufgehoben werden muss.

44. Um die Zuverlässigkeit der MAP-APA-Methode zu erhöhen, sollten die Steuerpflichtigen und Steuerverwaltungen versuchen, Gültigkeitsbedingungen zu ermitteln, die soweit möglich auf beobachtbaren, zuverlässigen und unabhängigen Daten basieren. Solche Annahmen sind nicht auf Aspekte begrenzt, die im Einflussbereich des Steuerpflichtigen liegen. Die Gültigkeitsbedingungen müssen auf die spezifischen Umstände des Steuerpflichtigen, das konkrete Geschäftsumfeld, die Methode und die Art der erfassten Geschäftsvorfälle zugeschnitten sein. Sie sollten nicht so eng gefasst sein, dass die durch die Vereinbarung geschaffene Gewissheit infrage gestellt wäre, sondern eine so starke Veränderung der zugrunde liegenden Sachverhalte gestatten, wie dies für die an der Vereinbarung beteiligten Parteien vertretbar ist. Im Allgemeinen können die Gültigkeitsbedingungen indessen folgende – nur als Beispiel aufgeführte – Arten von Annahmen umfassen:

a) Annahmen über die einschlägigen innerstaatlichen steuerrechtlichen Vorschriften und Abkommensbestimmungen

b) Annahmen über Zölle, Abgaben, Einfuhrbeschränkungen und staatliche Auflagen

c) Annahmen über das wirtschaftliche Umfeld, den Marktanteil, die Marktbedingungen, den Endverkaufspreis und das Absatzvolumen

d) Annahmen über die Art der Funktionen und Risiken der an den Geschäftsvorfällen beteiligten Unternehmen

e) Annahmen über Wechselkurse, Zinssätze, Kredit-Rating und Kapitalstruktur

f) Annahmen über die Geschäftsführung oder die Rechnungslegung und die Klassifizierung von Einkünften und Aufwendungen

g) Annahmen über die Unternehmen, die in den einzelnen Staaten tätig sein werden, und die Form ihrer Geschäftstätigkeit

45. Es kann auch hilfreich sein, für einige Annahmen im Voraus Parameter in Bezug auf ein vertretbares Maß der Abweichung festzulegen, um die notwendige Flexibilität zu gewährleisten. Entsprechende Parameter müssen einzeln für jede MAP-APA festgelegt werden und sind Teil der Verhandlungen zwischen den zuständigen Behörden. Eine Gültigkeitsbedingung gilt nur dann als nicht erfüllt, wenn die Abweichung von der Prognose den Parameter überschreitet, in welchem Fall Maßnahmen erwogen werden müssen. Die zu ergreifenden Maßnahmen können auch von der Art der Annahme und dem Umfang der Abweichung abhängen.

46. Wenn bekannt ist, dass die Zuverlässigkeit der vorgeschlagenen Verrechnungspreismethode anfällig gegenüber Wechselkursschwankungen ist, dürfte es sinnvoll sein, die Methode so auszugestalten, dass sie mit einem gewissen Grad an erwarteter Schwankung vereinbar ist, vielleicht indem Preisanpassungen vorgesehen werden, um Wechselkursbewegungen Rechnung zu tragen. Außerdem könnte im Voraus vereinbart werden, dass Bewegungen in die eine oder andere Richtung um bis zu X % keine Maßnahmen erfordern, dass Bewegungen um mehr als X %, aber weniger als Y % eine vorausschauende Überprüfung der Methode auslösen, um sicherzustellen, dass diese weiterhin angemessen ist, während eine Bewegung um mehr als Y % bedeutet, dass eine Gültigkeitsbedingung nicht mehr erfüllt ist, was eine vorausschauende Neuverhandlung der MAP-APA erforderlich macht. Entsprechende Parameter müssen einzeln für jede MAP-APA festgelegt werden und sind Teil der Verhandlungen zwischen den zuständigen Behörden.

C.3.7. Unerwartete Ergebnisse

47. Wenn die bei der Anwendung der in der MAP-APA vereinbarten Verrechnungspreismethode erzielten Ergebnisse die Erwartungen eines der Beteiligten nicht erfüllen, kann ein Problem entstehen, weil dieser Beteiligte infrage stellen kann, ob die Gültigkeitsbedingungen und die Methode, die sie stützen, noch zutreffen. Die Lösung derartiger Fragen kann sehr zeit- und arbeitsaufwendig sein und damit einem der Ziele des gesamten Prozesses zuwiderlaufen. Eine mögliche Lösung dieses Problems besteht darin, den Vorschlag so flexibel zu gestalten, dass er mit wahrscheinlichen Veränderungen der Gegebenheiten und Umstände vereinbar ist, damit mit geringerer Wahrscheinlichkeit unerwartete Ergebnisse eintreten und folglich das Risiko verringert wird, dass die auf dem Vorschlag basierende MAP-APA neu verhandelt werden muss. Der Vorschlag muss natürlich immer noch mit dem Fremdvergleichsgrundsatz im Einklang stehen.

48. Eine Möglichkeit, das oben genannte Ziel zu erreichen, besteht darin, eine Methode zu konzipieren, die wahrscheinliche Veränderungen der Gegebenheiten und Umstände angemessen berücksichtigt; so kann beispielsweise von Anfang an eine gewisse Abweichung zwischen dem prognostizier-

ten und dem tatsächlichen Absatzvolumen in die Preisbestimmungsmethode einbezogen werden, indem Klauseln über künftige Preisanpassungen aufgenommen werden oder indem zugelassen wird, dass die Preise mit dem Volumen schwanken. Die zulässige Abweichung sollte unter Bezugnahme auf das festgelegt werden, was unabhängige Unternehmen akzeptiert hätten.

49. Eine weitere Möglichkeit, das Ziel einer höheren Sicherheit zu erreichen, besteht darin, eine annehmbare Bandbreite von Ergebnissen zu vereinbaren, die sich aus der Anwendung der MAP-APA-Methode ergeben können. Um dem Fremdvergleichsgrundsatz Genüge zu tun, sollten sich alle betroffenen Parteien – gestützt auf das, was unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen vereinbart hätten – im Voraus auf diese Bandbreite einigen, um eine rückwirkende Beurteilung aufgrund nachträglicher Erkenntnisse zu vermeiden (vgl. Ziffern 3.55–3.66 wegen einer Erörterung des Bandbreitenkonzepts). So könnte eine bestimmte Größe eines Postens wie Lizenzgebühren beispielsweise akzeptiert werden, solange sie innerhalb einer bestimmten Bandbreite liegt, die als Anteil der Gewinne ausgedrückt wird.

50. Wenn die Ergebnisse außerhalb der vereinbarten Bandbreite liegen, hängen die zu ergreifenden Maßnahmen davon ab, was in dem Vorschlag gemäß den Wünschen der Beteiligten ausgehandelt wurde. Einige Beteiligte wollen möglicherweise nicht das Risiko eingehen, dass die Ergebnisse erheblich von ihren Erwartungen abweichen. Sie werden das Bandbreitenkonzept dementsprechend einfach als Mittel nutzen, um festzustellen, ob eine Gültigkeitsbedingung, wie in Ziffer 46 beschrieben, nicht erfüllt ist. Andere Beteiligte messen der Sicherheit der steuerlichen Behandlung möglicherweise mehr Bedeutung bei als der Vermeidung unerwarteter Ergebnisse und vereinbaren deshalb, dass die MAP-APA einen Mechanismus zur Anpassung der Ergebnisse enthalten sollte, damit die Ergebnisse innerhalb der im Vorhinein vereinbarten Bandbreite liegen.

C.3.8. Laufzeit der MAP-APA

51. Da eine Vorabverständigung naturgemäß für künftige Geschäftsvorfälle gilt, muss entschieden werden, wie lange sie laufen soll. Es gibt zwei konfligierende Bestrebungen, die die Verhandlung über die angemessene Laufzeit beeinflussen. Einerseits ist es wünschenswert, einen Zeitraum vorzusehen, der lang genug ist, um ein vertretbares Maß an Sicherheit der steuerlichen Behandlung zu gewährleisten. Sonst lohnt es sich möglicherweise nicht, Anstrengungen zu unternehmen, um potenzielle Verrechnungspreisprobleme im Voraus zu lösen, anstatt sie – im Rahmen der normalen Betriebsprüfung oder Überprüfung der Steuererklärung – erst dann anzugehen, wenn sie auftreten. Andererseits verringert ein langer Zeitraum die Genauigkeit der Prognosen in Bezug auf die künftigen Bedingungen, auf die sich die Verständigungsverhandlungen stützen, womit die Zuverlässigkeit der MAP-

APA-Vorschläge infrage gestellt ist. Der optimale Kompromiss zwischen diesen beiden Bestrebungen hängt von mehreren Faktoren ab, wie beispielsweise der Branche, den betroffenen Geschäftsvorfällen und dem wirtschaftlichen Umfeld. Die Laufzeit sollte deshalb auf Einzelfallbasis zwischen den zuständigen Behörden ausgehandelt werden. Der bisherigen Erfahrung zufolge liegt die durchschnittliche Laufzeit von MAP-APA bei 3–5 Jahren.

D. Aushandlung der MAP-APA

D.1. Einleitung

52. Der Erfolg des MAP-APA-Verfahrens als Alternative zur alleinigen Nutzung der herkömmlichen Prüfungsmethoden hängt zum großen Teil vom Engagement aller Beteiligten ab. Die Fähigkeit der betroffenen zuständigen Behörden, zügig eine Vereinbarung zu erzielen, hängt sowohl von ihren Maßnahmen als auch – was besonders wichtig ist – von der Bereitschaft des oder der Steuerpflichtigen ab, möglichst zeitnah alle notwendigen Informationen bereitzustellen. Der Nutzen des Verfahrens wird sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Steuerverwaltungen deutlich verringert, wenn die MAP-APA erst geschlossen wird, wenn der im Antrag des Steuerpflichtigen vorgeschlagene Anwendungszeitraum fast abgelaufen ist. Durch solche Verzögerungen kann es auch schwieriger werden, bei der Evaluierung des Vorschlags eine rückwirkende Beurteilung aufgrund nachträglicher Erkenntnisse zu vermeiden, weil die aus der Anwendung der Methode resultierenden Ergebnisse für den Großteil des für die MAP-APA vorgesehenen Zeitraums bereits bekannt sind. Angesichts des relativ frühen Stadiums der Entwicklung der MAP-APA-Verfahren ist es verständlich, dass das Ziel einer zügigen, vorausschauenden Lösung bislang nicht immer erreicht wurde. Verfahrensverzögerungen sind bis zu einem gewissen Grad natürlich unvermeidlich; in MAP-APA geht es in der Regel um große Unternehmen, komplexe Sachverhaltsmuster und schwierige rechtliche und wirtschaftliche Fragen, deren Klärung und Evaluierung Zeit und Ressourcen erfordert.

53. Die Steuerverwaltungen werden ermutigt, soweit möglich ausreichend Ressourcen und geschultes Personal für das Verfahren bereitzustellen, um sicherzustellen, dass die Fälle zügig und effizient geregelt werden. Einige Steuerverwaltungen könnten daran interessiert sein, die Effizienz ihrer MAP-APA-Verfahren zu steigern, indem sie informelle Ziele für den Zeitraum festlegen, der für den Abschluss des Verfahrens erforderlich ist, und indem sie die durchschnittliche Verfahrensdauer veröffentlichen. Bestimmte Abkommenspartner können auch informelle Ziele für den Abschluss ihrer bilateralen Verhandlungen vereinbaren. Angesichts der häufig komplexen und schwierigen Sachverhaltsmuster, des möglichen Übersetzungsbedarfs und der relativen Neuheit derartiger Vereinbarungen wird es derzeit nicht als wün-

schenswert erachtet, konkretere oder verbindlichere Ziele für die Dauer von MAP-APA-Verfahren vorzugeben. Sachdienlich wäre es jedoch, in Zukunft konkretere Ziele für die Verfahrensdauer festzulegen, wenn mehr Erfahrung mit MAP-APA-Verfahren gewonnen wurde.

54. Sobald der Vorschlag eines Steuerpflichtigen bei den Steuerverwaltungen eingegangen ist, sollten sich diese über die Koordinierung der Überprüfung, Evaluierung und Verhandlung des MAP-APA-Verfahrens verständigen. Das MAP-APA-Verfahren kann zweckmäßig in zwei große Etappen unterteilt werden, die nachstehend eingehender erörtert werden: *a)* Sachverhaltsfeststellung, Überprüfung und Evaluierung und *b)* Gespräche zwischen den zuständigen Behörden.

D.2. Sachverhaltsfeststellung, Überprüfung und Evaluierung

D.2.1. Allgemeines

55. Bei der Prüfung des MAP-APA-Vorschlags können die Steuerverwaltungen alle Schritte unternehmen, die sie unter den jeweiligen Umständen für die Durchführung des Verständigungsverfahrens für angemessen halten. Hierzu zählen u. a.: Anforderung weiterer Informationen, die für die Prüfung und Evaluierung des Vorschlags des Steuerpflichtigen als relevant erachtet werden, Außeneinsätze (z. B. Besuche in den Räumlichkeiten des Steuerpflichtigen, Gespräche mit den Beschäftigten, Prüfung von Finanztransaktionen und Geschäftsführung usw.) und Einbeziehung notwendiger Experten. Die Steuerverwaltungen können auch Informationen aus anderen Quellen heranziehen, darunter Informationen und Daten über vergleichbare Steuerpflichtige.

56. Das Ziel dieser Etappe des MAP-APA-Verfahrens ist, dass die beteiligten zuständigen Behörden über alle relevanten Informationen, Daten und Analysen verfügen, die sie für die Verhandlungen benötigen. Wenn eine Steuerverwaltung vom Steuerpflichtigen zusätzliche Informationen erhält, die für das MAP-APA-Verfahren relevant sind, beispielsweise bei einem Treffen mit Beschäftigten des Steuerpflichtigen, sollten sowohl der Steuerpflichtige als auch die Steuerverwaltung sicherstellen, dass die andere(n) beteiligte(n) Steuerverwaltung(en) die Informationen ebenfalls erhalten. Die betroffenen zuständigen Behörden sollten untereinander und mit den Steuerpflichtigen einen geeigneten Mechanismus vereinbaren, um sich der Vollständigkeit und der Einzelheiten der von dem oder den Steuerpflichtigen vorgelegten Dokumente und Informationen zu vergewissern. Die Anforderungen der beteiligten zuständigen Behörden sollten erfüllt werden. So verlangen beispielsweise viele Staaten, dass nicht nur alle beteiligten zuständigen Behörden die gleichen sachverhaltsbezogenen Informationen erhalten, sondern dass sie diese soweit möglich auch gleichzeitig erhalten.

57. Der zukunftsgerichtete Charakter eines MAP-APA-Verfahrens hat häufig zur Folge, dass der Steuerpflichtige geschäftlich relevante Informationen in Bezug auf Prognosen bereitstellt, deren Offenlegung noch heikler sein dürfte als die von nachträglich gelieferten Informationen. Um sicherzustellen, dass die Steuerpflichtigen Vertrauen in das MAP-APA-Verfahren haben, sollten die Steuerverwaltungen folglich dafür sorgen, dass steuerpflichtigenbezogene Informationen, die während des MAP-APA-Verfahrens vorgelegt werden, in Bezug auf Geheimhaltung, Vertraulichkeit und Persönlichkeitsrechte den gleichen Schutz durch die innerstaatlichen Rechtsvorschriften genießen wie alle anderen steuerpflichtigenbezogenen Informationen. Darüber hinaus können Informationen, die im Rahmen des Steuerabkommens zwischen den zuständigen Behörden ausgetauscht werden, nur im Einklang mit den besonderen Bedingungen des Abkommens offengelegt werden, und jeder Austausch muss dem bzw. den Artikeln des einschlägigen Abkommens über den Informationsaustausch gerecht werden.

58. Die zuständigen Behörden führen normalerweise zeitgleich unabhängige Prüfungen und Evaluierungen des vom Steuerpflichtigen vorgelegten Vorschlags durch und werden bei dieser Aufgabe gegebenenfalls von auf Verrechnungspreise, bestimmte Branchen oder andere Bereiche spezialisierten Mitarbeitern anderer Abteilungen ihrer Steuerverwaltung unterstützt. Es kann jedoch in geeigneten Fällen effizienter sein, die Sachverhaltsfeststellung bis zu einem gewissen Grad gemeinsam durchzuführen. Dies kann verschiedene Formen annehmen, wobei das Spektrum der Möglichkeiten von gelegentlichen Treffen oder Besuchen vor Ort bis zur Erstellung eines gemeinsamen Berichts durch abgeordnete Sachbearbeiter reicht.

D.2.2. Rolle des Steuerpflichtigen bei Sachverhaltsfeststellung, Prüfung und Evaluierung

59. Um das Verfahren zu beschleunigen, sollten die Steuerpflichtigen dafür Sorge tragen, dass die zuständigen Behörden vor Beginn der Verhandlungen über die gleichen Sachverhalte unterrichtet sind, dass sie alle Informationen besitzen, die sie benötigen, und dass sie die zu behandelnden Fragen verstehen. Dies kann erreicht werden, indem der Steuerpflichtige von einer Steuerverwaltung erbetene Informationen der anderen Steuerverwaltung routinemäßig, weitgehend zeitgleich, zur Verfügung stellt, von einer Steuerverwaltung erstellte Aufzeichnungen über Informationstreffen der anderen Steuerverwaltung übermittelt und gemeinsame Informationstreffen ermöglicht, wenn dies logistisch und wirtschaftlich machbar ist. Der Steuerpflichtige sollte außerdem dafür Sorge tragen, dass die erforderlichen Übersetzungen angefertigt werden und sicherstellen, dass es bei der Beantwortung von Ersuchen um weitere relevante Informationen nicht zu ungebührlichen Verzögerungen kommt. Der Steuerpflichtige sollte ferner berechtigt sein, während der Prüfung und Evaluierung des Vorschlags mit seinen Steuerverwaltungen zu beraten,

wenn dies für alle Beteiligten angemessen und zweckdienlich ist, und er sollte über den Verlauf des Verfahrens informiert werden.

D.3. Durchführung von Gesprächen zwischen den zuständigen Behörden

D.3.1. Koordinierung zwischen den zuständigen Behörden

60. Viele Staaten ziehen es vor, gleich bei Beginn des Verfahrens vollständig einbezogen zu werden, und möchten eng mit den anderen zuständigen Behörden zusammenarbeiten. Andere Staaten ziehen es vor, ihre Mitwirkung darauf zu beschränken, die MAP-APA-Vorschläge zu prüfen und zu kommentieren, wenn sich das Verfahren dem Abschluss nähert. Empfohlen wird indessen eine frühzeitige Mitwirkung aller beteiligten Steuerverwaltungen vorbehaltlich verfügbarer Ressourcen, da dies die Effizienz des Verfahrens maximieren und helfen dürfte, unnötige Verzögerungen beim Abschluss des Verständigungsverfahrens zu vermeiden.

61. Die zuständigen Behörden sollten die Gespräche im Rahmen des Verständigungsverfahrens zügig führen. Dies erfordert die Bereitstellung von ausreichenden Ressourcen und angemessen qualifiziertem Personal. Es ist wünschenswert, dass die zuständigen Behörden einen sachgerechten Aktionsplan erörtern und koordinieren, der sich u. a. mit folgenden Fragen befasst: Bestellung von Mitarbeitern mit den erforderlichen Befugnissen, Informationsaustausch, Koordinierung der Prüfung und Evaluierung des Vorschlags, Planung der Termine für künftige Konsultationen, Verhandlung und Abschluss einer geeigneten Vereinbarung. Der Umfang der erforderlichen Leistungen und Ressourcen sollte auf die Anforderungen des jeweiligen Falls zugeschnitten sein.

62. Die Erfahrung hat auch gezeigt, dass frühzeitige und häufige Gespräche zwischen den zuständigen Behörden über auftretende Probleme hilfreich sein können und unangenehme Überraschungen während des Verfahrens verhindern können. Aufgrund des besonderen Charakters von MAP-APA-Verfahren stellen sich häufig wichtige Fragen, die nicht einfach durch einen Austausch von Positionspapieren gelöst werden können, weshalb formalere Formen des Austauschs, wie persönliche Treffen zwischen den zuständigen Behörden, erforderlich sein können. Telefon- oder Videokonferenzen können ebenfalls hilfreich sein.

D.3.2. Die Rolle des Steuerpflichtigen bei den Gesprächen zwischen den zuständigen Behörden

63. Da es sich beim Abschluss einer MAP-APA um ein Verfahren zwischen staatlichen Stellen handelt, ist die Rolle des Steuerpflichtigen in diesem Verfahrensschritt zwangsläufig begrenzter als bei der Sachverhaltsfeststellung. Die zuständigen Behörden können vereinbaren, dass der Steuerpflichtige vor Beginn der eigentlichen Gespräche, an denen er nicht teilnimmt, die Sachverhalts- und Rechtsfragen in einer Präsentation darlegt. Es kann auch hilfreich sein, dafür zu sorgen, dass der Steuerpflichtige bei Bedarf zur Verfügung steht, um Sachfragen zu beantworten, die sich im Lauf der Gespräche stellen. Der Steuerpflichtige sollte vermeiden, bei einem solchen Treffen neue sachverhaltsbezogene Informationen vorzulegen oder zusätzliche Erklärungen abzugeben. Die Steuerverwaltungen benötigen Zeit, um derartige Fragen zu prüfen, und dies erfordert eine Verschiebung der endgültigen Entscheidung über die vorgeschlagene MAP-APA. Entsprechende Informationen sollten vor Beginn der Gespräche bereitgestellt werden.

D.3.3. Rückzug aus dem APA-Verfahren

64. Der Steuerpflichtige oder die Steuerverwaltung kann sich jederzeit aus dem MAP-APA-Verfahren zurückziehen. Von einem Rückzug aus dem Verfahren, insbesondere in einem späten Stadium und ohne guten Grund, wird wegen der Ressourcenverschwendung, die dies unweigerlich darstellt, jedoch abgeraten. Wenn ein MAP-APA-Antrag zurückgezogen wird, sollten weder der Steuerpflichtige noch die Steuerverwaltungen Verpflichtungen gegeneinander haben, und etwaige frühere Zusagen und Übereinkünfte zwischen den Beteiligten sind nicht mehr rechtskräftig und wirksam, es sei denn, dies ist im innerstaatlichen Recht anders geregelt (so ist es beispielsweise möglich, dass die im Rahmen einer Vorabverständigung zu entrichtende Gebühr nicht rückerstattbar ist). Wenn eine Steuerverwaltung beabsichtigt, sich aus dem Verfahren zurückzuziehen, sollte der Steuerpflichtige über die Gründe für diesen Schritt informiert werden und die Möglichkeit erhalten, weitere Erklärungen abzugeben.

D.3.4. Das Verständigungsdokument

65. Die beteiligten zuständigen Behörden sollten einen Verständigungsentwurf erstellen, sobald sie eine Einigung über die Methode und die anderen Bedingungen der Vereinbarung erzielt haben. Es ist möglich, dass die vorgeschlagene Verständigung die Doppelbesteuerung trotz aller Anstrengungen der zuständigen Behörden nicht vollständig beseitigt. Der bzw. die Steuerpflichtigen sollten deshalb die Möglichkeit haben zu sagen, ob ein solcher MAP-APA-Entwurf für sie annehmbar ist, bevor das Verfahren

abgeschlossen wird; eine solche Vereinbarung darf auf keinen Fall im Voraus ohne die Zustimmung des Steuerpflichtigen aufgezwungen werden.

66. Die MAP-APA hat die Form eines schriftlichen Dokuments, über dessen Inhalt, Layout usw. die beteiligten zuständigen Behörden entscheiden. Um zu gewährleisten, dass die Verständigung klar dokumentiert ist und effektiv umgesetzt wird, sollte dieses Dokument die folgenden Mindestinformationen enthalten bzw. darauf verweisen, wo diese Informationen in der Dokumentation des MAP-APA-Vorschlags zu finden sind:

a) Namen und Adressen der Unternehmen, auf die sich die Vereinbarung bezieht

b) betroffene Geschäftsvorfälle, Vereinbarungen oder Regelungen, Wirtschaftsjahre oder Rechnungsperioden

c) Beschreibung der vereinbarten Methode und anderer damit zusammenhängender Fragen wie beispielsweise vereinbarte Vergleichswerte oder Bandbreite erwarteter Ergebnisse

d) eine Definition relevanter Termini, die die Basis für die Anwendung der Methode und die Berechnung sind (z. B. Umsatz, Wareneinsatz, Bruttogewinn usw.)

e) Gültigkeitsbedingungen, auf denen die Methode basiert und deren Nichterfüllung eine Neuverhandlung der Vereinbarung auslöst

f) etwaige vereinbarte Verfahren für den Umgang mit Veränderungen des Sachverhalts, die keine Neuverhandlung der Vereinbarung erforderlich machen

g) gegebenenfalls vereinbarte steuerliche Behandlung zusätzlicher Elemente

h) Bedingungen, die der Steuerpflichtige erfüllen muss, damit die Verständigung gültig bleibt, mit Verfahren, die sicherstellen, dass der Steuerpflichtige diese Bedingungen erfüllt

i) Angaben über Verpflichtungen des Steuerpflichtigen gegenüber den Steuerverwaltungen infolge der innerstaatlichen Umsetzung der MAP-APA (z. B. Jahresberichte, Aufzeichnungen, Mitteilung von Veränderungen in Bezug auf die Gültigkeitsbedingungen usw.)

j) Bestätigung, dass alle von einem Steuerpflichtigen in einem MAP-APA-Fall vorgelegten Informationen (einschließlich Informationen zur Identität des Steuerpflichtigen) nach den innerstaatlichen Rechtsvorschriften der jeweiligen Staaten so umfassend wie möglich vor Offenlegung geschützt werden und dass alle zwischen den an einem solchen Fall beteiligten zuständigen

Behörden ausgetauschten Informationen im Einklang mit dem einschlägigen bilateralen Steuerabkommen und den geltenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften geschützt werden, um sicherzustellen, dass die Steuerpflichtigen und die zuständigen Behörden Vertrauen in ein MAP-APA-Verfahren haben, in dem Informationen frei ausgetauscht werden

D.4. Umsetzung der MAP-APA-Verfahren

D.4.1. Inkraftsetzung der MAP-APA und Bestätigung der Vereinbarung gegenüber dem Steuerpflichtigen

67. Wenn die MAP-APA schließlich vereinbart ist, müssen die beteiligten Steuerverwaltungen sie in ihrem Staat in Kraft setzen. Die Steuerverwaltungen sollten ihren jeweiligen Steuerpflichtigen eine Art Bestätigung oder Zusage erteilen, die mit der von den beteiligten zuständigen Behörden getroffenen Verständigungsvereinbarung übereinstimmt. Diese Bestätigung bzw. Vorabzusage gibt dem Steuerpflichtigen die Gewissheit, dass die Verrechnungspreise der Geschäftsvorfälle, die Gegenstand der MAP-APA sind, nicht korrigiert werden, solange der Steuerpflichtige die in der innerstaatlichen Bestätigung oder Vorabzusage aufgeführten Bedingungen der Verständigung einhält und während des Verfahrens keine materiell falschen oder irreführenden Angaben gemacht hat, was auch für seine Angaben in den jährlichen Berichten zur Einhaltung der vereinbarten Bedingungen gilt. Die Bedingungen umfassen auch bestimmte Annahmen, die im Fall der Nichterfüllung eine Änderung oder eine Überprüfung der Vereinbarung erfordern könnten.

68. Die Art und Weise, wie diese Bestätigung oder Vorabzusage erteilt wird, ist von Staat zu Staat unterschiedlich, und ihre genaue Form hängt von den konkreten innerstaatlichen Rechtsvorschriften und Praktiken ab. In einigen Staaten erfolgt die Bestätigung oder Zusage in Form einer APA gemäß dem einschlägigen innerstaatlichen Verfahren. Zur effektiven Umsetzung der Verständigungsvereinbarung muss die innerstaatliche Bestätigung oder Zusage mit der MAP-APA übereinstimmen und dem Steuerpflichtigen mindestens die gleichen Vorteile bieten, wie sie im Verständigungsverfahren ausgehandelt wurden. Wenn es nicht möglich war, Doppelbesteuerung vollständig zu beseitigen, steht es einem der beteiligten Staaten außerdem frei, in seinem innerstaatlichen Vorabzusageverfahren eine einseitige Entlastung von der verbleibenden Doppelbesteuerung zu gewähren. Außerdem kann sich eine solche Bestätigung oder Vorabzusage zusätzlich zu den in der MAP-APA behandelten Fragen auf weitere Aspekte erstrecken, beispielsweise die innerstaatliche steuerliche Behandlung anderer oder zusätzlicher Elemente, zusätzliche Aufzeichnungs- oder Dokumentationsanforderungen und die Abgabe

von Berichten. Es sollte sichergestellt werden, dass keine der zusätzlichen Bedingungen der innerstaatlichen Bestätigung oder Zusage den Bedingungen der MAP-APA zuwiderläuft.

D.4.2. Mögliche rückwirkende Anwendung (Rolling-Back)

69. Weder die Steuerverwaltungen noch der Steuerpflichtige sind in irgendeiner Weise verpflichtet, die im Rahmen der MAP-APA vereinbarte Methode auf Veranlagungszeiträume anzuwenden, die vor dem ersten Jahr der Laufzeit der MAP-APA enden (häufig als „Rolling-Back" bezeichnet). Dies könnte in der Tat unmöglich sein, wenn die Sachverhalte zuvor anders gelagert waren. Die gemäß der MAP-APA künftig anzuwendende Methode kann jedoch aufschlussreich für die Bestimmung der steuerlichen Behandlung vergleichbarer Geschäftsvorfälle aus früheren Jahren sein. In einigen Fällen sind die Verrechnungspreise möglicherweise bereits Gegenstand einer Untersuchung vonseiten einer der Steuerverwaltungen für Rechnungsperioden vor Beginn der Laufzeit der MAP-APA, und diese Steuerverwaltung und der Steuerpflichtige könnten daran interessiert sein, die Gelegenheit zu nutzen, diese Untersuchung mit Hilfe der vereinbarten Methode abzuschließen, oder die Steuerverwaltung könnte sich entscheiden, eine entsprechende Berichtigung gemäß den innerstaatlichen rechtlichen Anforderungen auch ohne Antrag oder Zustimmung des Steuerpflichtigen vorzunehmen. Punkt 2.7 des Mindeststandards von Aktionspunkt 14 zufolge sollten Staaten mit bilateralen Vorabverständigungsverfahren in geeigneten Fällen und vorbehaltlich der einzuhaltenden Fristen (beispielsweise nach innerstaatlichem Recht bestehenden Verjährungsfristen) die rückwirkende Anwendung von Vorabverständigungen (auf Veranlagungszeiträume, die nicht in den ursprünglichen Anwendungsbereich der APA fallen) ermöglichen, wenn die relevanten Gegebenheiten und Umstände in den betreffenden früheren Wirtschaftsjahren die gleichen sind, wobei diese Gegebenheiten und Umstände jedoch im Rahmen der Steuerprüfung überprüft werden müssen.

E. Monitoring der MAP-APA

70. Es ist von entscheidender Bedeutung, dass die Steuerverwaltungen überprüfen können, ob der Steuerpflichtige die Bedingungen, auf denen die Verständigungsvereinbarung basiert, während ihrer gesamten Laufzeit einhält. Da die Verständigungsvereinbarung zwischen den Steuerverwaltungen getroffen wird und der Steuerpflichtige an derartigen Vereinbarungen nicht beteiligt ist, müssen die Steuerverwaltungen auf das oben beschriebene innerstaatliche Bestätigungs- oder Vorabzusageverfahren zurückgreifen, um die Einhaltung der vereinbarten Bedingungen durch den Steuerpflichtigen zu überwachen. Falls der Steuerpflichtige die Bedingungen der MAP-APA nicht einhält, muss sie nicht mehr angewandt werden. Dieser Abschnitt befasst sich deshalb mit

den innerstaatlichen Verfahren, die für eine erfolgreiche Umsetzung der MAP-APA notwendig sind, sowie den Maßnahmen, die erforderlich sind, um sicherzustellen, dass der Steuerpflichtige alle ihre Bedingungen einhält.

E.1. Aufzeichnungen

71. Der Steuerpflichtige und die Steuerverwaltungen sollten vereinbaren, welche Art von Dokumenten und Aufzeichnungen (einschließlich der erforderlichen Übersetzungen) der Steuerpflichtige führen und aufbewahren muss, damit der Grad der Einhaltung der Bedingungen der MAP-APA durch den Steuerpflichtigen überprüft werden kann. Die Hinweise in Kapitel IV und V sollten befolgt werden, um zu vermeiden, dass die Dokumentationsanforderungen zu aufwendig werden. Außerdem können Bestimmungen in Bezug auf die Aufbewahrungsfrist und die Frist für die Vorlage der Dokumente und Aufzeichnungen aufgenommen werden.

E.2. Monitoring-Mechanismen

E.2.1. Jahresberichte

72. Der Steuerpflichtige kann verpflichtet werden, zusätzlich zu seiner Steuererklärung für jedes Wirtschaftsjahr oder jede Rechnungsperiode während der Laufzeit der MAP-APA einen Jahresbericht vorzulegen, in dem die tatsächlichen Geschäftstätigkeiten des Steuerpflichtigen für das betreffende Jahr beschrieben und die Einhaltung der Bedingungen der MAP-APA nachgewiesen wird, einschließlich der erforderlichen Informationen, um zu beurteilen, ob die Gültigkeitsbedingungen oder anderen Sicherheitsklauseln erfüllt sind. Der Steuerpflichtige sollte diese Informationen der Steuerverwaltung vorlegen, von der er die innerstaatliche Bestätigung oder Vorabzusage erhalten hat, und zwar gemäß den einschlägigen innerstaatlichen Rechtsvorschriften oder Verfahren.

E.2.2. Überprüfung

73. Eine MAP-APA gilt nur für die in der Vereinbarung aufgeführten Beteiligten und nur in Bezug auf die aufgeführten Geschäftsvorfälle. Das Vorliegen einer solchen Vereinbarung hindert die beteiligten Steuerverwaltungen nicht daran, in Zukunft Prüfungen durchzuführen, wobei sich jede Überprüfung von Geschäftsvorfällen, die unter die MAP-APA fallen, allerdings darauf beschränken muss, festzustellen, inwieweit der Steuerpflichtige die ihm gesetzten Bedingungen einhält und ob die Umstände und Annahmen, die Voraussetzung für die zuverlässige Anwendung der gewählten Methode sind, weiterhin gegeben sind. Die betroffenen Steuerverwaltungen können den Steuerpflichtigen verpflichten nachzuweisen, dass

a) der Steuerpflichtige die Bedingungen der MAP-APA eingehalten hat,

b) die im Vorschlag, in den Jahresberichten und in der gegebenenfalls vorgelegten Begleitdokumentation gemachten Angaben weiterhin zutreffend sind und dass etwaige wesentliche Veränderungen der Gegebenheiten und Umstände in den Jahresberichten angesprochen wurden,

c) die Methode richtig und einheitlich im Einklang mit den Bedingungen der MAP-APA angewandt wurde, und

d) die der Verrechnungspreismethode zugrunde liegenden Gültigkeitsbedingungen weiterhin zutreffen.

E.3. Folgen der Nichteinhaltung der Bedingungen oder von Veränderungen der Gegebenheiten

74. Die Folgen der Nichteinhaltung der Bedingungen einer MAP-APA oder der Nichterfüllung einer Gültigkeitsbedingung sind im Allgemeinen abhängig von *a)* den Bedingungen der MAP-APA, *b)* etwaigen weiteren Vereinbarungen zwischen den zuständigen Behörden in Bezug auf den Umgang mit einer solchen Nichteinhaltung der vereinbarten Bedingungen oder Nichterfüllung der Gültigkeitsbedingungen und *c)* den geltenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften oder Verfahrensbestimmungen. Das heißt, dass die MAP-APA selbst explizit Verfahrensweisen für den Fall einer solchen Nichteinhaltung bzw. Nichterfüllung vorschreiben bzw. die entsprechenden Folgen beschreiben kann. In solchen Situationen liegt es im Ermessen der zuständigen Behörden, Gespräche über die im Einzelfall zu ergreifenden Maßnahmen aufzunehmen. Außerdem können innerstaatliche Rechtsvorschriften oder Verfahrensbestimmungen Folgen oder Verpflichtungen für den Steuerpflichtigen und die betroffenen Steuerverwaltungen festlegen. Die folgenden Absätze enthalten Leitlinien zu empfohlenen Vorgehensweisen, die Verfahren nachempfunden sind, die in einigen Staaten eingeführt wurden und sich dort im Allgemeinen als praktikabel erwiesen haben. Es gilt jedoch zu betonen, dass einige Steuerverwaltungen möglicherweise andere Verfahren und Herangehensweisen vorziehen werden.

75. Wenn die Steuerverwaltungen feststellen, dass eine Anforderung der MAP-APA nicht erfüllt ist, können sie entsprechend den Bedingungen der MAP-APA dennoch übereinkommen, diese weiter anzuwenden, beispielsweise wenn der Effekt der Nichtkonformität mit den Bedingungen nicht wesentlich ist. Wenn sie nicht übereinkommen, die MAP-APA weiter anzuwenden, hat eine Steuerverwaltung drei Optionen. Die Art der zu ergreifenden Maßnahme dürfte von der Tragweite der Nichtkonformität mit den festgelegten Bedingungen abhängen.

76. Die drastischste Maßnahme ist der Widerruf, der den Effekt hat, dass der Steuerpflichtige so behandelt wird, als wäre die MAP-APA niemals geschlossen worden. Eine Aufhebung ist weniger schwerwiegend, denn sie bedeutet, dass der Steuerpflichtige so behandelt wird, als sei die MAP-APA rechtskräftig und wirksam gewesen, aber nur bis zum Datum der Aufhebung und nicht während des gesamten vorgesehenen Zeitraums. Wenn die MAP-APA aufgehoben oder widerrufen wird, behalten die relevanten Steuerverwaltungen und Steuerpflichtigen für die Wirtschaftsjahre oder Rechnungsperioden, für die die Aufhebung oder Widerrufung wirksam ist, alle ihre Rechte gemäß ihren innerstaatlichen Rechtsvorschriften und Abkommensbestimmungen, so als ob die MAP-APA nicht getroffen worden wäre. Darüber hinaus kann die MAP-APA geändert werden, was bedeutet, dass der Steuerpflichtige die Vorteile des MAP-APA-Verfahrens weiterhin über den gesamten vorgesehenen Zeitraum in Anspruch nehmen kann, wobei allerdings vor und nach dem Datum der Änderung jeweils andere Bedingungen gelten. Nachstehend sind nähere Einzelheiten aufgeführt.

E.3.1. Widerruf einer MAP-APA

77. Eine Steuerverwaltung kann eine MAP-APA widerrufen (entweder einseitig oder im gegenseitigen Einvernehmen), wenn Folgendes festgestellt wird:

a) Es liegt eine Falschbehauptung, ein Fehler oder eine Unterlassung vor, die auf die Fahrlässigkeit, Nachlässigkeit oder absichtliche Pflichtverletzung eines Steuerpflichtigen bei der Erstellung und Einreichung des MAP-APA-Antrags, der Jahresberichte oder anderer Begleitdokumente oder bei der Bereitstellung damit verbundener Informationen zurückzuführen ist, oder

b) der bzw. die beteiligten Steuerpflichtigen haben eine grundlegende Bedingung der MAP-APA materiell nicht erfüllt.

78. Wenn eine MAP-APA widerrufen wird, gilt der Widerruf rückwirkend ab dem ersten Tag des ersten Wirtschaftsjahrs oder der ersten Rechnungsperiode, für die die MAP-APA wirksam war, und die MAP-APA ist für den oder die betroffenen Steuerpflichtigen und die andere Steuerverwaltung nicht mehr rechtskräftig und wirksam. Wegen der schwerwiegenden Auswirkungen einer solchen Maßnahme sollte die Steuerverwaltung, die beabsichtigt, eine MAP-APA zu widerrufen, dies erst nach sorgfältiger und gründlicher Evaluierung der relevanten Gegebenheiten tun und den oder die betroffenen Steuerpflichtigen sowie die andere bzw. anderen Steuerverwaltungen zeitnah informieren und konsultieren.

E.3.2. Aufhebung einer MAP-APA

79. Eine Steuerverwaltung kann eine MAP-APA aufheben (entweder einseitig oder im gegenseitigen Einvernehmen), wenn festgestellt wird, dass eine der folgenden Situationen eingetreten ist:

a) Es liegt eine Falschbehauptung, ein Fehler oder eine Unterlassung vor, die nicht auf die Fahrlässigkeit, Nachlässigkeit oder absichtliche Pflichtverletzung eines Steuerpflichtigen bei der Erstellung oder Einrichtung des MAP-APA-Antrags, der Jahresberichte oder anderer Begleitdokumente oder bei der Bereitstellung damit verbundener Informationen zurückzuführen ist, oder

b) der bzw. die beteiligten Steuerpflichtigen haben eine Bedingung der MAP-APA materiell nicht erfüllt, oder

c) eine oder mehrere Gültigkeitsbedingungen wurden materiell nicht erfüllt, oder

d) es kam zu einer Änderung einer steuerrechtlichen Vorschrift, einschließlich Abkommensbestimmung, die für die MAP-APA von wesentlicher Bedeutung ist, und es war nicht möglich, die Vereinbarung zu ändern (vgl. nachstehende Ziffern 80–82), um den geänderten Umständen Rechnung zu tragen.

80. Wenn eine MAP-APA aufgehoben wird, hängt das Datum der Aufhebung von der Art des Ereignisses ab, das zu der Aufhebung führte. Dies kann ein konkretes Datum sein, beispielsweise wenn das Ereignis, das zu der Aufhebung führte, eine wesentliche Änderung einer steuerrechtlichen Vorschrift war (wobei die MAP-APA allerdings eine Übergangsfrist zwischen dem Datum der Änderung der Rechtsvorschrift und dem Aufhebungsdatum vorsehen kann). In anderen Fällen wird die Aufhebung in einem bestimmten Wirtschaftsjahr oder einer bestimmten Rechnungsperiode wirksam, beispielsweise wenn eine wesentliche Veränderung einer der Gültigkeitsbedingungen vorliegt, die keinem bestimmten Datum in diesem Wirtschaftsjahr oder in dieser Rechnungsperiode zugeordnet werden kann. Die MAP-APA ist ab dem Datum der Aufhebung für den oder die betroffenen Steuerpflichtigen und die andere Steuerverwaltung nicht mehr wirksam.

81. Die Steuerverwaltung kann auf die Aufhebung verzichten, wenn der Steuerpflichtige zur Zufriedenheit der Steuerverwaltung einen vertretbaren Grund anführen kann und wenn der Steuerpflichtige sich dazu bereit erklärt, eine von der Steuerverwaltung vorgeschlagene Anpassung vorzunehmen, um die Falschbehauptung, den Fehler, die Unterlassung oder die Nichteinhaltung der Bedingungen zu korrigieren oder die Veränderungen der für die Vorabverständigung relevanten Gültigkeitsbedingungen, steuerrecht-

lichen Vorschriften oder Abkommensbestimmungen zu berücksichtigen. Eine solche Maßnahme kann zur Änderung der MAP-APA führen (siehe unten).

82. Die Steuerverwaltung, die die Aufhebung beabsichtigt, sollte den oder die betroffenen Steuerpflichtigen und die andere bzw. anderen Steuerverwaltungen zeitnah informieren und konsultieren. Bei dieser Konsultation sollten auch die Gründe für die beabsichtigte Aufhebung der Vorabverständigung erläutert werden. Dem Steuerpflichtigen sollte eine Antwortmöglichkeit gegeben werden, bevor eine endgültige Entscheidung getroffen wird.

E.3.3. Änderung einer MAP-APA

83. Die Zuverlässigkeit der Verrechnungspreismethode hängt davon ab, ob die Gültigkeitsbedingungen während der gesamten Laufzeit der MAP-APA erfüllt sind. Der Steuerpflichtige sollte deshalb durch die MAP-APA oder die innerstaatliche Bestätigung oder Vorabzusage verpflichtet werden, die betroffenen Steuerverwaltungen über etwaige Veränderungen zu unterrichten. Wenn nach der Evaluierung durch die Steuerverwaltungen festgestellt wird, dass eine wesentliche Veränderung einer Gültigkeitsbedingung eingetreten ist, kann die MAP-APA geändert werden, um dieser Veränderung Rechnung zu tragen. Wie vorstehend erörtert, kann die MAP-APA auch auf Annahmen basieren, die für ihre Gültigkeit zwar nicht entscheidend sind, aber dennoch eine Überprüfung durch die betroffenen Parteien rechtfertigen. Ein Ergebnis einer solchen Überprüfung kann wiederum eine Änderung der MAP-APA sein. In vielen Fällen können die Bedingungen der MAP-APA jedoch flexibel genug sein, um diesen Effekten solcher Veränderungen Rechnung zu tragen, ohne eine Änderung zu erfordern.

84. Die Mitteilung des Steuerpflichtigen an die Steuerverwaltungen, dass eine solche Veränderung stattgefunden hat, sollte so bald wie möglich nach Eintreten der Veränderung oder nach Kenntnisnahme der Veränderung durch den Steuerpflichtigen und spätestens am Termin für die gegebenenfalls erforderliche Vorlage des Jahresberichts für dieses Jahr oder diese Rechnungsperiode erfolgen. Es wird zu einer frühzeitigen Mitteilung geraten, um den betroffenen Parteien mehr Zeit zu geben, zu versuchen, eine Vereinbarung über die Änderung der MAP-APA zu erzielen und dadurch die Wahrscheinlichkeit einer Aufhebung zu verringern.

85. In der geänderten MAP-APA sollte das Datum festgelegt werden, ab dem die Änderung wirksam ist, sowie das Datum, ab dem die ursprüngliche MAP-APA nicht mehr wirksam ist. Wenn das Datum der eingetretenen Veränderung genau ermittelt werden kann, sollte die Änderung normalerweise an diesem Datum wirksam werden, wenn jedoch kein genaues Datum ermittelt werden kann, wird die geänderte MAP-APA normalerweise am ersten Tag der

Rechnungsperiode wirksam, die auf die Periode folgt, in der die Veränderung eingetreten ist. Wenn die Steuerverwaltungen und der Steuerpflichtige sich nicht einigen können, ob eine Änderung der MAP-APA notwendig ist oder wie die Änderung erfolgen soll, wird die MAP-APA aufgehoben und ist für die beteiligten Steuerpflichtigen und Steuerverwaltungen nicht mehr rechtskräftig und wirksam. Die Festlegung des effektiven Datums der Aufhebung der MAP-APA erfolgt normalerweise nach den gleichen Grundsätzen wie die Bestimmung des Datums einer Änderung.

E.4. Verlängerung einer MAP-APA

86. Ein Antrag auf Verlängerung einer MAP-APA sollte zu dem von den beteiligten Steuerverwaltungen vorgeschriebenen Zeitpunkt gestellt werden, wobei berücksichtigt werden sollte, dass der bzw. die Steuerpflichtigen und die Steuerverwaltungen genügend Vorlaufzeit benötigen, um den Verlängerungsantrag zu prüfen und zu evaluieren und eine Einigung zu erzielen. Es kann hilfreich sein, den Verlängerungsprozess deutlich vor Ablauf der bestehenden MAP-APA einzuleiten.

87. Format, Bearbeitung und Evaluierung des Verlängerungsantrags sind normalerweise ähnlich wie bei der erstmaligen Beantragung einer MAP-APA. Der notwendige Grad der Detailliertheit kann mit Zustimmung der beteiligten Steuerverwaltungen jedoch reduziert werden, insbesondere wenn im betreffenden Fall keine wesentlichen Veränderungen der Gegebenheiten und Umstände festzustellen sind. Die Verlängerung einer MAP-APA erfolgt nicht automatisch und setzt voraus, dass alle betroffenen Parteien zustimmen und dass der Steuerpflichtige u. a. nachweist, dass er die Bedingungen der bestehenden MAP-APA einhält. Die Methode und die Bedingungen der neuen MAP-APA können selbstverständlich von denen der vorhergehenden MAP-APA abweichen.

Anhang I zu Kapitel V

Verrechnungspreisdokumentation – Stammdokumentation (Master File)

Folgende Informationen sollten in der Stammdokumentation enthalten sein:

Organisationsaufbau

- Grafische Darstellung der Rechts- und Eigentümerstruktur des multinationalen Konzerns sowie der geografischen Verteilung seiner operativen Geschäftseinheiten.

Beschreibung der Geschäftstätigkeit(en) des multinationalen Konzerns

- Allgemeine schriftliche Darstellung der Geschäftstätigkeit des multinationalen Konzerns:
  - wichtige Faktoren für den Unternehmensgewinn
  - Beschreibung der Lieferkette für die fünf vom Konzern angebotenen Produkte und/oder Dienstleistungen, die die höchsten Umsätze erzielen, sowie für alle weiteren Produkte und/oder Dienstleistungen, auf die mehr als 5 % des Konzernumsatzes entfallen. Die erforderliche Beschreibung kann in Form einer Grafik oder eines Diagramms erfolgen
  - Auflistung und kurze Beschreibung wichtiger Dienstleistungsvereinbarungen zwischen den Unternehmen des multinationalen Konzerns (ohne Forschungs- und Entwicklungsleistungen – FuE), einschließlich einer Beschreibung der Kapazitäten der Hauptstandorte, die wichtige Dienstleistungen erbringen, sowie der Verrechnungspreispolitik für die Zuordnung der Dienstleistungskosten und die Bestimmung der für konzerninterne Dienstleistungen zu zahlenden Preise

- Beschreibung der wichtigsten geografischen Märkte für die Produkte und Dienstleistungen des Konzerns, auf die weiter oben unter dem zweiten Aufzählungspunkt Bezug genommen wird
- kurze schriftliche Funktionsanalyse, die die Hauptbeiträge beschreibt, die die einzelnen Unternehmen des Konzerns zu dessen Wertschöpfung leisten, d. h. die ausgeübten Schlüsselfunktionen, wichtigen übernommenen Risiken und wichtigen genutzten Vermögenswerte
- Beschreibung wichtiger während des Wirtschaftsjahrs erfolgter Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit, Unternehmenskäufe und Unternehmensverkäufe

Immaterielle Werte des multinationalen Konzerns (wie in Kapitel VI definiert)

- Allgemeine Beschreibung der Gesamtstrategie des multinationalen Konzerns für Entwicklung, Eigentum und Verwertung immaterieller Werte, einschließlich Standorte der wichtigsten FuE-Einrichtungen und Standort des FuE-Managements.
- Auflistung der immateriellen Werte bzw. Gruppen immaterieller Werte des multinationalen Konzerns, die für Verrechnungspreiszwecke von Bedeutung sind, sowie der Konzernunternehmen, die deren rechtliche Eigentümer sind.
- Auflistung wichtiger Vereinbarungen zwischen ermittelten verbundenen Unternehmen in Bezug auf immaterielle Werte, einschließlich Kostenumlagevereinbarungen, wesentliche Forschungsdienstleistungsvereinbarungen und Lizenzvereinbarungen.
- Allgemeine Beschreibung der Verrechnungspreispolitik des Konzerns in Bezug auf FuE und immaterielle Werte.
- Allgemeine Beschreibung aller wichtigen Übertragungen von Rechten an immateriellen Werten zwischen verbundenen Unternehmen während des betreffenden Wirtschaftsjahrs, einschließlich der entsprechenden Unternehmen, Staaten und Vergütungen.

Konzerninterne Finanztätigkeiten

- Allgemeine Beschreibung der Art und Weise, wie der multinationale Konzern finanziert wird, einschließlich wichtiger Finanzierungsbeziehungen mit konzernfremden Kreditgebern.

- Ermittlung aller Unternehmen des multinationalen Konzerns, die für den Konzern eine zentrale Finanzierungsfunktion ausüben, einschließlich der Staaten, nach deren Rechtsvorschriften die betreffenden Unternehmen organisiert sind, und des Orts der tatsächlichen Geschäftsleitung dieser Unternehmen.
- Allgemeine Beschreibung der Verrechnungspreispolitik des multinationalen Konzerns in Bezug auf Finanzierungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen.

Finanzlage und Steuerpositionen des multinationalen Konzerns

- Der konsolidierte Jahresabschluss des multinationalen Konzerns für das betreffende Wirtschaftsjahr, falls ein solcher Konzernabschluss anderweitig für Rechnungslegungs-, Aufsichts-, Management-, Steuer- oder sonstige Zwecke erstellt wird.
- Auflistung und kurze Beschreibung der bestehenden unilateralen Vorabverständigungen über die Verrechnungspreise (*advance pricing agreements* – APA) des multinationalen Konzerns sowie anderer steuerlicher Vorabzusagen (*tax rulings*) im Zusammenhang mit der Aufteilung der Einkünfte zwischen den Staaten.

Anhang II zu Kapitel V

Verrechnungspreisdokumentation – Einzeldokumentation (Local File)

Folgende Informationen sollten in der Einzeldokumentation enthalten sein:

Inländisches Konzernunternehmen

- Beschreibung der Managementstruktur des inländischen Unternehmens, Organigramm des inländischen Unternehmens und Beschreibung der Personen, an die die inländische Geschäftsleitung berichtet, sowie der Staaten, in denen diese Personen ihren Hauptsitz haben.
- Detaillierte Beschreibung der Geschäftstätigkeit und der Geschäftsstrategie des inländischen Unternehmens, einschließlich Hinweis darauf, ob das inländische Unternehmen an Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit oder Übertragungen immaterieller Werte, die im laufenden oder im unmittelbar vorangegangenen Jahr erfolgt sind, beteiligt oder von ihnen betroffen war, sowie einer Erläuterung derjenigen Aspekte dieser Geschäftsvorfälle, die sich auf das inländische Unternehmen auswirken.
- Wichtigste Konkurrenzunternehmen.

Konzerninterne Geschäftsvorfälle

Für jede wesentliche Art von konzerninternen Geschäftsvorfällen, an denen das Unternehmen beteiligt ist, Bereitstellung der folgenden Informationen:

- Beschreibung der wesentlichen konzerninternen Geschäftsvorfälle (z. B. Beschaffung von Herstellungsleistungen, Einkauf von Waren, Dienstleistungserbringung, Darlehen, Finanz- und Erfüllungs-

garantien, Lizenzen für immaterielle Werte usw.) sowie des Kontextes, in dem diese Geschäftsvorfälle stattfinden.

- Betrag der geleisteten und erhaltenen konzerninternen Zahlungen für jede Art konzerninterner Geschäftsvorfälle, an denen das inländische Unternehmen beteiligt ist (d. h. geleistete und erhaltene Zahlungen für Produkte, Dienstleistungen, Lizenzgebühren, Zinsen usw.), aufgeschlüsselt nach Steuerhoheitsgebiet des ausländischen Zahlungsleistenden oder Zahlungsempfängers).
- Ermittlung der verbundenen Unternehmen, die an den einzelnen Arten konzerninterner Geschäftsvorfälle beteiligt sind, und der Beziehungen zwischen ihnen.
- Kopien aller wesentlichen konzerninternen Vereinbarungen, die das inländische Unternehmen geschlossen hat.
- Detaillierte Vergleichbarkeits- und Funktionsanalyse des Steuerpflichtigen und relevanter verbundener Unternehmen in Bezug auf alle dokumentierten Arten von konzerninternen Geschäftsvorfällen, einschließlich aller Veränderungen im Vergleich zu den Vorjahren.[1]
- Hinweis auf die am besten geeignete Verrechnungspreismethode in Bezug auf die jeweils betrachtete Art des konzerninternen Geschäftsvorfalls und die Gründe für die Auswahl dieser Methode.
- Hinweis auf das verbundene Unternehmen, das gegebenenfalls als untersuchtes Unternehmen gewählt wird, sowie Erläuterung der Gründe für dessen Auswahl.
- Zusammenfassung der wichtigen Annahmen, die bei der Anwendung der Verrechnungspreismethode zugrunde gelegt wurden.
- Gegebenenfalls Erläuterung der Gründe für die Durchführung einer Mehrjahresanalyse.
- Auflistung und Beschreibung gegebenenfalls ausgewählter (interner oder externer) vergleichbarer Fremdgeschäftsvorfälle und Angaben zu relevanten Finanzindikatoren für unabhängige Unternehmen, auf die sich die Verrechnungspreisanalyse stützt, einschließlich einer Beschreibung der angewandten Methode für die Vergleichswertsuche sowie der Herkunft dieser Angaben.
- Beschreibung aller zur Herstellung der Vergleichbarkeit vorgenommenen Anpassungen und Hinweis darauf, ob diese Anpassungen an den

1. Soweit sich diese Funktionsanalyse mit Informationen in der Stammdokumentation deckt, reicht ein Querverweis auf die Stammdokumentation.

Ergebnissen des untersuchten Unternehmens, den Fremdvergleichsgeschäftsvorfällen oder an diesen beiden Größen vorgenommen wurden.

- Beschreibung der Gründe für die Schlussfolgerung, dass die relevanten Geschäftsvorfälle unter Anwendung der ausgewählten Verrechnungspreismethode fremdvergleichskonform vergütet wurden.
- Zusammenfassung der Finanzinformationen, die bei der Anwendung der Verrechnungspreismethode verwendet wurden.
- Kopie bestehender unilateraler und bilateraler/multilateraler APA sowie sonstiger steuerlicher Vorabzusagen (*tax rulings*), an denen die inländische Steuerverwaltung nicht beteiligt ist und die mit weiter oben beschriebenen konzerninternen Geschäftsvorfällen in Zusammenhang stehen.

Finanzinformationen

- Jährliche Rechnungslegung des inländischen Unternehmens für das betreffende Wirtschaftsjahr. Falls ein geprüfter Jahresabschluss vorliegt, sollte dieser vorgelegt werden, andernfalls sollte ein existierender ungeprüfter Jahresabschluss vorgelegt werden.
- Informationen und Aufteilungsschlüssel, aus denen hervorgeht, wie die bei der Anwendung der Verrechnungspreismethode verwendeten Finanzdaten mit dem Jahresabschluss verknüpft werden können.
- Übersichtstabellen über die einschlägigen Finanzdaten der in der Analyse verwendeten Vergleichsgrößen und die Quellen, denen diese Daten entnommen wurden.

Anhang III zu Kapitel V

Verrechnungspreisdokumentation – Länderbezogener Bericht (Country-by-Country Report)

A. Musterformular für den länderbezogenen Bericht

Tabelle 1. **Übersicht über die Aufteilung der Einkünfte, Steuern und Geschäftstätigkeiten nach Steuerhoheitsgebieten**

Name des multinationalen Konzerns: Betrachtetes Wirtschaftsjahr: Währung der angegebenen Beträge:										
Steuerhoheitsgebiet	Umsatzerlöse			Vorsteuergewinn (-verlust)	Entrichtete Ertragsteuer (ohne Periodenabgrenzung)	Zu entrichtende Ertragsteuern (periodengerecht abgegrenzt)	Ausgewiesenes Kapital	Einbehaltener Gewinn	Beschäftigtenzahl	Materielle Vermögenswerte (ohne flüssige Mittel)
	Fremde Unternehmen	Verbundende Unternehmen	Insg.							

Tabelle 2. **Auflistung aller Geschäftseinheiten des multinationalen Konzerns, die in den verschiedenen Gesamtangaben erfasst sind, nach Steuerhoheitsgebieten**

Name des multinationalen Konzerns: Betrachtetes Wirtschaftsjahr:																
Steuerhoheitsgebiet	Im Steuerhoheitsgebiet ansässige Unternehmen und Betriebsstätten des Konzerns	Gründungsstaat oder Staat der Handelsregistereintragung, falls abweichend vom Staat der steuerlichen Ansässigkeit	Wichtigste Geschäftstätigkeit(en)													
			Forschung und Entwicklung	Besitz oder Verwaltung von geistigem Eigentum	Einkauf oder Beschaffung	Verarbeitung oder Produktion	Verkauf, Marketing oder Vertrieb	Verwaltungs-, Management- oder Supportleistungen	Erbringung von Dienstleistungen für unverbundene Dritte	Konzerninterne Finanzierung	Regulierte Finanzdienstleistungen	Versicherungen	Besitz von Aktien oder anderen Wertpapieren mit Beteiligungscharakter	Ruhende Tätigkeit	Sonstige[1]
	1.															
	2.															
	3.															
	1.															
	2.															
	3.															

1. Bitte Art der Tätigkeit der Geschäftseinheit im Abschnitt „Zusätzliche Informationen“ angeben.

Tabelle 3. **Zusätzliche Informationen**

Name des multinationalen Konzerns: Betrachtetes Wirtschaftsjahr:
Bitte geben Sie hier kurz alle weiteren Informationen oder Erläuterungen an, die Sie für notwendig erachten oder die das Verständnis der im länderbezogenen Bericht enthaltenen Pflichtinformationen erleichtern können.

B. Musterformular für den länderbezogenen Bericht – Allgemeine Erläuterungen

Zweck

Der vorliegende Anhang III zu Kapitel V enthält ein Musterformular für die Berichterstattung über die Aufteilung der Einkünfte, Steuern und Geschäftstätigkeiten eines multinationalen Konzerns auf die einzelnen Steuerhoheitsgebiete. Diese Erläuterungen sind fester Bestandteil des Musterformulars für den länderbezogenen Bericht.

Begriffsbestimmungen

Berichtendes multinationales Unternehmen

Ein berichtendes multinationales Unternehmen ist die oberste Muttergesellschaft eines multinationalen Konzerns.

Konzernunternehmen

Für die Zwecke von Anhang III ist ein „Konzernunternehmen" bzw. eine Geschäftseinheit des multinationalen Konzerns *i)* eine eigenständige Geschäftseinheit des multinationalen Konzerns, die für Rechnungslegungszwecke in den Konzernabschluss einbezogen wird oder darin einbezogen würde, wenn Eigenkapitalbeteiligungen an dieser Geschäftseinheit des multinationalen Konzerns an einer öffentlichen Wertpapierbörse gehandelt würden, *ii)* eine solche Geschäftseinheit, die nur aufgrund ihrer Größe oder nur aus Wesentlichkeitsgründen nicht in den Konzernabschluss einbezogen wird, oder *iii)* eine Betriebsstätte einer unter Ziffer i oder ii fallenden eigenständigen Geschäftseinheit des Konzerns, sofern die Geschäftseinheit für Rechnungslegungs-, Aufsichts-, Steuer- oder interne Steuerungszwecke einen Einzelabschluss für diese Betriebsstätte aufstellt.

Behandlung von Zweigniederlassungen und Betriebsstätten

Die Betriebsstättendaten sollten in Bezug auf das Steuerhoheitsgebiet geliefert werden, in dem sich die Betriebsstätte befindet, und nicht in Bezug auf den Staat der steuerlichen Ansässigkeit der Geschäftseinheit, der sie angehört.

In der Berichterstattung gegenüber dem Staat der steuerlichen Ansässigkeit der Geschäftseinheit, der die Betriebsstätte angehört, sollten keine Finanzdaten zu dieser Betriebsstätte enthalten sein.

Konzernabschluss

Der Konzernabschluss ist der Jahresabschluss eines multinationalen Konzerns, in dem die Forderungen, Verbindlichkeiten, Einkünfte, Aufwendungen und Kapitalflüsse der obersten Muttergesellschaft und der Konzernunternehmen als die einer einzigen wirtschaftlichen Einheit dargestellt werden.

Betrachtungszeitraum des Musterformulars für die jährliche Berichterstattung

Das Formular sollte sich auf das Wirtschaftsjahr des berichtenden multinationalen Unternehmens beziehen. Für Konzernunternehmen sollte das Formular nach Ermessen des berichtenden multinationalen Unternehmens entweder *i)* Informationen für das Wirtschaftsjahr der jeweils betrachteten Konzernunternehmen, das am selben Tag endet wie das Wirtschaftsjahr des berichtenden multinationalen Unternehmens oder das in einem Zeitraum von 12 Monaten vor diesem Datum endet, oder *ii)* Informationen für alle betrachteten Konzernunternehmen für das Wirtschaftsjahr des berichtenden multinationalen Unternehmens liefern.

Datenquellen

Das berichtende multinationale Unternehmen sollte beim Ausfüllen des Formulars Jahr für Jahr konsistent die gleichen Datenquellen verwenden. Dem berichtenden multinationalen Unternehmen ist freigestellt, Daten aus seiner Konzernberichterstattung, aus den gesetzlich vorgesehenen Jahresabschlüssen der einzelnen Unternehmen, aus für aufsichtsrechtliche Zwecke erstellten Abschlüssen oder aus seiner internen Rechnungslegung zu verwenden. Es ist nicht notwendig, die Angaben zu Umsatzerlösen, Gewinnen und Steuern im Musterformular mit dem Konzernabschluss in Einklang zu bringen. Wenn gesetzlich vorgeschriebene Jahresabschlüsse als Grundlage für die Berichterstattung dienen, sollten sämtliche Beträge in die ausgewiesene funktionale Währung des berichtenden multinationalen Unternehmens umgerechnet werden, wobei der durchschnittliche Wechselkurs des im Abschnitt „Zusätzliche Informationen“ des Musterformulars angegebenen Jahres zugrunde zu legen ist. Allerdings müssen keine Anpassungen zur Berücksichtigung von Unterschieden zwischen den in den verschiedenen Steuerhoheitsgebieten angewandten Rechnungslegungsgrundsätzen vorgenommen werden.

Das berichtende multinationale Unternehmen sollte im Abschnitt „Zusätzliche Informationen“ des Musterformulars eine kurze Beschreibung der Datenquellen liefern, auf die zum Ausfüllen des Formulars zurückgegriffen wurde. Kommt es von einem Jahr zum nächsten zu Änderungen bei den Datenquellen, sollte das berichtende multinationale Unternehmen die Gründe dieser Änderungen sowie deren Konsequenzen im Abschnitt „Zusätzliche Informationen“ des Musterformulars erläutern.

C. Musterformular für den länderbezogenen Bericht – Spezielle Erläuterungen

Übersicht über die Aufteilung der Einkünfte, Steuern und Geschäftstätigkeiten nach Steuerhoheitsgebieten (Tabelle 1)

Steuerhoheitsgebiet

In der ersten Spalte des Musterformulars sollte das berichtende multinationale Unternehmen alle Steuerhoheitsgebiete auflisten, in denen Geschäftseinheiten des multinationalen Konzerns steuerlich ansässig sind. Ein Steuerhoheitsgebiet ist definiert als ein Gebiet, das über fiskalische Autonomie verfügt, sei es ein Staat oder nicht. Eine gesonderte Zeile sollte für alle Geschäftseinheiten des multinationalen Konzerns aufgenommen werden, die nach Ansicht des berichtenden multinationalen Unternehmens in keinem Steuerhoheitsgebiet steuerlich ansässig sind. Wenn ein Konzernunternehmen in mehr als einem Steuerhoheitsgebiet ansässig ist, sollte die Kollisionsregel des geltenden Doppelbesteuerungsabkommens angewandt werden, um den Staat der steuerlichen Ansässigkeit zu bestimmen. Wenn kein anwendbares Doppelbesteuerungsabkommen vorliegt, sollte das Konzernunternehmen im Steuerhoheitsgebiet des Orts seiner tatsächlichen Geschäftsleitung gemeldet werden. Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung ist der Ort, an dem die grundlegenden unternehmerischen und kaufmännischen Entscheidungen, die für die Ausübung der Geschäftstätigkeit des Unternehmens insgesamt notwendig sind, im Wesentlichen getroffen werden. Zur Feststellung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung sind alle maßgeblichen Tatsachen und Umstände zu prüfen. Ein Unternehmen kann mehr als einen Ort der Geschäftsleitung haben, jedoch jeweils nur einen Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung zu einem gegebenen Zeitpunkt.

Umsatzerlöse

In den drei Spalten unter der Überschrift „Umsatzerlöse“ des Musterformulars sollte das berichtende multinationale Unternehmen die folgenden Angaben liefern: *i)* Summe der Umsatzerlöse aller Geschäftseinheiten des multinationalen Konzerns im jeweils betrachteten Steuerhoheitsgebiet, die durch Geschäftsvorfälle mit verbundenen Unternehmen erzielt wurden, *ii)* Summe

der Umsatzerlöse aller Geschäftseinheiten des multinationalen Konzerns im jeweils betrachteten Steuerhoheitsgebiet, die durch Geschäftsvorfälle mit fremden Dritten erzielt wurden und *iii)* Summe von *i)* und *ii)*. Die Umsatzerlöse sollten Erlöse aus dem Verkauf von Vorratsvermögen und Liegenschaften, aus Dienstleistungen, Lizenzgebühren, Zinsen, Prämien sowie alle etwaigen sonstigen Beträge umfassen. Nicht unter den Umsatzerlösen erfasst werden sollten von anderen Konzernunternehmen bezogene Zahlungen, die im Steuerhoheitsgebiet des Zahlungsleistenden als Dividenden behandelt werden.

Vorsteuergewinn (-verlust)

In der fünften Spalte des Musterformulars sollte das berichtende multinationale Unternehmen die Summe der Vorsteuergewinne/-verluste aller Konzernunternehmen angeben, die im jeweils betrachteten Steuerhoheitsgebiet steuerlich ansässig sind. Der Vorsteuergewinn/-verlust sollte alle außerordentlichen Einnahmen- und Ausgabenposten mit einbeziehen.

Entrichtete Ertragsteuern (ohne Periodenabgrenzung)

In der sechsten Spalte des Musterformulars sollte das berichtende multinationale Unternehmen den Gesamtbetrag der von allen im jeweils betrachteten Steuerhoheitsgebiet steuerlich ansässigen Konzernunternehmen während des betreffenden Wirtschaftsjahrs tatsächlich entrichteten Ertragsteuern angeben. Die entrichteten Steuern sollten die von dem betreffenden Konzernunternehmen an das Steuerhoheitsgebiet, in dem es steuerlich ansässig ist, sowie an alle anderen Steuerhoheitsgebiete direkt entrichteten Steuern umfassen. Die gezahlten Steuern sollten die von anderen Geschäftseinheiten (verbundene Unternehmen und konzernfremde Unternehmen) in Bezug auf Zahlungen an die Konzerneinheit gezahlte Quellensteuern umfassen. Wenn ein im Steuerhoheitsgebiet A ansässiges Unternehmen A Zinseinnahmen im Steuerhoheitsgebiet B bezieht, sollte die im Steuerhoheitsgebiet B einbehaltene Quellensteuer somit von Unternehmen A ausgewiesen werden.

Zu entrichtende Ertragsteuern (periodengerecht abgegrenzt)

In der siebten Spalte des Musterformulars sollte das berichtende multinationale Unternehmen die Summe der auf die steuerpflichtigen Gewinne oder Verluste des Berichtsjahrs zu entrichtenden, periodengerecht abgegrenzten Steueraufwendungen aller Konzernunternehmen angeben, die im jeweils betrachteten Steuerhoheitsgebiet steuerlich ansässig sind. Diese Steueraufwendungen sollten sich nur auf Geschäftstätigkeiten des betreffenden Jahres beziehen und keine latenten Steuern oder Rückstellungen für ungewisse Steuerverbindlichkeiten umfassen.

Ausgewiesenes Kapital

In der achten Spalte des Musterformulars sollte das berichtende multinationale Unternehmen die Summe des ausgewiesenen Kapitals aller Konzernunternehmen angeben, die im jeweils betrachteten Steuerhoheitsgebiet steuerlich ansässig sind. In Bezug auf Betriebsstätten sollte das ausgewiesene Kapital von der juristischen Person angegeben werden, zu der die jeweils betrachtete Betriebsstätte gehört, es sei denn, im Betriebsstättenstaat bestünde eine aufsichtsrechtliche Eigenkapitalanforderung.

Einbehaltener Gewinn

In der neunten Spalte des Musterformulars sollte das berichtende multinationale Unternehmen die Summe der gesamten einbehaltenen Gewinne aller Konzernunternehmen, die im jeweils betrachteten Steuerhoheitsgebiet steuerlich ansässig sind, mit Stand zum Jahresende angeben. In Bezug auf Betriebsstätten sollten die einbehaltenen Gewinne von der juristischen Person angegeben werden, zu der die jeweils betrachtete Betriebsstätte gehört.

Beschäftigtenzahl

In der zehnten Spalte des Musterformulars sollte das berichtende multinationale Unternehmen die Gesamtzahl der Beschäftigten (in Vollzeitäquivalenten) aller Konzernunternehmen angeben, die im jeweils betrachteten Steuerhoheitsgebiet steuerlich ansässig sind. Die Beschäftigtenzahl kann zum Jahresendstand, auf Basis des Durchschnitts für das betreffende Jahr oder nach jedem anderen Prinzip, das von Jahr zu Jahr für alle Steuerhoheitsgebiete einheitlich angewandt wird, angegeben werden. Unabhängige Auftragnehmer, die an der regulären Geschäftstätigkeit des jeweils betrachteten Konzernunternehmens mitwirken, können dabei als Beschäftigte gezählt werden. Sachgerecht auf- bzw. abgerundete oder ungefähre Angaben der Beschäftigtenzahl sind zulässig – vorausgesetzt die Auf- bzw. Abrundung oder Approximation führt nicht zu einer wesentlichen Verzerrung der relativen Verteilung der Beschäftigten auf die verschiedenen Steuerhoheitsgebiete. Die gewählten Methoden sollten von Jahr zu Jahr sowie für die verschiedenen Konzernunternehmen einheitlich angewandt werden.

Materielle Vermögenswerte (ohne flüssige Mittel)

In der elften Spalte des Musterformulars sollte das berichtende multinationale Unternehmen die Summe des Nettobuchwerts der materiellen Vermögenswerte aller Konzernunternehmen angeben, die im jeweils betrachteten Steuerhoheitsgebiet steuerlich ansässig sind. In Bezug auf Betriebsstätten sollten die Vermögenswerte unter dem Steuerhoheitsgebiet angegeben werden,

in dem sich die jeweilige Betriebsstätte befindet. Materielle Vermögenswerte umfassen für die Zwecke dieser Spalte keine flüssigen Mittel, immateriellen Werte oder Finanzwerte.

Auflistung aller Unternehmen des multinationalen Konzerns, die in den verschiedenen Gesamtangaben erfasst sind, nach Steuerhoheitsgebieten (Tabelle 2)

Im Steuerhoheitsgebiet ansässige Unternehmen und Betriebsstätten des Konzerns

Das berichtende multinationale Unternehmen sollte für die einzelnen Steuerhoheitsgebiete und unter Nennung des juristischen Namens alle Geschäftseinheiten des multinationalen Konzerns angeben, die im jeweils betrachteten Steuerhoheitsgebiet steuerlich ansässig sind. In Bezug auf Betriebsstätten gilt jedoch, wie weiter oben erwähnt, dass die jeweils betrachtete Betriebsstätte unter dem Steuerhoheitsgebiet aufgelistet werden sollte, in dem sie sich befindet. Dabei sollte die juristische Person genannt werden, deren Betriebsstätte sie ist (z. B. Unternehmen XYZ – Steuerhoheitsgebiet A Betriebsstätte).

Gründungsstaat oder Staat der Handelsregistereintragung, falls abweichend vom Staat der steuerlichen Ansässigkeit

Das berichtende multinationale Unternehmen sollte den Namen des Steuerhoheitsgebiets angeben, nach dessen Rechtsvorschriften die jeweils betrachtete Geschäftseinheit des multinationalen Konzerns gegründet bzw. im Handelsregister eingetragen wurde, falls es sich dabei um ein anderes Steuerhoheitsgebiet als den Staat der steuerlichen Ansässigkeit handelt.

Wichtigste Geschäftstätigkeit(en)

Das berichtende multinationale Unternehmen sollte die Art der wichtigsten Geschäftstätigkeit(en) bestimmen, der bzw. denen das Konzernunternehmen im jeweils betrachteten Steuerhoheitsgebiet nachgeht, indem es eine oder mehrere zutreffende Kategorien ankreuzt.

Geschäftstätigkeiten
Forschung und Entwicklung
Besitz oder Verwaltung von geistigem Eigentum
Einkauf oder Beschaffung
Verarbeitung oder Produktion
Verkauf, Marketing oder Vertrieb
Verwaltungs-, Management- oder Supportleistungen
Erbringung von Dienstleistungen für unverbundene Dritte
Konzerninterne Finanzierung
Regulierte Finanzdienstleistungen
Versicherungen
Besitz von Aktien oder anderen Wertpapieren mit Beteiligungscharakter
Ruhende Tätigkeit
Sonstige[1]

1. Bitte Art der Tätigkeit der Geschäftseinheit im Abschnitt „Zusätzliche Informationen“ angeben.

Anhang IV zu Kapitel V

Umsetzungspaket zur länderbezogenen Berichterstattung

Einleitung

Um eine einheitliche und zügige Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung im Rahmen von Punkt 13 des Aktionsplans zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS-Aktionsplan, OECD, 2014a) zu ermöglichen, wurde ein Umsetzungspaket zur länderbezogenen Berichterstattung erarbeitet. Dieses besteht aus *i)* einer Mustervorschrift, die die Staaten verwenden können, um die obersten Muttergesellschaften multinationaler Konzerne zur Vorlage des länderbezogenen Berichts in ihrem Ansässigkeitsstaat zu verpflichten und gegebenenfalls alternative Vorlagepflichten festzulegen, sowie *ii)* drei Mustern für Vereinbarungen zwischen den zuständigen Behörden, die die Durchführung des Austauschs der länderbezogenen Berichte auf der Grundlage 1) des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, 2) von Doppelbesteuerungsabkommen und 3) von Steuerinformationsabkommen (TIEA) vereinfachen sollen. Es wird anerkannt, dass Entwicklungsländer zur wirksamen Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung möglicherweise Unterstützung benötigen.

Muster für eine Rechtsvorschrift

Die im Umsetzungspaket zur länderbezogenen Berichterstattung enthaltene Mustervorschrift berücksichtigt weder das Verfassungsrecht und Rechtssystem noch den Aufbau und die Terminologie des Steuerrechts bestimmter Staaten. Die Staaten können dieses Muster an ihre eigenen Rechtssysteme anpassen, wenn bestehende Rechtsvorschriften geändert werden müssen.

Vereinbarungen zwischen den zuständigen Behörden

Nach Artikel 6 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen („Übereinkommen“) müssen sich die zuständigen Behörden der Vertragsparteien des Übereinkommens einvernehmlich auf den Umfang des automatischen Informationsaustauschs und das anzuwendende Verfahren dafür verständigen. Im Zusammenhang mit dem gemeinsamen Meldestandard wurde diese Verpflichtung in Form einer mehrseitigen Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden erfüllt, in der der Umfang, der Zeitplan und die Verfahren des automatischen Austauschs sowie die zu treffenden Schutzvorkehrungen geregelt sind.

Da sich die Durchführung des automatischen Informationsaustauschs auf der Grundlage einer mehrseitigen Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden beim gemeinsamen Meldestandard als zeit- und ressourcensparend erwiesen hat, könnte für die Umsetzung des automatischen Informationsaustauschs im Zusammenhang mit länderbezogenen Berichten derselbe Ansatz gewählt werden. Daher wurde die Mehrseitige Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte („CbC MCAA“) erarbeitet, die auf dem Übereinkommen beruht und sich an der Mehrseitigen Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden orientiert, die zur Umsetzung des gemeinsamen Meldestandards geschlossen wurde. Darüber hinaus wurden für den Austausch länderbezogener Berichte zwei weitere Muster für Vereinbarungen zwischen den zuständigen Behörden erarbeitet – eines für den Austausch auf der Grundlage von Doppelbesteuerungsabkommen und eines für den Austausch auf der Grundlage von Steuerinformationsabkommen.

Laut Ziffer 5 von Kapitel V besteht eines der drei Ziele der Verrechnungspreisdokumentation darin, den Steuerverwaltungen die Informationen zur Verfügung zu stellen, die sie für eine sachkundige Bewertung der Verrechnungspreisrisiken benötigen; weiterhin heißt es in Ziffer 10 von Kapitel V, dass eine effektive Ermittlung und Bewertung der Risiken ein wesentlicher erster Schritt bei der Auswahl der richtigen Fälle für Verrechnungspreisprüfungen ist. Die länderbezogenen Berichte, die auf der Grundlage der im vorliegenden Umsetzungspaket zur länderbezogenen Berichterstattung enthaltenen Muster für Vereinbarungen zwischen den zuständigen Behörden übermittelt werden, bilden einen der drei Bestandteile der Verrechnungspreisdokumentation und werden den Steuerverwaltungen gemäß den Ziffern 16, 17 und 25 von Kapitel V sachdienliche und verlässliche Informationen zur Durchführung einer effizienten und belastbaren Verrechnungspreisrisikoanalyse liefern. Vor diesem Hintergrund sollen die Muster für Vereinbarungen zwischen den zuständigen Behörden den erforderlichen Rahmen schaffen, um die im länderbezogenen Bericht enthaltenen Informationen den betroffenen Steuerbehörden zur Verfügung zu stellen, da diese Informationen für die Pflege und Durchsetzung

ihrer Steuergesetze mittels des automatischen Informationsaustauschs voraussichtlich relevant sein werden.

Zweck der CbC MCAA ist die Festlegung von Vorschriften und Verfahren, die die zuständigen Behörden von Staaten, die BEPS-Aktionspunkt 13 umsetzen, möglicherweise benötigen, um länderbezogene Berichte, die vom berichtenden Rechtsträger eines multinationalen Konzerns erstellt und jährlich bei den Steuerbehörden des Staats der steuerlichen Ansässigkeit dieses Rechtsträgers eingereicht werden, automatisch mit den Steuerbehörden aller Staaten auszutauschen, in denen der multinationale Konzern tätig ist.

In den meisten Bestimmungen entspricht der Wortlaut im Wesentlichen dem der Mehrseitigen Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden für den Informationsaustausch im Rahmen des gemeinsamen Meldestandards. Sofern erforderlich, wurde der Wortlaut ergänzt oder angepasst, um die Handreichungen zur länderbezogenen Berichterstattung in Kapitel V zu berücksichtigen.

Des Weiteren wurde ein XML-Schema mit einem dazugehörigen Benutzerhandbuch für den elektronischen Austausch länderbezogener Berichte erstellt.

Muster für eine Rechtsvorschrift zur länderbezogenen Berichterstattung

Artikel 1
Begriffsbestimmungen

Im Sinne dieses [Gesetzestitel] haben die folgenden Ausdrücke folgende Bedeutung:

1. Der Ausdruck „Konzern" bedeutet eine Gruppe von Unternehmen, die durch Eigentum oder Beherrschung verbunden sind, sodass die Gruppe entweder nach den geltenden Rechnungslegungsgrundsätzen zur Aufstellung eines Konzernabschlusses für Rechnungslegungszwecke verpflichtet ist oder dazu verpflichtet wäre, wenn Eigenkapitalbeteiligungen an einem der Unternehmen an einer öffentlichen Wertpapierbörse gehandelt würden.

2. Der Ausdruck „multinationaler Konzern" bedeutet einen Konzern, der *i)* zwei oder mehr Unternehmen umfasst, deren steuerliche Ansässigkeit in unterschiedlichen Staaten liegt, oder ein Unternehmen, das in einem Staat steuerlich ansässig ist und in einem anderen Staat mit der durch eine Betriebsstätte ausgeübten Geschäftstätigkeit steuerpflichtig ist, und der *ii)* kein freigestellter multinationaler Konzern ist.

3. Der Ausdruck „freigestellter multinationaler Konzern" bedeutet in Bezug auf ein Wirtschaftsjahr dieses Konzerns einen Konzern, dessen konsolidierter Gesamtumsatzerlös in dem Wirtschaftsjahr, das dem Berichtswirtschaftsjahr unmittelbar voranging, laut seinem Konzernabschluss für dieses vorangegangene Wirtschaftsjahr weniger als [750 Mio. Euro] / [Betrag in der Landeswährung einfügen, der im Januar 2015 ungefähr 750 Mio. Euro entsprach] betrug.

4. Der Ausdruck „Konzernunternehmen" bedeutet *i)* eine eigenständige Geschäftseinheit eines multinationalen Konzerns, die für Rechnungslegungszwecke in den Konzernabschluss des multinationalen Konzerns einbezogen wird oder darin einbezogen würde, wenn Eigenkapitalbeteiligungen an dieser Geschäftseinheit eines multinationalen Konzerns an einer öffentlichen Wertpapierbörse gehandelt würden, *ii)* eine solche Geschäftseinheit, die nur aufgrund ihrer Größe oder nur aus Wesentlichkeitsgründen nicht in den Konzernabschluss des multinationalen Konzerns einbezogen wird, oder

iii) eine Betriebsstätte einer unter Ziffer *i* oder *ii* fallenden eigenständigen Geschäftseinheit eines multinationalen Konzerns, sofern die Geschäftseinheit für Rechnungslegungs-, Aufsichts-, Steuer- oder interne Steuerungszwecke einen Einzelabschluss für diese Betriebsstätte aufstellt.

5. Der Ausdruck „berichtender Rechtsträger" bedeutet das Konzernunternehmen, das verpflichtet ist, im Staat seiner steuerlichen Ansässigkeit für den multinationalen Konzern einen länderbezogenen Bericht vorzulegen, der den in Artikel 4 genannten Vorgaben entspricht. Der berichtende Rechtsträger kann die oberste Muttergesellschaft, die beauftragte Konzerngesellschaft oder ein Konzernunternehmen nach Artikel 2 Absatz 2 sein.

6. Der Ausdruck „oberste Muttergesellschaft" bedeutet ein Unternehmen eines multinationalen Konzerns, das folgende Kriterien erfüllt:

i) Es verfügt unmittelbar oder mittelbar über eine ausreichende Beteiligung an einem oder mehreren anderen Unternehmen des multinationalen Konzerns, sodass es nach den im Staat seiner steuerlichen Ansässigkeit allgemein angewandten Rechnungslegungsgrundsätzen zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist oder dazu verpflichtet wäre, wenn seine Eigenkapitalbeteiligungen im Staat seiner steuerlichen Ansässigkeit an einer öffentlichen Wertpapierbörse gehandelt würden; und

ii) es gibt kein anderes Unternehmen des multinationalen Konzerns, das unmittelbar oder mittelbar über eine Beteiligung nach Ziffer *i* am erstgenannten Konzernunternehmen verfügt.

7. Der Ausdruck „beauftragte Konzerngesellschaft" bedeutet ein Unternehmen des multinationalen Konzerns, das von diesem dazu bestimmt wurde, als alleiniger Vertreter der obersten Muttergesellschaft im Staat seiner steuerlichen Ansässigkeit für den multinationalen Konzern den länderbezogenen Bericht vorzulegen, sofern eine oder mehrere der in Artikel 2 Absatz 2 Ziffer *ii* festgelegten Voraussetzungen erfüllt sind.

8. Der Ausdruck „Wirtschaftsjahr" bedeutet einen jährlichen Rechnungslegungszeitraum, für den die oberste Muttergesellschaft des multinationalen Konzerns ihren Jahresabschluss aufstellt.

9. Der Ausdruck „Berichtswirtschaftsjahr" bedeutet das Wirtschaftsjahr, dessen finanzielle und operative Ergebnisse im länderbezogenen Bericht nach Artikel 4 angegeben sind.

10. Der Ausdruck „qualifizierte Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden" bedeutet eine Vereinbarung, die *i)* zwischen bevollmächtigten Vertretern der Staaten geschlossen wurde, die Vertragsparteien einer internationalen Übereinkunft sind, und die *ii)* den automatischen Austausch länderbezogener Berichte zwischen den Vertragsstaaten vorsieht.

11. Der Ausdruck „internationale Übereinkunft“ bedeutet das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, ein zwei- oder mehrseitiges Doppelbesteuerungsabkommen oder ein Steuerinformationsabkommen, dem [Staat] angehört und mit dem eine Rechtsgrundlage für den Austausch von Steuerinformationen, einschließlich des automatischen Austauschs solcher Informationen, zwischen verschiedenen Staaten geschaffen wird.

12. Der Ausdruck „Konzernabschluss“ bedeutet den Jahresabschluss eines multinationalen Konzerns, in dem die Forderungen, Verbindlichkeiten, Einkünfte, Aufwendungen und Kapitalflüsse der obersten Muttergesellschaft und der Konzernunternehmen als die einer einzigen wirtschaftlichen Einheit dargestellt werden.

13. Der Ausdruck „systemisches Scheitern“ bedeutet in Bezug auf einen Staat, dass zwischen diesem Staat und [Staat] zwar eine wirksame qualifizierte Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden besteht, er den automatischen Austausch (aus anderen als den in der Vereinbarung vorgesehenen Gründen) jedoch ausgesetzt hat oder es anderweitig regelmäßig versäumt hat, [Staat] in seinem Besitz befindliche länderbezogene Berichte multinationaler Konzerne, die in [Staat] über Konzernunternehmen verfügen, automatisch zu übermitteln.

Artikel 2
Vorlagepflicht

1. Jede oberste Muttergesellschaft eines multinationalen Konzerns, der in [Staat] steuerlich ansässig ist, legt [Steuerverwaltung des Staates] für ihr Berichtswirtschaftsjahr innerhalb der in Artikel 5 festgelegten Frist einen länderbezogenen Bericht vor, der den in Artikel 4 genannten Vorgaben entspricht.

2. Ein Konzernunternehmen, das nicht die oberste Muttergesellschaft eines multinationalen Konzerns ist, legt [Steuerverwaltung des Staates] für das Berichtswirtschaftsjahr eines multinationalen Konzerns, dem es angehört, innerhalb der in Artikel 5 festgelegten Frist einen länderbezogenen Bericht vor, der den in Artikel 4 genannten Vorgaben entspricht, sofern die folgenden Kriterien erfüllt sind:

i) Das Konzernunternehmen ist in [Staat] steuerlich ansässig und

ii) eine der folgenden Voraussetzungen ist erfüllt:

   a) Die oberste Muttergesellschaft des multinationalen Konzerns ist im Staat ihrer steuerlichen Ansässigkeit nicht zur Vorlage eines länderbezogenen Berichts verpflichtet; oder

b) der Staat, in dem die oberste Muttergesellschaft steuerlich ansässig ist, ist zwar Vertragspartei einer bestehenden internationalen Übereinkunft, der [Staat] angehört, ist bis zum Ende der in Artikel 5 festgelegten Frist für die Vorlage des länderbezogenen Berichts für das Berichtswirtschaftsjahr jedoch nicht Vertragspartei einer wirksamen qualifizierten Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden geworden, der [Staat] angehört; oder

c) es liegt ein systemisches Scheitern des Staates der steuerlichen Ansässigkeit der obersten Muttergesellschaft vor, über welches das in [Staat] steuerlich ansässige Konzernunternehmen von [Steuerverwaltung des Staates] unterrichtet wurde.

Sind mehrere Konzernunternehmen desselben multinationalen Konzerns in [Staat] steuerlich ansässig und sind eine oder mehrere der in Ziffer *ii* genannten Voraussetzungen erfüllt, so kann der multinationale Konzern eines dieser Konzernunternehmen dazu bestimmen, [Steuerverwaltung des Staates] für ein Berichtswirtschaftsjahr innerhalb der in Artikel 5 festgelegten Frist den länderbezogenen Bericht vorzulegen, der den in Artikel 4 genannten Vorgaben entspricht, und [Steuerverwaltung des Staates] darüber zu unterrichten, dass damit die Vorlagepflicht aller in [Staat] steuerlich ansässigen Unternehmen des multinationalen Konzerns erfüllt sein soll.

3. Ungeachtet des Absatzes 2 ist ein Konzernunternehmen nach Absatz 2, wenn eine oder mehrere der Voraussetzungen nach Absatz 2 Ziffer *ii* erfüllt sind, nicht zur Vorlage eines länderbezogenen Berichts für ein Berichtswirtschaftsjahr bei [Steuerverwaltung des Staates] verpflichtet, sofern der multinationale Konzern, dem es angehört, für das betreffende Wirtschaftsjahr einen länderbezogenen Bericht, der den in Artikel 4 genannten Vorgaben entspricht, über eine vertretende Muttergesellschaft zur Verfügung gestellt hat, die den länderbezogenen Bericht innerhalb der in Artikel 5 festgelegten Frist der Steuerbehörde des Staates ihrer steuerlichen Ansässigkeit vorlegt und hinsichtlich der die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

a) Im Staat der steuerlichen Ansässigkeit der beauftragten Konzerngesellschaft ist die Vorlage länderbezogener Berichte vorgeschrieben, die den in Artikel 4 genannten Vorgaben entsprechen;

b) der Staat der steuerlichen Ansässigkeit der beauftragten Konzerngesellschaft ist bis zum Ende der in Artikel 5 festgelegten Frist für die Vorlage des länderbezogenen Berichts für das Berichtswirtschaftsjahr Vertragspartei einer wirksamen qualifizierten Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden geworden, der [Staat] angehört;

c) der Staat der steuerlichen Ansässigkeit der beauftragten Konzerngesellschaft hat [Steuerverwaltung des Staates] nicht über ein systemisches Scheitern unterrichtet;

d) der Staat der steuerlichen Ansässigkeit der beauftragten Konzerngesellschaft wurde nach Artikel 3 Absatz 1 von dem in seinem Hoheitsgebiet steuerlich ansässigen Konzernunternehmen darüber unterrichtet, das es die beauftragte Gesellschaft ist; und

e) [Steuerverwaltung des Staates] wurde nach Artikel 3 Absatz 2 eine Benachrichtigung übermittelt.

Artikel 3
Unterrichtung

1. Ein Unternehmen eines multinationalen Konzerns, das in [Staat] steuerlich ansässig ist, unterrichtet [Steuerverwaltung des Staates] spätestens am [letzten Tag des Berichtswirtschaftsjahrs des multinationalen Konzerns] darüber, ob es die oberste Muttergesellschaft oder die beauftragte Konzerngesellschaft ist.

2. Ist ein Unternehmen eines multinationalen Konzerns, das in [Staat] steuerlich ansässig ist, nicht die oberste Muttergesellschaft oder die beauftragte Konzerngesellschaft, so unterrichtet es [Steuerverwaltung des Staates] spätestens am [letzten Tag des Berichtswirtschaftsjahrs des multinationalen Konzerns] darüber, wer der berichtende Rechtsträger ist und wo dieser steuerlich ansässig ist.

Artikel 4
Länderbezogener Bericht

1. Im Sinne dieses [Gesetzestitel] ist ein länderbezogener Bericht in Bezug auf einen multinationalen Konzern ein Bericht, der Folgendes enthält:

i) Gesamtangaben zur Höhe des Umsatzerlöses, des Vorsteuergewinns(-verlusts), der entrichteten Ertragsteuern, der zu entrichtenden Ertragsteuern, des ausgewiesenen Kapitals und des einbehaltenen Gewinns, zur Beschäftigtenzahl sowie zu den materiellen Vermögenswerten ohne flüssige Mittel in jedem Staat, in dem der multinationale Konzern tätig ist;

ii) den Namen jedes Unternehmens des multinationalen Konzerns unter Angabe des Staates seiner steuerlichen Ansässigkeit und, falls davon abweichend, des Staates, nach dessen Recht es gegrün-

det wurde, sowie der Art seiner wichtigsten Geschäftstätigkeit bzw. Geschäftstätigkeiten.

2. Der länderbezogene Bericht wird in einer dem Standardformular nach [Anhang III zu Kapitel V der OECD-Verrechnungspreisleitlinien in der jeweiligen gegebenenfalls geänderten Fassung] / [Anhang III des Berichts *Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung* zu Punkt 13 des *OECD/G20-Aktionsplans zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung*] / [der Anlage zu diesem Gesetz] entsprechenden Form unter Anwendung der dazugehörigen Begriffsbestimmungen und Anleitungen vorgelegt.

Artikel 5
Vorlagefrist

Der nach diesem [Gesetzestitel] vorgeschriebene länderbezogene Bericht wird spätestens 12 Monate nach dem letzten Tag des Berichtswirtschaftsjahrs des multinationalen Konzerns vorgelegt.

Artikel 6
Verwendung und Vertraulichkeit der Informationen im länderbezogenen Bericht

1. [Steuerverwaltung des Staates] verwendet den länderbezogenen Bericht für eine allgemeine Bewertung der Verrechnungspreisrisiken und anderer Risiken im Zusammenhang mit Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in [Staat], unter anderem für eine Bewertung des Risikos der Nichteinhaltung geltender Verrechnungspreisvorschriften durch Mitglieder des multinationalen Konzerns, sowie gegebenenfalls für wirtschaftliche und statistische Analysen. Verrechnungspreiskorrekturen durch [Steuerverwaltung des Staates] werden nicht auf dem länderbezogenen Bericht beruhen.

2. [Steuerverwaltung des Staates] wahrt die Vertraulichkeit der im länderbezogenen Bericht enthaltenen Informationen mindestens in dem Umfang, der gelten würde, wenn die Informationen im Rahmen des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen erteilt würden.

Artikel 7
Strafen

Diese Mustervorschrift enthält keine Bestimmungen zu Strafen, die in dem Fall verhängt werden, dass ein berichtender Rechtsträger seinen Meldepflichten im Zusammenhang mit dem länderbezogenen Bericht nicht nachkommt. Es wird davon ausgegangen, dass die Staaten ihre bestehenden Strafregelungen zur Verrechnungspreisdokumentation auf die Pflicht zur Vorlage des länderbezogenen Berichts ausdehnen werden.

Artikel 8
Tag des Wirksamwerdens

Dieses [Gesetzestitel] gilt für Berichtswirtschaftsjahre multinationaler Konzerne mit Beginn an oder nach dem [1. Januar 2016].

Mehrseitige Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte

In der Erwägung, dass die Staaten der Unterzeichner der Mehrseitigen Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte („Vereinbarung") Vertragsparteien des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen beziehungsweise des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen in der durch das Protokoll geänderten Fassung („Übereinkommen") oder darunter fallende Hoheitsgebiete sind oder das Übereinkommen unterzeichnet oder ihre entsprechende Absicht bekundet haben und anerkennen, dass das Übereinkommen vor dem automatischen Austausch länderbezogener Berichte für sie in Kraft und wirksam sein muss,

in der Erwägung, dass ein Land, welches das Übereinkommen unterzeichnet oder seine entsprechende Absicht bekundet hat, erst ein Staat im Sinne des § 1 werden wird, wenn es Vertragspartei des Übereinkommens geworden ist,

in der Erwägung, dass die Staaten von dem Wunsch geleitet sind, durch den automatischen Austausch jährlicher länderbezogener Berichte die internationale steuerliche Transparenz zu erhöhen und den Zugang ihrer jeweiligen Steuerbehörden zu Informationen über die weltweite Verteilung der Einkünfte und der entrichteten Steuern sowie bestimmte Indikatoren für die Orte wirtschaftlicher Tätigkeit in den Steuergebieten, in denen multinationale Konzerne tätig sind, zu verbessern, um die Verrechnungspreisrisiken und andere Risiken im Zusammenhang mit Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung allgemein zu bewerten sowie gegebenenfalls für wirtschaftliche und statistische Analysen,

in der Erwägung, dass die Rechtsvorschriften der jeweiligen Staaten den berichtenden Rechtsträger eines multinationalen Konzerns verpflichten oder verpflichten sollen, jährlich einen länderbezogenen Bericht vorzulegen,

in der Erwägung, dass der länderbezogene Bericht Bestandteil einer dreistufigen Struktur sein soll, zusammen mit einer globalen Stammdokumentation und einer Einzeldokumentation, die gemeinsam einen standardisierten Ansatz für die Verrechnungspreisdokumentation darstellen, der den Steuerverwaltungen sachdienliche und verlässliche Informationen

zur Durchführung einer effizienten und belastbaren Bewertungsanalyse des Verrechnungspreisrisikos liefern wird,

in der Erwägung, dass Kapitel III des Übereinkommens die Grundlage für den Informationsaustausch zu Steuerzwecken einschließlich des automatischen Informationsaustauschs schafft sowie den zuständigen Behörden der Staaten gestattet, den Umfang und die Modalitäten dieses automatischen Austauschs zu vereinbaren,

in der Erwägung, dass Artikel 6 des Übereinkommens vorsieht, dass zwei oder mehr Vertragsparteien einen automatischen Informationsaustausch einvernehmlich vereinbaren können, obgleich der eigentliche Informationsaustausch bilateral zwischen den zuständigen Behörden erfolgen wird,

in der Erwägung, dass die Staaten zum Zeitpunkt des ersten Austauschs länderbezogener Berichte über Folgendes verfügen werden oder verfügen sollen: *i)* geeignete Schutzvorkehrungen zur Sicherstellung der vertraulichen Behandlung der nach dieser Vereinbarung erhaltenen Informationen und ihrer Verwendung für eine allgemeine Bewertung der Verrechnungspreisrisiken und anderer Risiken im Zusammenhang mit Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung sowie gegebenenfalls für wirtschaftliche und statistische Analysen nach § 5, *ii)* die Infrastruktur für eine wirksame Austauschbeziehung (einschließlich bestehender Verfahren zur Gewährleistung eines fristgerechten, fehlerfreien und vertraulichen Informationsaustauschs, wirksamer und zuverlässiger Übertragungswege sowie Ressourcen für die zügige Klärung von Fragen und Anliegen zum Austausch oder zu Auskunftsersuchen sowie für die Durchführung des § 4) und *iii)* die erforderlichen Rechtsvorschriften zur Verpflichtung der berichtenden Rechtsträger zur Vorlage länderbezogener Berichte,

in der Erwägung, dass die Staaten entschlossen sind, sich nach Artikel 24 Absatz 2 des Übereinkommens sowie § 6 Absatz 1 dieser Vereinbarung zu beraten mit dem Ziel, Fälle unerwünschter wirtschaftlicher Ergebnisse, auch für einzelne Unternehmen, zu regeln,

in der Erwägung, dass Verständigungsverfahren, beispielsweise auf der Grundlage eines zwischen den Staaten der zuständigen Behörden geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens, weiterhin Anwendung finden, wenn länderbezogene Berichte aufgrund dieser Vereinbarung ausgetauscht wurden,

in der Erwägung, dass die zuständigen Behörden der Staaten beabsichtigen, diese Vereinbarung zu schließen, und zwar unbeschadet (etwaiger) innerstaatlicher Gesetzgebungsverfahren sowie vorbehaltlich der im Übereinkommen vorgesehenen Vertraulichkeitsvorschriften und sonstigen Schutzvorkehrungen einschließlich der Bestimmungen, welche die Verwendung der danach ausgetauschten Informationen einschränken,

sind die zuständigen Behörden wie folgt übereingekommen:

§ 1
Begriffsbestimmungen

1. Im Sinne dieser Vereinbarung haben die nachstehenden Ausdrücke folgende Bedeutung:

a) Der Ausdruck **„Staat“** bedeutet ein Land oder ein Hoheitsgebiet, für welches das Übereinkommen in Kraft und wirksam ist, entweder durch Ratifikation, Annahme oder Genehmigung nach Artikel 28 oder durch räumliche Erstreckung nach Artikel 29, und das ein Unterzeichner dieser Vereinbarung ist;

b) der Ausdruck **„zuständige Behörde“** bedeutet für den jeweiligen Staat die in Anlage B des Übereinkommens aufgeführten Personen und Behörden;

c) der Ausdruck **„Konzern“** bedeutet eine Gruppe von Unternehmen, die durch Eigentum oder Beherrschung verbunden sind, sodass die Gruppe entweder nach den geltenden Rechnungslegungsgrundsätzen zur Aufstellung eines Konzernabschlusses für Rechnungslegungszwecke verpflichtet ist oder dazu verpflichtet wäre, wenn Eigenkapitalbeteiligungen an einem der Unternehmen an einer öffentlichen Wertpapierbörse gehandelt würden;

d) der Ausdruck **„multinationaler Konzern“** bedeutet einen Konzern, *i)* der zwei oder mehr Unternehmen umfasst, deren steuerliche Ansässigkeit in unterschiedlichen Staaten liegt, oder der ein Unternehmen umfasst, das in einem Staat steuerlich ansässig ist und in einem anderen Staat mit der durch eine Betriebsstätte ausgeübten Geschäftstätigkeit steuerpflichtig ist, und *ii)* der kein freigestellter multinationaler Konzern ist;

e) der Ausdruck **„freigestellter multinationaler Konzern“** bedeutet einen Konzern, der nicht zur Vorlage eines länderbezogenen Berichts verpflichtet ist, da der jährliche Umsatzerlös des Konzerns in dem Wirtschaftsjahr, das dem Berichtswirtschaftsjahr unmittelbar voranging, laut seinem Konzernabschluss für dieses vorangegangene Wirtschaftsjahr unter dem Schwellenwert liegt, der durch das innerstaatliche Recht des Staates festgelegt wurde und dem Bericht von 2015 in der nach der darin vorgesehenen Überprüfung im Jahr 2020 gegebenenfalls geänderten Fassung entspricht;

f) der Ausdruck **„Konzernunternehmen“** bedeutet *i)* eine eigenständige Geschäftseinheit eines multinationalen Konzerns, die für Rechnungslegungszwecke in den Konzernabschluss einbezogen wird oder darin einbezogen würde, wenn Eigenkapital-

beteiligungen an dieser Geschäftseinheit eines multinationalen Konzerns an einer öffentlichen Wertpapierbörse gehandelt würden, *ii)* eine eigenständige Geschäftseinheit, die nur aufgrund ihrer Größe oder nur aus Wesentlichkeitsgründen nicht in den Konzernabschluss des multinationalen Konzerns einbezogen wird, oder *iii)* eine Betriebsstätte einer unter Ziffer *i* oder *ii* fallenden eigenständigen Geschäftseinheit eines multinationalen Konzerns, sofern die Geschäftseinheit für Rechnungslegungs-, Aufsichts-, Steuer- oder interne Steuerungszwecke einen Einzelabschluss für diese Betriebsstätte aufstellt;

g) der Ausdruck **„berichtender Rechtsträger“** bedeutet das Konzernunternehmen, das aufgrund des innerstaatlichen Rechts im Staat seiner steuerlichen Ansässigkeit den länderbezogenen Bericht im Rahmen seiner Fähigkeit vorlegt, dies im Namen des multinationalen Konzerns zu tun;

h) der Ausdruck **„länderbezogener Bericht“** bedeutet den vom berichtenden Rechtsträger nach dem Recht des Staates seiner steuerlichen Ansässigkeit jährlich vorzulegenden länderbezogenen Bericht mit den nach diesem Recht zu meldenden Informationen zu den Posten und in dem Format, die im Bericht von 2015 in der nach der darin vorgesehenen Überprüfung im Jahr 2020 gegebenenfalls geänderten Fassung dargelegt sind;

i) der Ausdruck **„Bericht von 2015“** bedeutet den Abschlussbericht mit dem Titel *Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung* zu Aktionspunkt 13 des OECD/G20-Aktionsplans zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung.

j) der Ausdruck **„Koordinierungsgremium“** bedeutet das Koordinierungsgremium des Übereinkommens, das sich nach Artikel 24 Absatz 3 des Übereinkommens aus Vertretern der zuständigen Behörden der Vertragsparteien des Übereinkommens zusammensetzt;

k) der Ausdruck **„Sekretariat des Koordinierungsgremiums“** bedeutet das OECD-Sekretariat, welches das Koordinierungsgremium unterstützt;

l) der Ausdruck **„wirksame Vereinbarung“** bedeutet in Bezug auf zwei zuständige Behörden, dass beide zuständigen Behörden ihre Absicht bekundet haben, miteinander automatisch Informationen auszutauschen, und die in § 8 Absatz 2 genannten weiteren Vor-

aussetzungen erfüllt haben. Auf der OECD-Website ist eine Liste der zuständigen Behörden zu veröffentlichen, zwischen denen diese Vereinbarung wirksam ist.

2. Bei jeder Anwendung dieser Vereinbarung durch eine zuständige Behörde eines Staates wird jeder in dieser Vereinbarung nicht definierte Ausdruck, sofern der Zusammenhang nichts anderes erfordert und die zuständigen Behörden sich nicht (im Rahmen ihres innerstaatlichen Rechts) auf eine gemeinsame Bedeutung einigen, die Bedeutung haben, die ihm zum jeweiligen Zeitpunkt nach dem Recht des diese Vereinbarung anwendenden Staates zukommt, wobei die Bedeutung nach dem in diesem Staat geltenden Steuerrecht Vorrang hat vor einer Bedeutung, die dem Ausdruck nach dem sonstigen Recht dieses Staates zukommt.

§ 2
Austausch von Informationen in Bezug auf multinationale Konzerne

1. Nach den Artikeln 6, 21 und 22 des Übereinkommens wird jede zuständige Behörde die von den einzelnen in ihrem Staat steuerlich ansässigen berichtenden Rechtsträgern erhaltenen länderbezogenen Berichte jährlich mit allen anderen zuständigen Behörden von Staaten automatisch austauschen, in Bezug auf die diese Vereinbarung wirksam ist und in denen laut Informationen im länderbezogenen Bericht ein oder mehrere Konzernunternehmen des multinationalen Konzerns des berichtenden Rechtsträgers entweder steuerlich ansässig oder mit der durch eine Betriebsstätte ausgeübten Geschäftstätigkeit steuerpflichtig sind.

2. Ungeachtet des Absatzes 1 werden die zuständigen Behörden der Staaten, die in ihrer Notifikation nach § 8 Absatz 1 Buchstabe b angegeben haben, dass sie als Staaten ohne Gegenseitigkeit aufzuführen sind, nach Absatz 1 länderbezogene Berichte übermitteln, jedoch keine länderbezogenen Berichte nach dieser Vereinbarung erhalten. Die zuständigen Behörden der nicht als Staaten ohne Gegenseitigkeit aufgeführten Staaten werden die in Absatz 1 genannten Informationen sowohl übermitteln als auch erhalten. Die zuständigen Behörden werden diese Informationen jedoch nicht an die zuständigen Behörden der in der Liste der Staaten ohne Gegenseitigkeit enthaltenen Staaten übermitteln.

§ 3
Zeitplan und Form des Informationsaustauschs

1. Für die Zwecke des Informationsaustauschs nach § 2 wird die Währung der im länderbezogenen Bericht enthaltenen Beträge angegeben werden.

2. Im Hinblick auf § 2 Absatz 1 ist ein länderbezogener Bericht erstmalig für das Wirtschaftsjahr des multinationalen Konzerns, das an dem von der zuständigen Behörde in der Notifikation nach § 8 Absatz 1 Buchstabe a angegebenen Tag oder danach beginnt, so bald wie möglich und spätestens 18 Monate nach dem letzten Tag dieses Wirtschaftsjahrs auszutauschen. Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen ist ein länderbezogener Bericht nur dann auszutauschen, wenn diese Vereinbarung für beide zuständigen Behörden wirksam ist und in ihren jeweiligen Staaten Rechtsvorschriften bestehen, denen zufolge länderbezogene Berichte für das Wirtschaftsjahr, auf das sich der länderbezogene Bericht bezieht, vorgelegt werden müssen, und die mit dem in § 2 vorgesehenen Austauschumfang vereinbar sind.

3. Vorbehaltlich des Absatzes 2 ist der länderbezogene Bericht so bald wie möglich und spätestens 15 Monate nach dem letzten Tag des Wirtschaftsjahrs des multinationalen Konzerns, auf den er sich bezieht, auszutauschen.

4. Die zuständigen Behörden werden die länderbezogenen Berichte über ein gemeinsames XML-Schema automatisch austauschen.

5. Die zuständigen Behörden werden auf ein oder mehrere elektronische Datenübertragungsverfahren einschließlich Verschlüsselungsstandards hinwirken und sich auf diese verständigen, um eine möglichst weitgehende Standardisierung zu erzielen sowie Komplexität und Kosten möglichst gering zu halten, und werden dem Sekretariat des Koordinierungsgremiums diese standardisierten Übertragungs- und Verschlüsselungsverfahren notifizieren.

§ 4
Zusammenarbeit bei Einhaltung und Durchsetzung der Vereinbarung

Eine zuständige Behörde wird die andere zuständige Behörde unterrichten, wenn die erstgenannte zuständige Behörde in Bezug auf einen im Staat der anderen zuständigen Behörde steuerlich ansässigen berichtenden Rechtsträger Grund zu der Annahme hat, dass ein Fehler zu einer unrichtigen oder unvollständigen Informationsmeldung geführt haben könnte oder dass ein berichtender Rechtsträger seine Verpflichtung zur Vorlage eines länderbezogenen Berichts nicht einhält. Die unterrichtete zuständige Behörde wird nach ihrem

innerstaatlichen Recht zur Verfügung stehende geeignete Maßnahmen ergreifen, um gegen die in der Unterrichtung beschriebenen Fehler oder Fälle von Nichteinhaltung vorzugehen.

§ 5
Vertraulichkeit, Datenschutzvorkehrungen und sachgemäße Verwendung

1. Alle ausgetauschten Informationen unterliegen den im Übereinkommen vorgesehenen Vertraulichkeitsvorschriften und sonstigen Schutzvorkehrungen einschließlich der Bestimmungen, welche die Verwendung der ausgetauschten Informationen einschränken.

2. Über die Einschränkungen in Absatz 1 hinaus wird die Verwendung der Informationen außerdem auf die in diesem Absatz beschriebenen zulässigen Verwendungen beschränkt werden. Insbesondere werden die durch den länderbezogenen Bericht erhaltenen Informationen für die Bewertung erheblicher Risiken im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen, Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung sowie gegebenenfalls für wirtschaftliche und statistische Analysen verwendet werden. Die Informationen werden nicht als Ersatz für eine eingehende Verrechnungspreisanalyse einzelner Geschäftsvorfälle und Preise auf der Grundlage einer umfassenden Funktionsanalyse und einer umfassenden Vergleichbarkeitsanalyse verwendet werden. Es wird anerkannt, dass die Informationen im länderbezogenen Bericht für sich genommen keinen eindeutigen Nachweis für die Angemessenheit oder Nichtangemessenheit von Verrechnungspreisen darstellen und folglich Verrechnungspreiskorrekturen nicht auf dem länderbezogenen Bericht beruhen werden. Gegen diesen Absatz verstoßende unangemessene Korrekturen örtlicher Steuerverwaltungen werden in Verfahren der zuständigen Behörden zurückgenommen werden. Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen ist es nicht untersagt, die Daten des länderbezogenen Berichts im Rahmen einer Steuerprüfung als Grundlage für weitere Untersuchungen der Verrechnungspreisvereinbarungen des multinationalen Unternehmens oder anderer Steuerangelegenheiten zu verwenden, und infolgedessen kann das zu versteuernde Einkommen eines Konzernunternehmens entsprechend berichtigt werden.

3. Soweit dies nach geltendem Recht zulässig ist, wird eine zuständige Behörde das Sekretariat des Koordinierungsgremiums unverzüglich über alle Fälle der Nichteinhaltung der Absätze 1 und 2 einschließlich aller Gegenmaßnahmen sowie über alle in Bezug auf die Nichteinhaltung der oben genannten Absätze ergriffenen Maßnahmen unterrichten. Das Sekretariat des Koordinierungsgremiums wird sämtliche zuständigen Behörden unterrichten, für die diese Vereinbarung eine wirksame Vereinbarung mit der erstgenannten zuständigen Behörde darstellt.

§ 6
Konsultationen

1. Falls eine Berichtigung des zu versteuernden Einkommens eines Konzernunternehmens als Folge weiterer Untersuchungen auf Grundlage der Daten im länderbezogenen Bericht zu unerwünschten wirtschaftlichen Ergebnissen führt, auch wenn solche Fälle bei einem einzelnen Unternehmen auftreten, konsultieren die zuständigen Behörden der Ansässigkeitsstaaten der betroffenen Konzernunternehmen einander und beraten sich mit dem Ziel, den Fall zu regeln.

2. Treten bei der Durchführung oder Auslegung dieser Vereinbarung Schwierigkeiten auf, so kann eine zuständige Behörde um Konsultationen mit einer oder mehreren der zuständigen Behörden zur Ausarbeitung geeigneter Maßnahmen ersuchen, durch welche die Einhaltung der Vereinbarung sichergestellt wird. Insbesondere konsultiert eine zuständige Behörde die andere zuständige Behörde, bevor die erstgenannte zuständige Behörde feststellt, dass ein systemisches Scheitern des Austauschs länderbezogener Berichte mit der anderen Behörde vorliegt. Trifft die erstgenannte zuständige Behörde eine solche Feststellung, so unterrichtet sie das Sekretariat des Koordinierungsgremiums, das nach Benachrichtigung der betroffenen anderen zuständigen Behörde alle zuständigen Behörden unterrichten wird. Soweit das geltende Recht dies zulässt, kann jede zuständige Behörde, auf ihren Wunsch auch über das Sekretariat des Koordinierungsgremiums, andere zuständige Behörden, für die diese Vereinbarung wirksam ist, beteiligen, um eine annehmbare Lösung für die Angelegenheit zu finden.

3. Die zuständige Behörde, die nach Absatz 2 um die Konsultationen ersucht hat, stellt gegebenenfalls sicher, dass das Sekretariat des Koordinierungsgremiums über alle gefassten Beschlüsse und ausgearbeiteten Maßnahmen, aber auch über das Nichtzustandekommen solcher Beschlüsse und Maßnahmen, unterrichtet wird, und das Sekretariat des Koordinierungsgremiums wird sämtliche zuständigen Behörden, auch diejenigen, die nicht an den Konsultationen teilgenommen haben, über alle diese Beschlüsse beziehungsweise Maßnahmen unterrichten. Informationen über einzelne Steuerpflichtige, einschließlich Informationen, welche die Identität des betroffenen Steuerpflichtigen erkennen lassen würden, sind nicht zu erteilen.

§7
Änderungen

Diese Vereinbarung kann mittels Konsens durch schriftliche Übereinkunft aller zuständigen Behörden geändert werden, für die diese Vereinbarung wirksam ist. Sofern nichts anderes vereinbart wurde, wird diese Änderung am

ersten Tag des Monats wirksam, der auf einen Zeitabschnitt von einem Monat nach der letzten Unterzeichnung dieser schriftlichen Übereinkunft folgt.

§ 8
Geltungsdauer der Vereinbarung

1. Eine zuständige Behörde muss zum Zeitpunkt der Unterzeichnung dieser Vereinbarung oder so bald wie möglich danach eine Notifikation an das Sekretariat des Koordinierungsgremiums übermitteln,

a) in der angegeben ist, dass ihr Staat über die zur Verpflichtung der berichtenden Rechtsträger zur Vorlage eines länderbezogenen Berichts erforderlichen Rechtsvorschriften verfügt und dass er die Vorlage von länderbezogenen Berichten für Wirtschaftsjahre von berichtenden Rechtsträgern, die an dem in der Notifikation genannten Tag oder danach beginnen, vorschreiben wird;

b) in der angegeben ist, ob der Staat in die Liste der Staaten ohne Gegenseitigkeit aufzunehmen ist;

c) in der ein oder mehrere Verfahren zur elektronischen Datenübertragung einschließlich Verschlüsselung genannt sind;

d) in der angegeben ist, dass sie über den erforderlichen Rechtsrahmen und die erforderliche Infrastruktur zur Gewährleistung der vorgeschriebenen Standards für Vertraulichkeit und Datenschutzvorkehrungen nach Artikel 22 des Übereinkommens und § 5 Absatz 1 sowie der in § 5 Absatz 2 beschriebenen sachgemäßen Verwendung der Informationen in den länderbezogenen Berichten verfügt, und welcher der ausgefüllte und dieser Vereinbarung als Anlage anzuhängenden Fragebogen zu Vertraulichkeit und Datenschutzvorkehrungen beigefügt ist;

e) die Folgendes enthält: *i)* eine Liste der Staaten der zuständigen Behörden, mit denen sie dieser Vereinbarung nach Abschluss (etwaiger) innerstaatlicher Gesetzgebungsverfahren für das Inkrafttreten Wirksamkeit zu verleihen beabsichtigt, oder *ii)* eine Erklärung der zuständigen Behörde, dass sie dieser Vereinbarung mit allen anderen zuständigen Behörden, die eine Notifikation nach diesem Buchstaben übermitteln, Wirksamkeit zu verleihen beabsichtigt.

Die zuständigen Behörden müssen dem Sekretariat des Koordinierungsgremiums umgehend jede an dem oben genannten Inhalt der Notifikation vorzunehmende nachträgliche Änderung notifizieren.

2. Diese Vereinbarung wird zum späteren der folgenden Zeitpunkte zwischen zwei zuständigen Behörden wirksam werden: *i)* an dem Tag, an dem die zweite der beiden zuständigen Behörden die Notifikation nach Absatz 1 an das Sekretariat des Koordinierungsgremiums übermittelt hat, in der nach Absatz 1 Buchstabe e der Staat der anderen zuständigen Behörde aufgeführt ist, oder *ii)* an dem Tag, an dem das Übereinkommen für beide Staaten in Kraft getreten und wirksam ist.

3. Das Sekretariat des Koordinierungsgremiums wird eine auf der OECD-Website zu veröffentlichende Liste der zuständigen Behörden führen, der zu entnehmen ist, welche zuständigen Behörden die Vereinbarung unterzeichnet haben und zwischen welchen zuständigen Behörden diese Vereinbarung eine wirksame Vereinbarung darstellt. Darüber hinaus wird das Sekretariat des Koordinierungsgremiums die von den zuständigen Behörden nach Absatz 1 Buchstaben a und b übermittelten Informationen auf der OECD-Website veröffentlichen.

4. Die nach Absatz 1 Buchstaben c bis e übermittelten Informationen werden den anderen Unterzeichnern auf schriftliche Anfrage an das Sekretariat des Koordinierungsgremiums zur Verfügung gestellt werden.

5. Eine zuständige Behörde kann den Informationsaustausch nach dieser Vereinbarung vorübergehend aussetzen, indem sie einer anderen zuständigen Behörde schriftlich ihre Feststellung mitteilt, dass die letztgenannte zuständige Behörde diese Vereinbarung in erheblichem Umfang nicht einhält oder nicht eingehalten hat. Bevor sie eine solche Feststellung trifft, konsultiert die erstgenannte zuständige Behörde die andere zuständige Behörde. Im Sinne dieses Absatzes bedeutet erhebliche Nichteinhaltung die Nichteinhaltung des § 5 Absätze 1 und 2 sowie des § 6 Absatz 1 und/oder der entsprechenden Bestimmungen des Übereinkommens sowie die nicht fristgerechte oder angemessene Bereitstellung von Informationen nach dieser Vereinbarung durch die zuständige Behörde. Eine Aussetzung wird unmittelbar wirksam sein und bestehen bleiben, bis die zweitgenannte zuständige Behörde in einer für beide zuständigen Behörden annehmbaren Weise nachweist, dass keine erhebliche Nichteinhaltung vorliegt oder dass die zweitgenannte zuständige Behörde geeignete Maßnahmen ergriffen hat, um gegen die erhebliche Nichteinhaltung vorzugehen. Soweit das geltende Recht dies zulässt, kann jede zuständige Behörde, auf ihren Wunsch auch über das Sekretariat des Koordinierungsgremiums, andere zuständige Behörden, für die diese Vereinbarung wirksam ist, beteiligen, um eine annehmbare Lösung für die Angelegenheit zu finden.

6. Eine zuständige Behörde kann ihre Teilnahme an dieser Vereinbarung oder in Bezug auf eine bestimmte zuständige Behörde gegenüber dem Sekretariat des Koordinierungsgremiums schriftlich kündigen. Die Kündigung wird am ersten Tag des Monats wirksam werden, der auf einen Zeitabschnitt

von 12 Monaten nach der Kündigung folgt. Im Fall einer Kündigung werden alle bis zu diesem Zeitpunkt nach dieser Vereinbarung erhaltenen Informationen weiterhin vertraulich behandelt werden und den Bestimmungen des Übereinkommens unterliegen.

§ 9
Sekretariat des Koordinierungsgremiums

Sofern in der Vereinbarung nichts anderes vorgesehen ist, wird das Sekretariat des Koordinierungsgremiums sämtliche zuständigen Behörden über alle nach dieser Vereinbarung bei ihm eingegangenen Notifikationen unterrichten und sämtliche Unterzeichner der Vereinbarung in Kenntnis setzen, wenn eine neue zuständige Behörde die Vereinbarung unterzeichnet.

Geschehen in englischer und französischer Sprache, wobei jeder Wortlaut gleichermaßen verbindlich ist.

Anhang zur Vereinbarung – Fragebogen zu Vertraulichkeit und Datenschutzvorkehrungen

1. Rechtsrahmen

Ein Rechtsrahmen muss die Vertraulichkeit der ausgetauschten Steuerinformationen gewährleisten und deren Nutzung auf angemessene Verwendungszwecke beschränken. Die zwei Grundbestandteile eines solchen Rechtsrahmens sind die Bedingungen des geltenden Doppelbesteuerungsabkommens, Steuerinformationsabkommens (TIEA) oder sonstigen bilateralen Abkommens über den Austausch von Informationen sowie das innerstaatliche Recht eines Staats.

1.1 Doppelbesteuerungsabkommen, Steuerinformationsabkommen (TIEA) und sonstige Vereinbarungen über den Informationsaustausch	
Wichtigste Checklistenbereiche	• Bestimmungen von Doppelbesteuerungsabkommen, TIEA und internationalen Übereinkommen, die eine vertrauliche Behandlung der ausgetauschten Informationen vorschreiben und die Nutzung dieser Informationen auf die beabsichtigten Verwendungszwecke beschränken.
Wie gewährleisten die Bestimmungen zum Informationsaustausch Ihrer Doppelbesteuerungsabkommen, TIEA und sonstigen Vereinbarungen über den Informationsaustausch die Vertraulichkeit sowohl der an andere Vertragsstaaten übermittelten Informationen als auch der auf Ersuchen erhaltenen Informationen und wie beschränken sie deren Nutzung?	
1.2 Innerstaatliches Recht	
Wichtigste Checklistenbereiche	• Das innerstaatliche Recht muss Sicherheitsvorkehrungen für steuerpflichtigenbezogene Informationen schaffen, die im Rahmen eines Doppelbesteuerungsabkommens, TIEA oder sonstigen internationalen Übereinkommens ausgetauscht werden, und diese Vereinbarungen über den Informationsaustausch für verbindlich erklären, den Zugang zu den Informationen sowie deren Verwendung beschränken und Strafen im Fall von Verstößen vorsehen.
Wie schützen Ihre innerstaatlichen Gesetze und sonstigen Rechtsvorschriften die im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen, TIEA und sonstigen Instrumenten für den Informationsaustausch zu Steuerzwecken ausgetauschten Informationen und wie beschränken sie deren Verwendung? Wie verhindert die Steuerverwaltung den Missbrauch vertraulicher Informationen und wie unterbindet sie die Weitergabe steuerlicher Informationen durch das Steuerverwaltungsorgan an nicht mit Steuerfragen befasste staatliche Organe?	

2. Informationssicherheitsmanagement

Die von den Steuerverwaltungen der einzelnen Staaten eingesetzten Systeme für das Informationssicherheitsmanagement müssen Standards entsprechen, die den Schutz vertraulicher steuerpflichtigenbezogener Daten gewährleisten. Dazu bedarf es beispielsweise Prüfverfahren für Mitarbeiter, die mit diesen Informationen befasst sind, Beschränkungen des Personenkreises, der Zugriff auf diese Informationen hat, sowie Systeme zur Aufdeckung und Rückverfolgung unerlaubter Informationsweitergaben. Die international anerkannten Standards für Informationssicherheit sind unter der Bezeichnung „ISO/IEC 27000-Reihe" bekannt. Wie nachstehend eingehender beschrieben wird, sollte eine Steuerverwaltung in der Lage sein, nachzuweisen, dass sie die Standards der ISO/IEC 27000-Reihe einhält oder über ein vergleichbares Sicherheitssystem verfügt und dass im Rahmen einer Vereinbarung über den Informationsaustausch erhaltene steuerpflichtigenbezogene Informationen durch dieses System geschützt sind.

2.1.1 Hintergrundchecks und Verträge	
Wichtigste Checklistenbereiche	• Prüfungen und Untersuchungen des Hintergrunds von Arbeit- und Auftragnehmern • Einstellungsverfahren und Verträge • Zuständige Kontaktstellen
Welche Verfahren gelten für die von Ihrer Steuerverwaltung durchgeführten Hintergrundchecks für Arbeit- und Auftragnehmer, die Zugang zu im Rahmen eines Informationsaustausches erhaltenen Daten haben und diese verwenden könnten oder die für deren Schutz zuständig sind? Sind die entsprechenden Informationen öffentlich zugänglich? Falls ja, geben Sie bitte an, wo die entsprechenden Informationen zu finden sind. Falls nein, fassen Sie die Verfahren bitte zusammen.	
2.1.2 Schulungen und Sensibilisierung	
Wichtigste Checklistenbereiche	• Erstschulungen und regelmäßige Fortbildungen zur Sensibilisierung für Sicherheitsfragen im Hinblick auf Aufgaben, Risiken und geltende Vorschriften
Welche Schulungen hinsichtlich vertraulicher Informationen, einschließlich Daten, die von Partnern im Rahmen des Informationsaustausches übermittelt wurden, sind in Ihrer Steuerverwaltung für Arbeit- und Auftragnehmer vorgesehen? Liegt der Text dieser Auflagen in Ihrer Steuerverwaltung in einer veröffentlichten Fassung vor? Falls ja, geben Sie bitte an, wo die entsprechenden Informationen zu finden sind. Falls nein, fassen Sie die Auflagen bitte zusammen.	

2.1.3 Regeln für den Fall des Ausscheidens von Arbeit-/Auftragnehmern	
Wichtigste Checklistenbereiche	• Regeln für die Beendigung des Zugangs zu vertraulichen Informationen
Welche Verfahren gibt es in Ihrer Steuerverwaltung für die Beendigung des Zugangs zu vertraulichen Informationen von ausscheidenden Arbeit- und Auftragnehmern? Wurden diese Verfahren veröffentlicht? Falls ja, geben Sie bitte an, wo die entsprechenden Informationen zu finden sind. Falls nein, fassen Sie die Verfahren bitte zusammen.	
2.2.1 Physische Sicherheit: Zugang zu Gebäuden und Räumlichkeiten	
Wichtigste Checklistenbereiche	• Sicherheitsmaßnahmen zur Beschränkung des Zutritts zu Gebäuden und Räumlichkeiten: Sicherheitsposten, Sicherheitsregeln, Zutrittsverfahren
Welche Verfahren gibt es in Ihrer Steuerverwaltung für den Zutritt von Arbeitnehmern, Auftragnehmern und Besuchern zu Räumlichkeiten, in denen vertrauliche Informationen in Papier- oder elektronischer Form aufbewahrt werden? Wurden diese Verfahren veröffentlicht? Falls ja, geben Sie bitte an, wo die entsprechenden Informationen zu finden sind. Falls nein, fassen Sie die Verfahren bitte zusammen.	
2.2.2 Physische Sicherheit: Aufbewahrung physischer Unterlagen	
Wichtigste Checklistenbereiche	• Physische Sicherheit vertraulicher Unterlagen: Regeln und Verfahren
Welche Verfahren gibt es in Ihrer Steuerverwaltung für die Entgegennahme, Bearbeitung, Archivierung, Konsultation und Entsorgung von Hardcopys vertraulicher Daten, die von Steuerpflichtigen oder Informationsaustauschpartnern übermittelt wurden? Gibt es in Ihrer Steuerverwaltung Verfahren, die die Mitarbeiter bei Dienstschluss befolgen müssen, bevor sie ihren Arbeitsplatz verlassen? Wurden diese Verfahren veröffentlicht? Falls ja, geben Sie bitte an, wo die entsprechenden Informationen zu finden sind. Falls nein, fassen Sie sie bitte zusammen. **Gibt es in Ihrer Steuerverwaltung Regeln für die Klassifizierung von Daten? Falls ja, beschreiben Sie bitte, wie sich Ihre Verfahren für die Aufbewahrung von Unterlagen je nach deren Klassifizierung unterscheiden. Wurden diese Verfahren veröffentlicht? Falls ja, geben Sie bitte an, wo die entsprechenden Informationen zu finden sind. Falls nein, fassen Sie sie bitte zusammen.**	

2.3 Planung	
Wichtigste Checklistenbereiche	• Planungsdokumentation für die Entwicklung, Aktualisierung und Umsetzung der Informationssystemsicherheit
Welche Verfahren gibt es in Ihrer Steuerverwaltung für die Entwicklung, Dokumentation, Aktualisierung und Umsetzung der Sicherheit von Informationssystemen, die für die Entgegennahme, Bearbeitung, Archivierung und Konsultation vertraulicher Informationen verwendet werden? Wurden diese Verfahren veröffentlicht? Falls ja, geben Sie bitte an, wo die entsprechenden Informationen zu finden sind. Falls nein, fassen Sie sie bitte zusammen. Welche Verfahren gibt es in Ihrer Steuerverwaltung für regelmäßige Aktualisierungen des Informationssicherheitsplans im Fall von Änderungen des Umfelds der Informationssysteme? Wie werden Probleme und Risiken, die bei der Umsetzung von Informationssicherheitsplänen festgestellt wurden, ausgeräumt? Wurden diese Verfahren veröffentlicht? Falls ja, geben Sie bitte an, wo die entsprechenden Informationen zu finden sind. Falls nein, fassen Sie sie bitte zusammen.	
2.4 Konfigurationsmanagement	
Wichtigste Checklistenbereiche	• Konfigurationsmanagement und Sicherheitskontrollen
Welche Verfahren gibt es in Ihrer Steuerverwaltung zur Steuerung von Systemkonfiguration und Aktualisierungen? Wurden diese Verfahren veröffentlicht? Falls ja, geben Sie bitte an, wo die entsprechenden Informationen zu finden sind. Falls nein, fassen Sie sie bitte zusammen.	
2.5 Zugriffskontrollen	
Wichtigste Checklistenbereiche	• Zugriffskontrollverfahren: autorisierte Mitarbeiter und internationaler Informationsaustausch
Welche Verfahren gibt es in Ihrer Steuerverwaltung, um den Systemzugriff auf autorisierte Nutzer zu beschränken und die Daten während der Übertragung und bei Erhalt und Aufbewahrung zu schützen? Bitte beschreiben Sie, wie die Regeln Ihrer Steuerverwaltung in Bezug auf Zugriffsgenehmigung und Datenübertragung auf Daten angewandt werden, die im Wege des Informationsaustauschs im Rahmen eines Doppelbesteuerungsabkommens, eines TIEA oder einer sonstigen Vereinbarung über den Informationsaustausch empfangen wurden. Wurden diese Verfahren veröffentlicht? Falls ja, geben Sie bitte an, wo die entsprechenden Informationen zu finden sind. Falls nein, fassen Sie sie bitte zusammen.	

2.6 Identifizierung und Authentifizierung	
Wichtigste Checklistenbereiche	• Authentifizierung der Identität der Nutzer und Geräte, die auf Informationssysteme zugreifen wollen
Welche Regeln und Verfahren gibt es in Ihrer Steuerverwaltung für die verschiedenen mit vertraulichen Daten verbundenen Informationssysteme? Wurden diese Regeln und Verfahren veröffentlicht? Falls ja, geben Sie bitte an, wo die entsprechenden Informationen zu finden sind. Falls nein, fassen Sie sie bitte zusammen. **Welche Regeln und Verfahren gelten für die Authentifizierung von autorisierten Nutzern der Steuerverwaltung durch Systeme, die mit vertraulichen Daten verbunden sind? Wurden diese Regeln und Verfahren veröffentlicht? Falls ja, geben Sie bitte an, wo die entsprechenden Informationen zu finden sind. Falls nein, fassen Sie sie bitte zusammen.**	
2.7 Prüfung und Rechenschaftspflicht	
Wichtigste Checklistenbereiche	• Verfolgbare elektronische Handlungen innerhalb der Systeme • Systemprüfverfahren: Überwachung, Analyse, Untersuchung und Meldung rechtswidriger/unerlaubter Nutzungen
Welche Regeln und Verfahren gibt es in Ihrer Steuerverwaltung, um zu gewährleisten, dass Systemprüfungen stattfinden, durch die unerlaubte Zugriffe aufgedeckt werden? Wurden diese Verfahren veröffentlicht? Falls ja, geben Sie bitte an, wo die entsprechenden Informationen zu finden sind. Falls nein, fassen Sie sie bitte zusammen.	
2.8 Wartung	
Wichtigste Checklistenbereiche	• Regelmäßige und zeitnahe Wartung der Systeme • Kontrolle von Instrumenten, Verfahren und Mechanismen für Systemwartung und persönliche Nutzung
Welche Verfahren regeln die wirksame, regelmäßige Systemwartung durch Ihre Steuerverwaltung? Wurden diese Verfahren veröffentlicht? Falls ja, geben Sie bitte an, wo die entsprechenden Informationen zu finden sind. Falls nein, fassen Sie sie bitte zusammen. **Welche Verfahren sind zur Behebung von Systemfehlern vorgesehen, die von Ihrer Steuerverwaltung festgestellt wurden? Wurden diese Verfahren veröffentlicht? Falls ja, geben Sie bitte an, wo die entsprechenden Informationen zu finden sind. Falls nein, fassen Sie sie bitte zusammen.**	

2.9 System- und Kommunikationssicherung	
Wichtigste Checklistenbereiche	• Verfahren für die Überwachung, Kontrolle und Sicherung der in den Informationssystemen ein- und ausgehenden Mitteilungen
Welche Verfahren gibt es in Ihrer Steuerverwaltung für elektronischen Versand und Empfang vertraulicher Daten? Bitte beschreiben Sie die Sicherheits- und Verschlüsselungsanforderungen dieser Verfahren. Wurden diese Verfahren veröffentlicht? Falls ja, geben Sie bitte an, wo die entsprechenden Informationen zu finden sind. Falls nein, fassen Sie sie bitte zusammen.	

2.10 System- und Informationsintegrität	
Wichtigste Checklistenbereiche	• Verfahren für eine zeitnahe Feststellung, Meldung und Korrektur von Informationssystemfehlern • Schutz vor Schadcodes und Überwachung von Systemsicherheitswarnungen
Welche Verfahren gibt es in Ihrer Steuerverwaltung, um Informationssystemfehler zeitnah festzustellen, zu melden und zu korrigieren? Bitte beschreiben Sie, wie diese Verfahren die Systeme vor Schadcodes schützen, die die Datenintegrität beeinträchtigen könnten. Wurden diese Verfahren veröffentlicht? Falls ja, geben Sie bitte an, wo die entsprechenden Informationen zu finden sind. Falls nein, fassen Sie sie bitte zusammen.	

2.11 Sicherheitsbewertungen	
Wichtigste Checklistenbereiche	• Verfahren zur Prüfung, Validierung und Autorisierung der Sicherheitskontrollen für den Schutz der Daten, die Behebung von Mängeln und die Risikoverringerung
Welche regelmäßig aktualisierten Verfahren gibt es in Ihrer Steuerverwaltung für die Überprüfung der Verfahren zur Prüfung, Validierung und Autorisierung von Sicherheitskontrollplänen? Wurden diese Verfahren veröffentlicht? Falls ja, geben Sie bitte an, wo die entsprechenden Informationen zu finden sind. Falls nein, fassen Sie sie bitte zusammen.	

2.12 Notfallplanung	
Wichtigste Checklistenbereiche	• Pläne für Notfallmaßnahmen, Backup-Betrieb und Disaster-Recovery von Informationssystemen
Welche Notfallpläne und -verfahren gibt es in Ihrer Steuerverwaltung zur Verringerung der Folgen von unzulässigen Datenweitergaben und irreversiblen Datenverlusten? Wurden diese Pläne und Verfahren veröffentlicht? Falls ja, geben Sie bitte an, wo die entsprechenden Informationen zu finden sind. Falls nein, fassen Sie sie bitte zusammen.	

2.13 Risikoabschätzung	
Wichtigste Checklistenbereiche	• Potenzielles Risiko des unerlaubten Zugriffs auf steuerpflichtigenbezogene Daten • Risiko und Schadensumfang bei unerlaubter Datennutzung oder -weitergabe und Ausfällen der Systeme für steuerpflichtigenbezogene Informationen • Verfahren für die Aktualisierung der Methoden der Risikoabschätzung
Führt Ihre Steuerverwaltung Risikoabschätzungen zur Ermittlung der Risiken und potenziellen Folgen eines unerlaubten Datenzugriffs, einer unerlaubten Nutzung und Weitergabe von Daten oder einer Zerstörung von Informationssystemen durch? Welche Verfahren gibt es in Ihrer Steuerverwaltung zur Aktualisierung der Methoden der Risikoabschätzung? Wurden die Risikoabschätzungen und deren Verfahren veröffentlicht? Falls ja, geben Sie bitte an, wo die entsprechenden Informationen zu finden sind. Falls nein, fassen Sie sie bitte zusammen.	
2.14 Einkauf von Systemen und Dienstleistungen	
Wichtigste Checklistenbereiche	• Methoden und Verfahren, um zu gewährleisten, dass externe Anbieter von Informationssystemen vertrauliche Informationen im Einklang mit den geltenden Computersicherheitsanforderungen verarbeiten, aufbewahren und übertragen
Durch welche Verfahren wird in Ihrer Steuerverwaltung gewährleistet, dass externe Anbieter angemessene Sicherheitskontrollen durchführen, die mit den Computersicherheitsanforderungen für vertrauliche Informationen im Einklang stehen? Wurden diese Verfahren veröffentlicht? Falls ja, geben Sie bitte an, wo die entsprechenden Informationen zu finden sind. Falls nein, fassen Sie sie bitte zusammen.	
2.15 Schutz von Datenmedien	
Wichtigste Checklistenbereiche	• Verfahren zum Schutz von gedruckten oder digitalen Informationen • Sicherheitsmaßnahmen zur ausschließlichen Begrenzung des Zugangs zu Datenmedien auf autorisierte Nutzer • Methoden zum Löschen und Zerstören digitaler Medien vor deren Wiederverwendung oder Entsorgung
Welche Verfahren gibt es in Ihrer Steuerverwaltung zur sicheren Aufbewahrung vertraulicher Informationen in gedruckter oder digitaler Form, nachdem diese Informationen von einer Quelle bezogen wurden, sowie zur Begrenzung des Zugangs zu diesen Informationen? Wie werden Medien mit vertraulichen Daten vor ihrer Entsorgung sicher zerstört? Wurden diese Verfahren veröffentlicht? Falls ja, geben Sie bitte an, wo die entsprechenden Informationen zu finden sind. Falls nein, fassen Sie sie bitte zusammen.	

2.16 Schutz von im Rahmen von Abkommen ausgetauschten Daten (zuvor: Risiko der Datenvermischung)	
Wichtigste Checklistenbereiche	• Verfahren, um zu gewährleisten, dass im Rahmen von Abkommen ausgetauschte Akten gesichert und klar gekennzeichnet sind • Klassifizierungsmethoden für im Rahmen von Abkommen ausgetauschte Akten
Welche Regeln und Verfahren gibt es in Ihrer Steuerverwaltung, um vertrauliche Informationen nach deren Übermittlung durch ausländische zuständige Behörden aufzubewahren und klar als im Rahmen von Abkommen ausgetauschte Informationen zu kennzeichnen? Wurden diese Regeln und Verfahren veröffentlicht? Falls ja, geben Sie bitte an, wo die entsprechenden Informationen zu finden sind. Falls nein, fassen Sie sie bitte zusammen.	
2.17 Regeln für die Datenentsorgung	
Wichtigste Checklistenbereiche	• Verfahren für die sachgemäße Entsorgung von Akten in Papier- oder elektronischer Form
Welche Verfahren gibt es in Ihrer Steuerverwaltung für die Entsorgung vertraulicher Informationen? Gelten diese Verfahren auch für Informationen, die von ausländischen zuständigen Behörden übermittelt wurden? Wurden diese Verfahren veröffentlicht? Falls ja, geben Sie bitte an, wo die entsprechenden Informationen zu finden sind. Falls nein, fassen Sie sie bitte zusammen.	

3. Überwachung und Durchsetzung

Die Steuerverwaltungen müssen nicht nur gewährleisten, dass die im Rahmen von Abkommen ausgetauschten Informationen vertraulich bleiben, sondern auch, dass ihre Nutzung auf die Verwendungszwecke beschränkt bleibt, die in der geltenden Vereinbarung für den Informationsaustausch festgelegt sind. Die Einhaltung eines geeigneten Regelwerks für die Informationssicherheit allein reicht also nicht aus, um im Rahmen von Abkommen ausgetauschte Steuerdaten zu schützen. Im innerstaatlichen Recht müssen zudem Nachteile oder Strafen für den Fall einer unzulässigen Weitergabe oder Nutzung von steuerpflichtigenbezogenen Informationen vorgesehen sein. Damit ihre Umsetzung gesichert ist, müssen die entsprechenden Gesetze durch geeignete Verwaltungsressourcen und -verfahren abgestützt werden.

3.1. Nachteilige Rechtsfolgen und Strafen	
Wichtigste Checklistenbereiche	• Strafen für den Fall unerlaubter Informationsweitergaben • Verfahren zur Risikoverringerung
Ist Ihre Steuerverwaltung in der Lage, Strafen für die unerlaubte Weitergabe vertraulicher Informationen zu verhängen? Erstreckt sich dies auch auf die unerlaubte Weitergabe von vertraulichen Informationen, die mit Abkommens- oder TIEA-Partnern ausgetauscht wurden? Gibt es öffentlich zugängliche Informationen über diese Strafen? Falls ja, geben Sie bitte an, wo diese Informationen zu finden sind. Falls nein, fassen Sie sie bitte zusammen.	
3.2.1 Bekämpfung von unerlaubten Zugriffen und Informationsweitergaben	
Wichtigste Checklistenbereiche	• Überwachung zur Aufdeckung von Verstößen • Meldung von Verstößen
Welche Verfahren bestehen in Ihrer Steuerverwaltung für die Überwachung von Verstößen gegen Vertraulichkeitsvorschriften? Durch welche Regeln und Verfahren verpflichtet Ihre Steuerverwaltung Arbeit- und Auftragnehmer, tatsächliche oder potenzielle Verstöße gegen Vertraulichkeitsvorschriften zu melden? Welche Art von Berichten erstellt Ihre Steuerverwaltung, wenn es zu einem Verstoß gegen Vertraulichkeitsvorschriften gekommen ist? Wurden diese Regeln und Verfahren veröffentlicht? Falls ja, geben Sie bitte an, wo die entsprechenden Informationen zu finden sind. Falls nein, fassen Sie sie bitte zusammen.	
3.2.2 Strafen und frühere Vorfälle	
Wichtigste Checklistenbereiche	• Frühere Fälle unerlaubter Informationsweitergaben • Verfahrensänderungen zur Verhinderung künftiger Verstöße
Gab es in ihrem Staat Fälle, in denen vertrauliche Informationen in unzulässiger Weise weitergegeben wurden? Gab es in ihrem Staat Fälle, in denen vertrauliche Informationen, die die zuständige Behörde von einem Informationsaustauschpartner erhalten hatte, in einer Weise weitergegeben wurden, die nicht mit den Bedingungen des Instruments, in dessen Rahmen sie übermittelt wurden, im Einklang stand? Veröffentlicht Ihre Steuerverwaltung Beschreibungen von Verstößen, verhängten Strafen sowie vorgenommenen Umstellungen, um die Risiken einzudämmen und künftige Verstöße zu verhindern? Falls ja, geben Sie bitte an, wo die entsprechenden Informationen zu finden sind. Falls nein, fassen Sie sie bitte zusammen.	

Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte auf der Grundlage eines Doppelbesteuerungsabkommens („DTC CAA“)

In der Erwägung, dass die Regierung von [Staat A] und die Regierung von [Staat B] von dem Wunsch geleitet sind, durch den automatischen Austausch jährlicher länderbezogener Berichte die internationale steuerliche Transparenz zu erhöhen und den Zugang ihrer jeweiligen Steuerbehörden zu Informationen über die weltweite Verteilung der Einkünfte und der entrichteten Steuern sowie bestimmte Indikatoren für die Orte wirtschaftlicher Tätigkeit in den Steuergebieten, in denen multinationale Konzerne tätig sind, zu verbessern, um erhebliche Verrechnungspreisrisiken und andere Risiken im Zusammenhang mit Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung zu bewerten, sowie gegebenenfalls für wirtschaftliche und statistische Analysen,

in der Erwägung, dass die Rechtsvorschriften ihrer jeweiligen Staaten den berichtenden Rechtsträger eines multinationalen Konzerns verpflichten oder verpflichten sollen, jährlich einen länderbezogenen Bericht vorzulegen,

in der Erwägung, dass der länderbezogene Bericht Bestandteil einer dreistufigen Struktur sein soll, zusammen mit einer globalen Stammdokumentation und einer Einzeldokumentation, die gemeinsam einen standardisierten Ansatz für die Verrechnungspreisdokumentation darstellen, der den Steuerverwaltungen sachdienliche und verlässliche Informationen zur Durchführung einer effizienten und belastbaren Bewertungsanalyse des Verrechnungspreisrisikos liefern wird,

in der Erwägung, dass Artikel […] des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen [Staat A] und [Staat B] („Abkommen“) die Grundlage für den Informationsaustausch zu Steuerzwecken einschließlich des automatischen Informationsaustauschs schafft sowie den zuständigen Behörden von [Staat A] und [Staat B] („zuständige Behörden“) gestattet, den Umfang und die Modalitäten dieses automatischen Austauschs zu vereinbaren,

in der Erwägung, dass [Staat A] und [Staat B] zum Zeitpunkt des ersten Austauschs länderbezogener Berichte über Folgendes [verfügen werden/verfügen sollen/verfügen werden oder verfügen sollen]: *i)* geeignete Schutzvorkehrungen zur Sicherstellung der vertraulichen Behandlung der nach dieser Vereinbarung erhaltenen Informationen und ihrer Verwendung

für eine allgemeine Bewertung der Verrechnungspreisrisiken und anderer Risiken im Zusammenhang mit Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung sowie gegebenenfalls für wirtschaftliche und statistische Analysen nach § 5, *ii)* die Infrastruktur für eine wirksame Austauschbeziehung (einschließlich bestehender Verfahren zur Gewährleistung eines fristgerechten, fehlerfreien und vertraulichen Informationsaustauschs, wirksamer und zuverlässiger Übertragungswege sowie Ressourcen für die zügige Klärung von Fragen und Anliegen zum Austausch oder zu Auskunftsersuchen sowie für die Durchführung des § 4) und *iii)* die erforderlichen Rechtsvorschriften zur Verpflichtung der berichtenden Rechtsträger zur Vorlage länderbezogener Berichte,

in der Erwägung, dass [Staat A] und [Staat B] entschlossen sind, sich um eine einvernehmliche Lösung von Fällen doppelter Besteuerung nach Artikel [25] des Abkommens sowie § 6 Absatz 1 dieser Vereinbarung zu bemühen,

in der Erwägung, dass die zuständigen Behörden beabsichtigen, diese Vereinbarung über den gegenseitigen automatischen Informationsaustausch im Rahmen des Abkommens zu schließen, und zwar vorbehaltlich der im Abkommen vorgesehenen Vertraulichkeitsvorschriften und sonstigen Schutzvorkehrungen einschließlich der Bestimmungen, welche die Verwendung der danach ausgetauschten Informationen einschränken,

sind die zuständigen Behörden wie folgt übereingekommen:

§ 1
Begriffsbestimmungen

1. Im Sinne dieser Vereinbarung haben die nachstehenden Ausdrücke folgende Bedeutung:

a) Der Ausdruck **„[Staat A]“** bedeutet […];

b) der Ausdruck **„[Staat B]“** bedeutet […];

c) der Ausdruck **„zuständige Behörde“** bedeutet im Fall von [Staat A] […] und im Fall von [Staat B] […];

d) der Ausdruck **„Konzern“** bedeutet eine Gruppe von Unternehmen, die durch Eigentum oder Beherrschung verbunden sind, sodass die Gruppe entweder nach den geltenden Rechnungslegungsgrundsätzen zur Aufstellung eines Konzernabschlusses für Rechnungslegungszwecke verpflichtet ist oder dazu verpflichtet wäre, wenn Eigenkapitalbeteiligungen an einem der Unternehmen an einer öffentlichen Wertpapierbörse gehandelt würden;

e) der Ausdruck **„multinationaler Konzern“** bedeutet einen Konzern, *i)* der zwei oder mehr Unternehmen umfasst, deren steuerliche Ansässigkeit in unterschiedlichen Staaten liegt, oder der ein Unternehmen umfasst, das in einem Staat steuerlich ansässig ist und in einem anderen Staat mit der durch eine Betriebsstätte ausgeübten Geschäftstätigkeit steuerpflichtig ist, und *ii)* der kein freigestellter multinationaler Konzern ist;

f) der Ausdruck **„freigestellter multinationaler Konzern“** bedeutet einen Konzern, der nicht zur Vorlage eines länderbezogenen Berichts verpflichtet ist, da der Umsatzerlös des Konzerns in dem Wirtschaftsjahr, das dem Berichtswirtschaftsjahr unmittelbar voranging, laut seinem Konzernabschluss für dieses vorangegangene Wirtschaftsjahr unter dem Schwellenwert liegt, der durch das innerstaatliche Recht des Staates festgelegt wurde und dem Bericht von 2015 in der nach der darin vorgesehenen Überprüfung im Jahr 2020 gegebenenfalls geänderten Fassung entspricht;

g) der Ausdruck **„Konzernunternehmen“** bedeutet *i)* eine eigenständige Geschäftseinheit eines multinationalen Konzerns, die für Rechnungslegungszwecke in den Konzernabschluss einbezogen wird oder darin einbezogen würde, wenn Eigenkapitalbeteiligungen an dieser Geschäftseinheit eines multinationalen Konzerns an einer öffentlichen Wertpapierbörse gehandelt würden, *ii)* eine eigenständige Geschäftseinheit, die nur aufgrund ihrer Größe oder nur aus Wesentlichkeitsgründen nicht in den Konzernabschluss des multinationalen Konzerns einbezogen wird, oder *iii)* eine Betriebsstätte einer unter Ziffer *i* oder *ii* fallenden eigenständigen Geschäftseinheit eines multinationalen Konzerns, sofern die Geschäftseinheit für Rechnungslegungs-, Aufsichts-, Steuer- oder interne Steuerungszwecke einen Einzelabschluss für diese Betriebsstätte aufstellt;

h) der Ausdruck **„berichtender Rechtsträger“** bedeutet das Konzernunternehmen, das aufgrund des innerstaatlichen Rechts im Staat seiner steuerlichen Ansässigkeit den länderbezogenen Bericht im Rahmen seiner Fähigkeit vorlegt, dies im Namen des multinationalen Konzerns zu tun;

i) der Ausdruck **„länderbezogener Bericht“** bedeutet den vom berichtenden Rechtsträger nach dem Recht des Staates seiner steuerlichen Ansässigkeit jährlich vorzulegenden länderbezogenen Bericht mit den nach diesem Recht zu meldenden Informationen zu den Posten und in dem Format, die im Bericht von 2015 in der nach der darin vorgesehenen Überprüfung im Jahr 2020 gegebenenfalls geänderten Fassung dargelegt sind; und

j) der Ausdruck **„Bericht von 2015“** bedeutet den Abschlussbericht mit dem Titel *Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung* zu Aktionspunkt 13 des OECD/G20-Aktionsplans zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung;

2. Bei jeder Anwendung dieser Vereinbarung durch eine zuständige Behörde eines Staates wird jeder in dieser Vereinbarung nicht definierte Ausdruck, sofern der Zusammenhang nichts anderes erfordert und die zuständigen Behörden sich nicht (im Rahmen ihres innerstaatlichen Rechts) auf eine gemeinsame Bedeutung einigen, die Bedeutung haben, die ihm zum jeweiligen Zeitpunkt nach dem Recht des diese Vereinbarung anwendenden Staates zukommt, wobei die Bedeutung nach dem in diesem Staat geltenden Steuerrecht Vorrang hat vor einer Bedeutung, die dem Ausdruck nach dem sonstigen Recht dieses Staates zukommt.

§ 2
Austausch von Informationen in Bezug auf multinationale Konzerne

Nach Artikel […] des Abkommens wird jede zuständige Behörde die von den einzelnen in ihrem Staat steuerlich ansässigen berichtenden Rechtsträgern erhaltenen länderbezogenen Berichte jährlich mit der anderen zuständigen Behörde automatisch austauschen, vorausgesetzt dass laut den im länderbezogenen Bericht enthaltenen Informationen ein oder mehrere Konzernunternehmen des multinationalen Konzerns des berichtenden Rechtsträgers im Staat der anderen zuständigen Behörde steuerlich ansässig oder mit der durch eine Betriebsstätte im Staat der anderen zuständigen Behörde ausgeübten Geschäftstätigkeit steuerpflichtig sind.

§ 3
Zeitraum und Form des Informationsaustauschs

1. Für die Zwecke des Informationsaustauschs nach § 2 wird die Währung der im länderbezogenen Bericht enthaltenen Beträge angegeben werden.

2. Im Hinblick auf § 2 ist ein länderbezogener Bericht erstmalig für Wirtschaftsjahre des multinationalen Konzerns auszutauschen, die an [...] oder danach beginnen. Dieser länderbezogene Bericht ist so bald wie möglich und spätestens 18 Monate nach dem letzten Tag des Wirtschaftsjahrs des multinationalen Konzerns, auf das er sich bezieht, auszutauschen. Die länderbezogenen Berichte für die folgenden Wirtschaftsjahre sind so bald wie möglich und spätestens 15 Monate nach dem letzten Tag des Wirtschaftsjahrs

des multinationalen Konzerns, auf das sich der betreffende Bericht bezieht, auszutauschen.

3. Die zuständigen Behörden werden die länderbezogenen Berichte über ein gemeinsames XML-Schema automatisch austauschen.

4. Die zuständigen Behörden werden auf ein oder mehrere elektronische Datenübertragungsverfahren einschließlich Verschlüsselungsstandards hinwirken und sich auf diese verständigen.

§ 4
Zusammenarbeit bei Einhaltung und Durchsetzung der Vereinbarung

Eine zuständige Behörde wird die andere zuständige Behörde unterrichten, wenn die erstgenannte zuständige Behörde in Bezug auf einen im Staat der anderen zuständigen Behörde steuerlich ansässigen berichtenden Rechtsträger Grund zu der Annahme hat, dass ein Fehler zu einer unrichtigen oder unvollständigen Informationsmeldung geführt haben könnte oder dass ein berichtender Rechtsträger seine Verpflichtung zur Vorlage eines länderbezogenen Berichts nicht einhält. Die unterrichtete zuständige Behörde wird sämtliche nach ihrem innerstaatlichen Recht zur Verfügung stehende geeignete Maßnahmen ergreifen, um gegen die in der Unterrichtung beschriebenen Fehler oder Fälle von Nichteinhaltung vorzugehen.

§ 5
Vertraulichkeit, Datenschutzvorkehrungen und sachgemäße Verwendung

1. Alle ausgetauschten Informationen unterliegen den im Übereinkommen vorgesehenen Vertraulichkeitsvorschriften und sonstigen Schutzvorkehrungen einschließlich der Bestimmungen, welche die Verwendung der ausgetauschten Informationen einschränken.

2. Über die Einschränkungen in Absatz 1 hinaus wird die Verwendung der Informationen außerdem auf die in diesem Absatz beschriebenen zulässigen Verwendungen beschränkt werden. Insbesondere werden die durch den länderbezogenen Bericht erhaltenen Informationen für die Bewertung erheblicher Risiken im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen, Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung sowie gegebenenfalls für wirtschaftliche und statistische Analysen verwendet werden. Die Informationen werden nicht als Ersatz für eine eingehende Verrechnungspreisanalyse einzelner Geschäftsvorfälle und Preise auf der Grundlage einer umfassenden Funktionsanalyse und einer umfassenden Vergleichbarkeitsanalyse verwendet werden. Es wird anerkannt,

dass die Informationen im länderbezogenen Bericht für sich genommen keinen eindeutigen Nachweis für die Angemessenheit oder Nichtangemessenheit von Verrechnungspreisen darstellen und folglich Verrechnungspreiskorrekturen nicht auf dem länderbezogenen Bericht beruhen werden. Gegen diesen Absatz verstoßende unangemessene Korrekturen örtlicher Steuerverwaltungen werden in Verfahren der zuständigen Behörden zurückgenommen werden. Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen ist es nicht untersagt, die Daten des länderbezogenen Berichts im Rahmen einer Steuerprüfung als Grundlage für weitere Untersuchungen der Verrechnungspreisvereinbarungen des multinationalen Unternehmens oder anderer Steuerangelegenheiten zu verwenden, und infolgedessen kann das zu versteuernde Einkommen eines Konzernunternehmens entsprechend berichtigt werden.

3. Soweit dies nach geltendem Recht zulässig ist, wird jede zuständige Behörde die andere zuständige Behörde unverzüglich über alle Fälle der Nichteinhaltung der in den Absätzen 1 und 2 dargelegten Regeln einschließlich aller Gegenmaßnahmen sowie über alle in Bezug auf die Nichteinhaltung der oben genannten Absätze ergriffenen Maßnahmen unterrichten.

§ 6
Konsultationen

1. In den in Artikel [25] des Abkommens vorgesehenen Fällen konsultieren die zuständigen Behörden beider Staaten einander und bemühen sich um eine einvernehmliche Lösung.

2. Treten bei der Durchführung oder Auslegung dieser Vereinbarung Schwierigkeiten auf, so kann jede zuständige Behörde um Konsultationen mit der anderen zuständigen Behörde zur Ausarbeitung geeigneter Maßnahmen ersuchen, durch welche die Einhaltung der Vereinbarung sichergestellt wird. Insbesondere konsultiert eine zuständige Behörde die andere zuständige Behörde, bevor die erstgenannte zuständige Behörde feststellt, dass ein systemisches Scheitern des Austauschs länderbezogener Berichte mit der anderen Behörde vorliegt.

§7
Änderungen

Diese Vereinbarung kann mittels Konsens durch schriftliche Übereinkunft der zuständigen Behörden geändert werden. Sofern nichts anderes vereinbart wurde, wird diese Änderung am ersten Tag des Monats wirksam, der auf einen Zeitabschnitt von einem Monat nach der letzten Unterzeichnung dieser schriftlichen Übereinkunft folgt.

§ 8
Geltungsdauer der Vereinbarung

1. Diese Vereinbarung wird [am .../an dem Tag, an dem auch die zweite zuständige Behörde notifiziert, dass ihr Staat über die zur Verpflichtung der berichtenden Rechtsträger zur Vorlage eines länderbezogenen Berichts erforderlichen Rechtsvorschriften verfügt,] in Kraft treten.

2. Eine zuständige Behörde kann den Informationsaustausch nach dieser Vereinbarung vorübergehend aussetzen, indem sie der anderen zuständigen Behörde schriftlich ihre Feststellung mitteilt, dass die andere zuständige Behörde diese Vereinbarung in erheblichem Umfang nicht einhält oder nicht eingehalten hat. Bevor sie eine solche Feststellung trifft, konsultiert die erstgenannte zuständige Behörde die andere zuständige Behörde. Im Sinne dieses Absatzes bedeutet erhebliche Nichteinhaltung die Nichteinhaltung des § 5 Absätze 1 und 2 sowie des § 6 Absatz 1 einschließlich der Bestimmungen des Abkommens, auf die darin verwiesen wird, sowie die nicht fristgerechte oder angemessene Bereitstellung von Informationen nach dieser Vereinbarung durch die zuständige Behörde. Eine Aussetzung wird unmittelbar wirksam sein und bestehen bleiben, bis die zweitgenannte zuständige Behörde in einer für beide zuständigen Behörden annehmbaren Weise nachweist, dass keine erhebliche Nichteinhaltung vorliegt oder dass die zweitgenannte zuständige Behörde geeignete Maßnahmen ergriffen hat, um gegen die erhebliche Nichteinhaltung vorzugehen.

3. Jede zuständige Behörde kann diese Vereinbarung gegenüber der anderen zuständigen Behörde schriftlich kündigen. Die Kündigung wird am ersten Tag des Monats wirksam werden, der auf einen Zeitabschnitt von 12 Monaten nach dem Tag der Kündigung folgt. Im Fall einer Kündigung werden alle bis zu diesem Zeitpunkt nach dieser Vereinbarung erhaltenen Informationen weiterhin vertraulich behandelt werden und den Bestimmungen des Übereinkommens unterliegen.

Unterzeichnet in [...] am [...] in zwei Urschriften.

Zuständige Behörde für	Zuständige Behörde für
[Staat A]	[Staat B]

Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte auf der Grundlage eines Abkommens über den Informationsaustausch in Steuersachen („TIEA CAA“)

In der Erwägung, dass die Regierung von [Staat A] und die Regierung von [Staat B] beabsichtigen, durch den automatischen Austausch jährlicher länderbezogener Berichte die internationale steuerliche Transparenz zu erhöhen und den Zugang ihrer jeweiligen Steuerbehörden zu Informationen über die weltweite Verteilung der Einkünfte und der entrichteten Steuern sowie bestimmte Indikatoren für die Orte wirtschaftlicher Tätigkeit in den Steuergebieten, in denen multinationale Konzerne tätig sind, zu verbessern, um erhebliche Verrechnungspreisrisiken und andere Risiken im Zusammenhang mit Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung zu bewerten, sowie gegebenenfalls für wirtschaftliche und statistische Analysen,

in der Erwägung, dass die Rechtsvorschriften ihrer jeweiligen Staaten den berichtenden Rechtsträger eines multinationalen Konzerns verpflichten oder verpflichten sollen, jährlich einen länderbezogenen Bericht vorzulegen,

in der Erwägung, dass der länderbezogene Bericht Bestandteil einer dreistufigen Struktur sein soll, zusammen mit einer globalen Stammdokumentation und einer Einzeldokumentation, die gemeinsam einen standardisierten Ansatz für die Verrechnungspreisdokumentation darstellen, der den Steuerverwaltungen sachdienliche und verlässliche Informationen zur Durchführung einer effizienten und belastbaren Bewertungsanalyse des Verrechnungspreisrisikos liefern wird,

in der Erwägung, dass Artikel [5A] des Abkommens über den Informationsaustausch in Steuersachen zwischen [Staat A] und [Staat B] („TIEA“) die Grundlage für den Informationsaustausch zu Steuerzwecken einschließlich des automatischen Informationsaustauschs schafft sowie den zuständigen Behörden von [Staat A] und [Staat B] („zuständige Behörden“) gestattet, den Umfang und die Modalitäten dieses automatischen Austauschs zu vereinbaren,

in der Erwägung, dass [Staat A] und [Staat B] zum Zeitpunkt des ersten Austauschs länderbezogener Berichte über Folgendes [verfügen wer-

den/verfügen sollen/verfügen werden oder verfügen sollen]: *i)* geeignete Schutzvorkehrungen zur Sicherstellung der vertraulichen Behandlung der nach dieser Vereinbarung erhaltenen Informationen und ihrer Verwendung für eine allgemeine Bewertung der Verrechnungspreisrisiken und anderer Risiken im Zusammenhang mit Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung sowie gegebenenfalls für wirtschaftliche und statistische Analysen nach § 5, *ii)* die Infrastruktur für eine wirksame Austauschbeziehung (einschließlich bestehender Verfahren zur Gewährleistung eines fristgerechten, fehlerfreien und vertraulichen Informationsaustauschs, wirksamer und zuverlässiger Übertragungswege sowie Ressourcen für die zügige Klärung von Fragen und Anliegen zum Austausch oder zu Auskunftsersuchen sowie für die Durchführung des § 4) und *iii)* die erforderlichen Rechtsvorschriften zur Verpflichtung der berichtenden multinationalen Unternehmen zur Vorlage länderbezogener Berichte,

in der Erwägung, dass die zuständigen Behörden beabsichtigen, diese Vereinbarung zum gegenseitigen automatischen Informationsaustausch im Rahmen des TIEA zu schließen, und zwar vorbehaltlich der im TIEA vorgesehenen Vertraulichkeitsvorschriften und sonstigen Schutzvorkehrungen einschließlich der Bestimmungen, welche die Verwendung der danach ausgetauschten Informationen einschränken,

sind die zuständigen Behörden wie folgt übereingekommen:

§ 1
Begriffsbestimmungen

1. Im Sinne dieser Vereinbarung haben die nachstehenden Ausdrücke folgende Bedeutung:

a) Der Ausdruck **„[Staat A]“** bedeutet […];

b) der Ausdruck **„[Staat B]“** bedeutet […];

c) der Ausdruck **„zuständige Behörde“** bedeutet im Fall von [Staat A] […] und im Fall von [Staat B] […];

d) der Ausdruck **„Konzern“** bedeutet eine Gruppe von Unternehmen, die durch Eigentum oder Beherrschung verbunden sind, sodass die Gruppe entweder nach den geltenden Rechnungslegungsgrundsätzen zur Aufstellung eines Konzernabschlusses für Rechnungslegungszwecke verpflichtet ist oder dazu verpflichtet wäre, wenn Eigenkapitalbeteiligungen an einem der Unternehmen an einer öffentlichen Wertpapierbörse gehandelt würden;

e) der Ausdruck **„multinationaler Konzern“** bedeutet einen Konzern, *i)* der zwei oder mehr Unternehmen umfasst, deren steuer-

liche Ansässigkeit in unterschiedlichen Staaten liegt, oder der ein Unternehmen umfasst, das in einem Staat steuerlich ansässig ist und in einem anderen Staat mit der durch eine Betriebsstätte ausgeübten Geschäftstätigkeit steuerpflichtig ist, und *ii)* der kein freigestellter multinationaler Konzern ist;

f) der Ausdruck **„freigestellter multinationaler Konzern“** bedeutet einen Konzern, der nicht zur Vorlage eines länderbezogenen Berichts verpflichtet ist, da der Umsatzerlös des Konzerns in dem Wirtschaftsjahr, das dem Berichtswirtschaftsjahr unmittelbar voranging, laut seinem Konzernabschluss für dieses vorangegangene Wirtschaftsjahr unter dem Schwellenwert liegt, der durch das innerstaatliche Recht des Staates festgelegt wurde und dem Bericht von 2015 in der nach der darin vorgesehenen Überprüfung im Jahr 2020 gegebenenfalls geänderten Fassung entspricht;

g) der Ausdruck **„Konzernunternehmen“** bedeutet *i)* eine eigenständige Geschäftseinheit eines multinationalen Konzerns, die für Rechnungslegungszwecke in den Konzernabschluss einbezogen wird oder darin einbezogen würde, wenn Eigenkapitalbeteiligungen an dieser Geschäftseinheit eines multinationalen Konzerns an einer öffentlichen Wertpapierbörse gehandelt würden, *ii)* eine eigenständige Geschäftseinheit, die nur aufgrund ihrer Größe oder nur aus Wesentlichkeitsgründen nicht in den Konzernabschluss des multinationalen Konzerns einbezogen wird, oder *iii)* eine Betriebsstätte einer unter Ziffer *i* oder *ii* fallenden eigenständigen Geschäftseinheit eines multinationalen Konzerns, sofern besagte Geschäftseinheit für Rechnungslegungs-, Aufsichts-, Steuer- oder interne Steuerungszwecke einen Einzelabschluss für diese Betriebsstätte aufstellt;

h) der Ausdruck **„berichtender Rechtsträger“** bedeutet das Konzernunternehmen, das aufgrund des innerstaatlichen Rechts im Staat seiner steuerlichen Ansässigkeit den länderbezogenen Bericht im Rahmen seiner Fähigkeit vorlegt, dies im Namen des multinationalen Konzerns zu tun;

i) der Ausdruck **„länderbezogener Bericht“** bedeutet den vom berichtenden Rechtsträger nach dem Recht des Staates seiner steuerlichen Ansässigkeit jährlich vorzulegenden länderbezogenen Bericht mit den nach diesem Recht zu meldenden Informationen zu den Posten und in dem Format, die im Bericht von 2015 in der nach der darin vorgesehenen Überprüfung im Jahr 2020 gegebenenfalls geänderten Fassung dargelegt sind; und

j) der Ausdruck „Bericht von 2015“ bedeutet den Abschlussbericht mit dem Titel *Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung* zu Aktionspunkt 13 des OECD/G20-Aktionsplans zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung.

2. Bei jeder Anwendung dieser Vereinbarung durch eine zuständige Behörde eines Staates wird jeder in dieser Vereinbarung nicht definierte Ausdruck, sofern der Zusammenhang nichts anderes erfordert und die zuständigen Behörden sich nicht (im Rahmen ihres innerstaatlichen Rechts) auf eine gemeinsame Bedeutung einigen, die Bedeutung haben, die ihm zum jeweiligen Zeitpunkt nach dem Recht des diese Vereinbarung anwendenden Staates zukommt, wobei die Bedeutung nach dem in diesem Staat geltenden Steuerrecht Vorrang hat vor einer Bedeutung, die dem Ausdruck nach dem sonstigen Recht dieses Staates zukommt.

§ 2
Austausch von Informationen in Bezug auf multinationale Konzerne

Nach Artikel [5A] des TIEA wird jede zuständige Behörde die von den einzelnen in ihrem Staat steuerlich ansässigen berichtenden Rechtsträgern erhaltenen länderbezogenen Berichte jährlich mit der anderen zuständigen Behörde automatisch austauschen, vorausgesetzt dass laut den im länderbezogenen Bericht enthaltenen Informationen ein oder mehrere Konzernunternehmen des multinationalen Konzerns des berichtenden Rechtsträgers im Staat der anderen zuständigen Behörde steuerlich ansässig oder mit der durch eine Betriebsstätte im Staat der anderen zuständigen Behörde ausgeübten Geschäftstätigkeit steuerpflichtig sind.

§ 3
Zeitplan und Form des Informationsaustauschs

1. Für die Zwecke des Informationsaustauschs nach § 2 wird die Währung der im länderbezogenen Bericht enthaltenen Beträge angegeben werden.

2. Im Hinblick auf § 2 ist ein länderbezogener Bericht erstmalig für Wirtschaftsjahre des multinationalen Konzerns auszutauschen, die an [...] oder danach beginnen. Dieser länderbezogene Bericht ist so bald wie möglich und spätestens 18 Monate nach dem letzten Tag des Wirtschaftsjahrs des berichtenden Rechtsträgers des multinationalen Konzerns, auf das er sich bezieht, auszutauschen. Die länderbezogenen Berichte für die folgenden Wirtschaftsjahre sind so bald wie möglich und spätestens 15 Monate nach dem letzten Tag des

Wirtschaftsjahrs des multinationalen Konzerns, auf das sich der betreffende Bericht bezieht, auszutauschen.

3. Die zuständigen Behörden werden die länderbezogenen Berichte über ein gemeinsames XML-Schema automatisch austauschen.

4. Die zuständigen Behörden werden auf ein oder mehrere elektronische Datenübertragungsverfahren einschließlich Verschlüsselungsstandards hinwirken und sich auf diese verständigen.

§ 4
Zusammenarbeit bei Einhaltung und Durchsetzung der Vereinbarung

Eine zuständige Behörde wird die andere zuständige Behörde unterrichten, wenn die erstgenannte zuständige Behörde in Bezug auf einen im Staat der anderen zuständigen Behörde steuerlich ansässigen berichtenden Rechtsträger Grund zu der Annahme hat, dass ein Fehler zu einer unrichtigen oder unvollständigen Informationsmeldung geführt haben könnte oder dass ein berichtender Rechtsträger seine Verpflichtung zur Vorlage eines länderbezogenen Berichts nicht einhält. Die unterrichtete zuständige Behörde wird sämtliche nach ihrem innerstaatlichen Recht zur Verfügung stehende geeignete Maßnahmen ergreifen, um gegen die in der Unterrichtung beschriebenen Fehler oder Fälle von Nichteinhaltung vorzugehen.

§ 5
Vertraulichkeit, Datenschutzvorkehrungen und sachgemäße Verwendung

1. Alle ausgetauschten Informationen unterliegen den im TIEA vorgesehenen Vertraulichkeitsvorschriften und sonstigen Schutzvorkehrungen einschließlich der Bestimmungen, welche die Verwendung der ausgetauschten Informationen einschränken.

2. Über die Einschränkungen in Absatz 1 hinaus wird die Verwendung der Informationen außerdem auf die in diesem Absatz beschriebenen zulässigen Verwendungen beschränkt werden. Insbesondere werden die durch den länderbezogenen Bericht erhaltenen Informationen für die Bewertung erheblicher Risiken im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen, Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung sowie gegebenenfalls für wirtschaftliche und statistische Analysen verwendet werden. Die Informationen werden nicht als Ersatz für eine eingehende Verrechnungspreisanalyse einzelner Geschäftsvorfälle und Preise auf der Grundlage einer umfassenden Funktionsanalyse und einer umfassenden Vergleichbarkeitsanalyse verwendet werden. Es wird anerkannt, dass die Informationen im länderbezogenen Bericht für sich genommen keinen

eindeutigen Nachweis für die Angemessenheit oder Nichtangemessenheit von Verrechnungspreisen darstellen und folglich Verrechnungspreiskorrekturen nicht auf dem länderbezogenen Bericht beruhen werden. Gegen diesen Absatz verstoßende unangemessene Korrekturen örtlicher Steuerverwaltungen werden in Verfahren der zuständigen Behörden zurückgenommen werden. Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen ist es nicht untersagt, die Daten des länderbezogenen Berichts im Rahmen einer Steuerprüfung als Grundlage für weitere Untersuchungen der Verrechnungspreisvereinbarungen des multinationalen Unternehmens oder anderer Steuerangelegenheiten zu verwenden, und infolgedessen kann das zu versteuernde Einkommen eines Konzernunternehmens entsprechend berichtigt werden.

3. Soweit dies nach geltendem Recht zulässig ist, wird jede zuständige Behörde die andere zuständige Behörde unverzüglich über alle Fälle der Nichteinhaltung der Absätze 1 und 2 einschließlich aller Gegenmaßnahmen sowie über alle in Bezug auf die Nichteinhaltung der oben genannten Absätze ergriffenen Maßnahmen unterrichten.

§ 6
Konsultationen

1. Falls eine Berichtigung des zu versteuernden Einkommens eines Konzernunternehmens als Folge weiterer Untersuchungen auf Grundlage der Daten im länderbezogenen Bericht zu unerwünschten wirtschaftlichen Ergebnissen führt, auch wenn solche Fälle bei einem einzelnen Unternehmen auftreten, konsultieren die beiden zuständigen Behörden einander und beraten sich mit dem Ziel, den Fall zu regeln.

2. Treten bei der Durchführung oder Auslegung dieser Vereinbarung Schwierigkeiten auf, so kann jede zuständige Behörde um Konsultationen mit der anderen zuständigen Behörden zur Ausarbeitung geeigneter Maßnahmen ersuchen, durch welche die Einhaltung der Vereinbarung sichergestellt wird. Insbesondere konsultiert eine zuständige Behörde die andere zuständige Behörde, bevor die erstgenannte zuständige Behörde feststellt, dass ein systemisches Scheitern des Austauschs länderbezogener Berichte mit der anderen Behörde vorliegt.

§7
Änderungen

Diese Vereinbarung kann mittels Konsens durch schriftliche Übereinkunft der zuständigen Behörde geändert werden. Sofern nichts anderes vereinbart wurde, wird diese Änderung am ersten Tag des Monats wirksam, der auf einen Zeitabschnitt von einem Monat nach der letzten Unterzeichnung dieser schriftlichen Übereinkunft folgt.

§ 8
Geltungsdauer der Vereinbarung

1. Diese Vereinbarung wird [am .../an dem Tag, an dem auch die zweite zuständige Behörde notifiziert, dass ihr Staat über die zur Verpflichtung der berichtenden Rechtsträger zur Vorlage eines länderbezogenen Berichts erforderlichen Rechtsvorschriften verfügt,] in Kraft treten.

2. Eine zuständige Behörde kann den Informationsaustausch nach dieser Vereinbarung vorübergehend aussetzen, indem sie der anderen zuständigen Behörde schriftlich ihre Feststellung mitteilt, dass die andere zuständige Behörde diese Vereinbarung in erheblichem Umfang nicht einhält oder nicht eingehalten hat. Bevor sie eine solche Feststellung trifft, konsultiert die erstgenannte zuständige Behörde die andere zuständige Behörde. Im Sinne dieses Absatzes bedeutet erhebliche Nichteinhaltung die Nichteinhaltung des § 5 Absätze 1 und 2 sowie des § 6 Absatz 1 dieser Vereinbarung und der Bestimmungen des TIEA, auf die darin verwiesen wird, sowie die nicht fristgerechte oder angemessene Bereitstellung von Informationen nach dieser Vereinbarung durch die zuständige Behörde. Eine Aussetzung wird unmittelbar wirksam sein und bestehen bleiben, bis die zweitgenannte zuständige Behörde in einer für beide zuständigen Behörden annehmbaren Weise nachweist, dass keine erhebliche Nichteinhaltung vorliegt oder dass die zweitgenannte zuständige Behörde geeignete Maßnahmen ergriffen hat, um gegen die erhebliche Nichteinhaltung vorzugehen.

3. Jede zuständige Behörde kann diese Vereinbarung gegenüber der anderen zuständigen Behörde schriftlich kündigen. Die Kündigung wird am ersten Tag des Monats wirksam werden, der auf einen Zeitabschnitt von 12 Monaten nach dem Tag der Kündigung folgt. Im Fall einer Kündigung werden alle bis zu diesem Zeitpunkt nach dieser Vereinbarung erhaltenen Informationen weiterhin vertraulich behandelt werden und den Bestimmungen des TIEA unterliegen.

Unterzeichnet in [...] am [...] in zwei Urschriften.

Zuständige Behörde für	Zuständige Behörde für
[Staat A]	[Staat B]

Anhang I 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 Verrechnungspreisergebnis 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 Lizenzeinnahmen 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 Patentverwaltungsfunktionen 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. USD 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. USD 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. USD 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 risikoangepassten Rendite auf seinen Finanzierungsaufwand bestehen sollte. Es

sei angenommen, dass diese mit 110 Mio. USD pro Jahr (für die Jahre 6–15) veranschlagt wird, was einer risikoangepassten voraussichtlichen Rendite von 11 % entspricht.[1] Unternehmen B hätte demnach Anspruch auf den gesamten verbleibenden voraussichtlichen Ertrag nach Abzug des voraussichtlichen Ertrags von Unternehmen A, d. h. auf 440 Mio. USD pro Jahr (550 Mio. USD abzüglich 110 Mio. USD), anstelle der von dem Steuerpflichtigen angegebenen 200 Mio. USD. (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

1. 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. USD pro Jahr während eines Zeitraums von fünf Jahren in ein Projekt dieses Risikoniveaus in den folgenden zehn Jahren ein fremdüblicher voraussichtlicher Gewinn von 110 Mio. USD pro Jahr erzielt werden dürfte. Dies entspricht einer Finanzierungsrendite von 11 %.

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, das 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 tätigt Unternehmen S Marketingaufwendungen. Im Einklang mit der Vereinbarung werden Unternehmen S die von ihm getätigten Marketingaufwendungen 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 ermittelt 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 Ermittlung 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 Marketingaufwendungen 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 führen, dass von Unternehmen S auch zu erwarten gewesen wäre, dass es die von ihm ausgeübten Funktionen ausübt und Marketingausgaben in einer den tatsächlichen Marketingaufwendungen entsprechenden Höhe tätigt, 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 Marketingaufwendungen, 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 ermittelt, 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 Marketingaufwendungen das Niveau der Marketingaufwendungen, die bei den ermittelten vergleichbaren unabhängigen Marketing- und Vertriebsunternehmen angefallen sind, deutlich übersteigen. Ferner sei angenommen, dass die hohen Aufwendungen, 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 Gewinnspannen 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 ermittelten potenziell vergleichbaren unabhängigen Unternehmen (und wesentlich höhere Kosten und Risiken als in Beispiel 9). Es gibt zudem Belege, die den Schluss zulassen, dass die von Unternehmen S erzielten Gewinne deutlich niedriger sind als die Gewinnmargen der ermittelten 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, sodass Unternehmen S deutlich niedrigere Gewinnspannen erzielt als diese Vergleichsunternehmen.

33. Angesichts dieser Gegebenheiten ist offensichtlich, dass die Gewinnspannen, 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 ermittelt werden können.

- Ein anderer Ansatz könnte in der Anwendung einer Restgewinnaufteilungsmethode bestehen, bei der der maßgebliche Gewinn aus dem Verkauf von Uhren der Marke R in Staat Y aufgeteilt würde, 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 Vertriebsaufwendungen 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, sodass Unternehmen S deutlich niedrigere Gewinnspannen 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 ent-

sprechen 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 Marketingaufwendungen 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 Belege dafür, dass die von Unternehmen S auf Ebene der Konzerneinheit realisierten Gewinnspannen deutlich niedriger sind als die Gewinnspannen 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 Gewinnspannen 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 Verrechungspreiskorrektur infrage 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, sodass 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 ermittelte 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 Ermittlung der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen den Beteiligten sowie der Bedingungen und wirtschaftlich relevanten Begleitumstände dieser Beziehungen, um eine sachgerechte Abgrenzung des konzerninternen Geschäftsvorfalls 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 Risikomanagementfunktionen im Zusammenhang mit den immateriellen Werten von Shuyona und Unternehmen S ausgeübt, wobei die Risikokontrolle bei Shuyona liegt. Eine gründliche Untersuchung des Geschäftsvorfalls 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 ledig-

lich 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 „Blue-Sky-" bzw. Grundlagenforschung, die erforderlich ist, um neue pharmazeutische Zusammensetzungen zu entdecken. 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 Geschäftsvorfalls 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

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 nutzt die Patentrechte, die es sich für Asien und Afrika vorbehalten hat, nicht, 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 Gewinnspannen 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 geschäftlichen 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
- 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 Vertriebstochtergesellschaften 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, sodass 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. Der Sache nach 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 der Sache nach 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 konkret zu ermitteln. 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 ermittelten 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, die spezifischen immateriellen Werte zu ermitteln, die an Unternehmen S übertragen werden und die 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 oben genannten

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 geschäftlichen 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 ermitteln, 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 ein 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 B ist ebenfalls Mitglied des Konzerns und in Staat U tätig. Aus berechtigten geschäftlichen 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 ver-

walten, 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 ermitteln, 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 ermittelter 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 Geschäftsvorfalls 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 Geschäftsvorfalls 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.

Anhang II zu Kapitel VI

Leitlinien für Steuerverwaltungen bezüglich der Anwendung des Ansatzes für schwer zu bewertende immaterielle Werte

1. Einleitung

1. Unter Punkt 8 des BEPS-Aktionsplans wurde der Auftrag zur Erarbeitung von Verrechnungspreisleitlinien oder speziellen Maßnahmen in Bezug auf Übertragungen schwer zu bewertender immaterieller Werte erteilt; das Ziel war dabei, Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen zu verhindern, die durch die Verschiebung immaterieller Werte zwischen Konzerngesellschaften herbeigeführt werden.

2. Das Ergebnis dieser Arbeiten findet sich in Abschnitt D.4 der Überarbeitung von Kapitel VI der Verrechnungspreislinien, die im Abschlussbericht von 2015 zu den Aktionspunkten 8–10 *Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung* enthalten ist, und wurde inzwischen formal als Teil der Verrechnungspreisleitlinien angenommen. Abschnitt D.4 befasst sich mit der Behandlung von schwer zu bewertenden immateriellen Werten (*hard-to-value intangibles* – HTVI) für Verrechnungspreiszwecke. Er enthält einen „dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechenden Ansatz, den die Steuerverwaltungen anwenden können, um sicherzustellen, dass sie bestimmen können, 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“ (Ziffer 6.188). Der Ansatz für schwer zu bewertende immaterielle Werte (HTVI-Ansatz) schützt die Steuerverwaltungen vor den negativen Auswirkungen von Informationsasymmetrien, indem er dafür sorgt, dass die

Steuerverwaltungen Ex-post-Ergebnisse als „Indizienbeweis“ (*presumptive evidence*) zur Beurteilung der Angemessenheit der ex ante getroffenen Preisvereinbarungen heranziehen können. Der Steuerpflichtige hat bei diesem Ansatz die Möglichkeit, einen solchen Indizienbeweis zu widerlegen, indem er die Verlässlichkeit der Informationen nachweist, die für die im Zeitpunkt des konzerninternen Geschäftsvorfalls angewandte Preisbestimmungsmethode zugrunde gelegt wurden. Es gibt eine Reihe zusätzlicher Ausnahmen, die die Anwendung des Ansatzes unmöglich machen, sofern ihre Bedingungen erfüllt sind. Wenn der Ansatz jedoch anwendbar ist, so ist die Steuerverwaltung berechtigt, sich zur Beurteilung der Fremdüblichkeit der ex ante getroffenen Preisvereinbarungen auf die Ex-post-Daten zu den finanziellen Ergebnissen zu stützen, um zu ermitteln, welche Preisvereinbarungen unabhängige Unternehmen im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls getroffen hätten (vgl. Ziffer 6.192). Diese Ex-post-Daten sollten allerdings nicht herangezogen werden, ohne zu prüfen, ob die verbundenen Unternehmen die Informationen, auf denen die Ex-post-Ergebnisse basieren, im Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses vernünftigerweise hätten berücksichtigen können oder sollen (vgl. Ziffer 6.188).

3. Der Bericht zu den BEPS-Aktionspunkten 8–10 sieht die Erarbeitung von Leitlinien für die Steuerverwaltungen zur Umsetzung des HTVI-Ansatzes vor. Diese Leitlinien sollen dafür sorgen, dass die Steuerverwaltungen zu einem gemeinsamen Verständnis und einer gemeinsamen Praxis in Bezug darauf gelangen, wie aus der Anwendung des HTVI-Ansatzes resultierende Berichtigungen vorzunehmen sind. Sie sollen damit zu mehr Einheitlichkeit führen und das Risiko wirtschaftlicher Doppelbesteuerung verringern.

4. Der Bericht zu den Aktionspunkten 8–10 sieht ferner die Prüfung der praktischen Anwendung der unter Ziffer 6.193 des Berichts genannten Ausnahmen einschließlich der in den aktuell geltenden Ausnahmen vorgesehenen Wesentlichkeitsgrenzen und Fristen unter Berücksichtigung weiterer Erfahrungen bis 2020 vor.

5. Sinn und Zweck der HTVI-Leitlinien in Kapitel VI Abschnitt D.4 ist es, der Informationsasymmetrie zu begegnen, die sich daraus ergibt, dass dem Steuerpflichtigen umfassende Informationen vorliegen, während die Steuerverwaltung über keine anderen Informationen verfügt als diejenigen, die ihr der Steuerpflichtige möglicherweise zur Verfügung gestellt hat. Wenn ein schwer zu bewertender immaterieller Wert übertragen wird, dürfte jedes der am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen eine Bewertung im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls vornehmen; dabei dürften die Unternehmen Annahmen zugrunde legen, die auf ihren Fachkenntnissen, Fachkompetenzen und Erkenntnissen im Hinblick auf das Geschäftsumfeld basieren, in dem der betreffende immaterielle Wert entwickelt oder verwertet wird. Das Problem für die Steuerverwaltung ist, dass diese Bewertung äußerst schwer objektiv zu beurteilen ist, da sich eine solche Beurteilung möglicherweise voll und ganz auf

die vom Steuerpflichtigen gelieferten Informationen stützen muss. Aufgrund dieser Informationsasymmetrie ist es Steuerverwaltungen nur schwer möglich, frühzeitig festzustellen oder zu überprüfen, welche Entwicklungen oder Ereignisse für die Preisbestimmung eines Geschäftsvorfalls, 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 Geschäftsabschlusses hätten vorhergesehen werden können oder vernünftigerweise vorhersehbar waren.

6. Die HTVI-Leitlinien sollen den Steuerverwaltungen ein Instrument an die Hand geben, um diesem Problem zu begegnen. Im Fall von immateriellen Werten, die unter die Definition schwer zu bewertender immaterieller Werte von Ziffer 6.189 fallen, und unter bestimmten Bedingungen sind die Steuerverwaltungen berechtigt, Ex-post-Ergebnisse als Indizienbeweis zur Beurteilung der Angemessenheit der ex ante getroffenen Preisvereinbarungen heranzuziehen. Wenn die tatsächlichen Einnahmen oder Cashflows deutlich höher oder niedriger sind als die erwarteten Einnahmen oder Cashflows, auf denen die Preisbestimmung basierte, dann ist dies (aus Sicht der Steuerverwaltung) ein Indizienbeweis dafür, dass die in der ursprünglichen Bewertung veranschlagten Einnahmen oder Cashflows höher oder niedriger hätten angesetzt werden müssen und dass die Wahrscheinlichkeitsgewichtung eines solchen Ergebnisses unter Berücksichtigung dessen geprüft werden muss, was im Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses im Zusammenhang mit dem schwer zu bewertenden immateriellen Wert bekannt war und hätte vorhergesehen werden können. Es wäre jedoch nicht richtig, die korrigierte Bewertung auf die tatsächlichen Einnahmen oder Cashflows zu stützen, ohne auch zu berücksichtigen, wie wahrscheinlich es im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls war, dass diese Einnahmen oder Cashflows erzielt würden.

7. Bei der Beurteilung der ex ante getroffenen Preisvereinbarungen auf Grundlage der Ex-post-Ergebnisse müssen die Leitlinien in Kapitel I–III und vor allem in Kapitel VI und VIII berücksichtigt werden.

8. Um diese Beurteilung vorzunehmen, können die Steuerverwaltungen nicht nur die Ex-post-Ergebnisse heranziehen, die (innerhalb der Grenzen von Kapitel VI Abschnitt D.4) als Indiz für die Angemessenheit der ex ante getroffenen Preisvereinbarung betrachtet werden, sondern auch alle anderen einschlägigen Informationen im Zusammenhang mit dem HTVI-Geschäftsvorfall, die der Steuerverwaltung vorliegen und die die Konzerngesellschaften im Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses vernünftigerweise hätten kennen und prüfen können oder sollen (vgl. Kapitel III Abschnitt B.5).

9. Zu betonen ist ferner, dass in Fällen, in denen der HTVI-Ansatz auf einen bestimmten Geschäftsvorfall nicht anwendbar ist, dennoch eine

Berichtigung gemäß anderen Teilen dieser Leitlinien, einschließlich anderer Abschnitte von Kapitel VI, angemessen sein kann.

10. Der HTVI-Ansatz sollte stets so angewandt werden, dass er dem Steuerpflichtigen Steuersicherheit verschafft und das Risiko einer durch eine Primärberichtigung entstehenden Doppelbesteuerung unter Berücksichtigung der innerstaatlichen Rechtsvorschriften (beispielsweise der geltenden Verjährungsfristen) und der Doppelbesteuerungsabkommen des betreffenden Staats verringert. Die Steuerverwaltungen sollten das Vorliegen von Geschäftsvorfällen mit schwer zu bewertenden immateriellen Werten frühestmöglich feststellen und geeignete Maßnahmen ergreifen.

11. Der HTVI-Ansatz ist so beschaffen, dass zwangsläufig Zeitfragen berücksichtigt werden müssen. In einigen Fällen entspricht der Zeitraum, der zwischen der Übertragung des schwer zu bewertenden immateriellen Werts und dem Eintritt der Ex-post-Ergebnisse verstreicht, nicht dem Prüfungsturnus oder den administrativen und gesetzlichen Fristen. Dieses Problem kann gravierender sein, wenn eine nach dem HTVI-Ansatz erforderliche Berichtigung Geschäftsvorfälle mit schwer zu bewertenden immateriellen Werten im Sinne von Ziffer 6.189 betrifft, die eine lange „Inkubationszeit" haben, bei denen also zwischen der Übertragung und dem Beginn der kommerziellen Verwertung und Erzielung von Einkünften ein langer Zeitraum liegt (vgl. Ziffer 6.190).

12. Der Effekt von Zeitfragen sollte nicht überbewertet werden, da übliche Prüfungsturnusse bereits einen zeitlichen Abstand beinhalten. Beispielsweise sei angenommen, dass eine Prüfung der Jahre 1–3 in Jahr 5 durchgeführt wird; in diesem Fall kann es der Steuerverwaltung während der Prüfung möglich sein, nicht nur die Übertragung eines schwer zu bewertenden immateriellen Werts in Jahr 1 festzustellen, sondern auch die Ex-post-Ergebnisse dieser Übertragung, die in der Prüfung bewertet werden können. Um die Angemessenheit der ex ante erfolgten Preisbestimmung einschätzen zu können, wird den Steuerverwaltungen empfohlen, Übertragungen von möglicherweise schwer zu bewertenden immateriellen Werten zu ermitteln, die Annahmen zu beurteilen, die bei der Bewertung dieser Werte vom Steuerpflichtigen zugrunde gelegt wurden, und sich Informationen über Entwicklungen zu beschaffen, die zu Ex-post-Ergebnissen führen, die diese Annahmen infrage stellen können, selbst wenn diese Ergebnisse in späteren als den geprüften Jahren eintreten.

13. Die Steuerverwaltungen sollten Prüfverfahren anwenden, die gewährleisten, dass Geschäftsvorfälle mit schwer zu bewertenden immateriellen Werten möglichst frühzeitig erkannt und entsprechende Maßnahmen ergriffen werden können. Dabei darf jedoch nicht vergessen werden, dass es für die Steuerverwaltungen in manchen Fällen schwierig sein kann, eine Risikoabschätzung im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls oder auch kurz danach vorzunehmen, um die Verlässlichkeit der Informationen zu beurteilen, auf die

sich die Preisbestimmung stützt, oder um die Fremdvergleichskonformität der Übertragung zu prüfen. Eine solche Analyse kann möglicherweise erst einige Jahre nach dem Geschäftsvorfall erfolgen. Nach dem HTVI-Ansatz kann die Steuerverwaltung unter besonderen Umständen Ex-post-Ergebnisse heranziehen, um die Plausibilität der Prognosen und Wahrscheinlichkeitsgewichtungen, die im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls bei der Bewertung zugrunde gelegt wurden, zu beurteilen.

14. Diese an die Steuerverwaltungen gerichteten Leitlinien zur Anwendung des HTVI-Ansatzes sollten nicht genutzt werden, um die regulären Prüfverfahren zu verzögern oder zu umgehen. Im Sinne einer guten Verwaltungspraxis bleibt es in der Tat wichtig, Übertragungen schwer zu bewertender immaterieller Werte möglichst frühzeitig zu erkennen und auf vorliegende Indizien rasch zu reagieren, um Schwierigkeiten aufgrund administrativer oder gesetzlicher Prüfungs- und Veranlagungsfristen zu vermeiden. Derartige Fristen, die von den Staaten souverän festgelegt werden, bleiben von diesen Leitlinien unberührt.

15. Um den Steuerpflichtigen mehr Steuersicherheit zu verschaffen und das Risiko der Doppelbesteuerung zu verringern, sollte der HTVI-Ansatz einheitlich angewandt werden. Manche Staaten kann die Anwendung des HTVI-Ansatzes allerdings vor Schwierigkeiten stellen, beispielsweise aufgrund kurzer Prüfungsturnusse oder Verjährungsfristen. Diese Leitlinien verlangen von den Staaten nicht, dass sie gesetzliche Regelungen verabschieden, um solche Schwierigkeiten zu beheben, sie hindern die Staaten aber auch nicht daran, entsprechende Verfahrens- oder Gesetzesänderungen in Erwägung zu ziehen (etwa die Einführung einer Verpflichtung, die Übertragung oder Lizenzierung eines unter die Definition schwer zu bewertender immaterieller Werte fallenden Vermögenswerts umgehend zu melden, oder eine Änderung der normalerweise geltenden Verjährungsfristen).

16. Bei der Anwendung des HTVI-Ansatzes nach Kapitel VI Abschnitt D.4 können die Steuerverwaltungen geeignete Berichtigungen vornehmen, auch solche zur Berücksichtigung einer Preisgestaltung, die von der des Steuerpflichtigen abweicht, die aber dem entspricht, was unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen vereinbart hätten, um der bei der Preisfindung für den Geschäftsvorfall bestehenden Bewertungsunsicherheit Rechnung zu tragen (beispielsweise mit Meilensteinzahlungen, laufenden Lizenzgebühren mit oder ohne anpassbaren Elementen, Preisanpassungsklauseln oder Kombinationen dieser Merkmale). Vgl. Ziffer 6.185 und 6.192. Da schwer zu bewertende immaterielle Werte Vermögenswerte sind, für die keine verlässlichen Vergleichswerte vorliegen, kann von den Steuerverwaltungen nicht erwartet werden, dass sie Berichtigungen der Preisgestaltung unter Bezugnahme auf Geschäftsvorfälle zwischen fremden Dritten mit vergleichbaren immateriellen Werten begründen.

17. Wie der HTVI-Ansatz in der Praxis angewandt werden kann, wird nachstehend anhand einiger Beispiele veranschaulicht. Die Anwendung des HTVI-Ansatzes sollte sich auf folgende Grundsätze stützen:

- Wenn der HTVI-Ansatz Anwendung findet, können die Steuerverwaltungen Ex-post-Ergebnisse als Indizienbeweis zur Beurteilung der Plausibilität der Annahmen heranziehen, auf denen die ex ante getroffenen Preisvereinbarungen beruhen.
- Anhand der Ex-post-Ergebnisse wird bestimmt, welche Bewertung im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls angemessen gewesen wäre; es wäre jedoch nicht richtig, die Bewertung auf die tatsächlichen Einnahmen oder Cashflows zu gründen, ohne zu prüfen, ob die verbundenen Unternehmen die Informationen in Bezug auf die Wahrscheinlichkeit der Erzielung dieser Einnahmen oder Cashflows im Zeitpunkt der Übertragung des schwer zu bewertenden immateriellen Werts vernünftigerweise hätten kennen und prüfen können oder sollen.
- Wenn eine korrigierte Bewertung zeigt, dass der immaterielle Wert zu einem Preis übertragen wurde, der über oder unter dem fremdüblichen Preis liegt, kann der korrigierte Preis unter Berücksichtigung von Preisanpassungsklauseln und/oder bedingten Zahlungen nach Ziffer 16 ungeachtet der vom Steuerpflichtigen dargelegten Zahlungsprofile bei der Steuerfestsetzung zugrunde gelegt werden.
- Die Steuerverwaltungen sollten Prüfverfahren anwenden, die gewährleisten, dass auf Ex-post-Ergebnissen basierende Indizienbeweise möglichst frühzeitig erkannt und genutzt werden.

2. Beispiele[1]

18. Die nachstehenden Beispiele sollen die praktische Umsetzung einer Verrechnungspreiskorrektur veranschaulichen, die aus der Anwendung des HTVI-Ansatzes resultiert. Die Annahmen bezüglich fremdvergleichskonformer Vereinbarungen und die vorgenommenen Verrechnungspreiskorrekturen in diesen Beispielen dienen lediglich der Veranschaulichung und sollten nicht so verstanden werden, als würden damit in konkreten Fällen oder be-

1. Aus der Tatsache, dass die nachstehenden Beispiele aus der Pharmaindustrie stammen, sollte nicht geschlossen werden, dass sich die Anwendung des in Kapitel VI Abschnitt D.4 dargelegten HTVI-Ansatzes oder dieser Leitlinien auf diese Branche beschränkt. Der in Kapitel VI Abschnitt D.4 beschriebene Ansatz und diese Leitlinien sind auf Geschäftsvorfälle anzuwenden, bei denen es um schwer zu bewertende immaterielle Werte im Sinne von Ziffer 6.189 geht, und zwar ungeachtet der Branche oder des Sektors, in dem diese Geschäftsvorfälle stattfinden.

stimmten Branchen bestimmte Anpassungen bzw. fremdvergleichskonforme Vereinbarungen vorgeschrieben. Die Leitlinien zu schwer zu bewertenden immateriellen Werten müssen stets entsprechend den konkreten Gegebenheiten und Umständen des betreffenden Einzelfalls angewendet werden.

19. Die Beispiele beruhen auf folgenden Annahmen:

- Der Geschäftsvorfall beinhaltet die Übertragung eines immateriellen Werts (oder Rechten an einem immateriellen Wert), der den Kriterien schwer zu bewertender immaterieller Werte nach Ziffer 6.189 entspricht, nämlich *i)* es existieren keine zuverlässigen Vergleichswerte 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 sind im Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses höchst unsicher, sodass es schwierig ist, im Zeitpunkt der Übertragung vorherzusehen, wie erfolgreich der immaterielle Wert letztlich sein wird.
- Die Ausnahmen von der Anwendung des HTVI-Ansatzes nach Ziffer 6.193 sind, sofern nicht ausdrücklich erörtert, nicht anwendbar.
- Der HTVI-Ansatz ist folglich anwendbar und die Steuerverwaltung kann Ex-post-Ergebnisse als Indizienbeweis zur Beurteilung der Angemessenheit der ex ante getroffenen Preisvereinbarungen heranziehen.
- Für den Geschäftsvorfall ist eine Verrechnungspreiskorrektur erforderlich.

20. Ferner werden in den Beispielen Bewertungsmethoden erwähnt, die auf dem abgezinsten Wert prognostizierter zukünftiger Einnahmeströme bzw. Cashflows aus der Verwertung des übertragenen immateriellen Werts beruhen. Weder mit diesen Anwendungshinweisen noch mit den nachstehenden Beispielen soll vorgeschrieben werden, dass bei der Bestimmung des fremdüblichen Preises für Geschäftsvorfälle mit schwer zu bewertenden immateriellen Werten Bewertungsmethoden angewendet werden, die auf dem abgezinsten Wert prognostizierter zukünftiger Einnahmeströme bzw. Cashflows beruhen. Aus der Erwähnung solcher Bewertungsmethoden sollten daher keine Schlussfolgerungen bezüglich der Eignung solcher Methoden in einem bestimmten Fall gezogen werden. Die Leitlinien zur Anwendung von Bewertungsmethoden, die auf dem abgezinsten Wert projizierter künftiger Cashflows beruhen, sind in Kapitel VI Ziffer 6.153–6.178 enthalten, und diese Anwendungshinweise sollten in einer Weise angewandt werden, die mit anderen einschlägigen Hinweisen in den Verrechnungspreisleitlinien in Einklang steht.

Beispiel 1

21. Unternehmen A mit Sitz in Staat A hat einen pharmazeutischen Wirkstoff patentiert. Es hat die präklinischen Tests für den Wirkstoff abgeschlossen und die klinischen Studien der Phase I und II erfolgreich absolviert. In Jahr 0 überträgt Unternehmen A die Patentrechte an eine Tochtergesellschaft, Unternehmen S mit Sitz in Staat S. Unternehmen S ist nach der Übertragung für die Phase-III-Studien verantwortlich. Um den Preis des Patents für das nur teilweise entwickelte Arzneimittel zu bestimmen, stellen die Unternehmen eine Schätzung der über die Restlaufzeit des Patents ab der Verwertung des fertigen Arzneimittels zu erzielenden Einnahmen oder Cashflows an. Es sei angenommen, dass dies im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls zur Festlegung eines Preises in Höhe von 700 führt, der in Jahr 0 als Pauschalzahlung entrichtet wird.

22. Dabei wird vom Steuerpflichtigen im Einzelnen unterstellt, dass sich der Umsatz auf nicht mehr als 1 000 pro Jahr beläuft und dass die Vermarktung erst in Jahr 6 beginnt. Der Abzinsungssatz wird unter Verwendung externer Daten ermittelt, in denen das Risiko des Fehlschlags von Arzneimitteln der gleichen Kategorie im gleichen Entwicklungsstadium untersucht wurde. Selbst wenn die Steuerverwaltung von Staat A von diesem Sachverhalt im Zusammenhang mit der Übertragung der Patentrechte in Jahr 0 Kenntnis gehabt hätte, wäre es ihr kaum möglich gewesen, die Plausibilität der Umsatzannahmen des Steuerpflichtigen zu prüfen.

Szenario A

23. In Jahr 4 prüft die Steuerverwaltung Unternehmen A für die Jahre 0–2 und erhält Informationen, wonach die Vermarktung in Wirklichkeit bereits in Jahr 3 begann, weil die Phase-III-Studien früher als erwartet abgeschlossen wurden. Die Umsätze in Jahr 3 und 4 entsprechen dem, was im Zeitpunkt der Übertragung für die Jahre 6 und 7 erwartet wurde. Der Steuerpflichtige kann nicht nachweisen, dass er in seiner ursprünglichen Bewertung die Möglichkeit einer früheren Erzielung von Umsätzen berücksichtigt hat, und er kann auch nicht nachweisen, dass eine solche Entwicklung unvorhersehbar war.

24. Die Steuerverwaltung kommt anhand der Indizien, die die Ex-post-Ergebnisse liefern, zu dem Schluss, dass bei der im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls vorgenommenen Bewertung die Möglichkeit einer früheren Erzielung von Umsätzen nicht berücksichtigt wurde. Die ursprüngliche Bewertung des Steuerpflichtigen wird korrigiert, um der sachgerecht risikoangepassten Möglichkeit einer früheren Erzielung von Umsätzen Rechnung zu tragen, was in einem korrigierten Nettobarwert des Arzneimittels in Jahr 0 in Höhe von 1 000 anstelle von 700 resultiert. Im korrigierten Nettobarwert sind auch die Funktionen, Vermögenswerte und Risiken berücksichtigt, die von den Beteiligten im Zusammenhang mit dem schwer zu bewertenden immateriellen

Wert vor dem Geschäftsvorfall jeweils ausgeübt, genutzt bzw. übernommen wurden, sowie die Funktionen, Vermögenswerte und Risiken, von denen im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls zu erwarten war, dass sie die Beteiligten nach dem Geschäftsvorfall jeweils ausüben, nutzen bzw. übernehmen würden. Für die Zwecke dieses Beispiels wird somit unterstellt, dass in Jahr 0 von einem fremdüblichen Preis von 1 000 auszugehen gewesen wäre. Dabei gilt es darauf hinzuweisen, dass der Wert 1 000 nicht zwangsläufig der Nettobarwert der übertragenen Rechte ist, der sich allein aus den tatsächlichen Ergebnissen ergibt (vgl. Ziffer 6 dieser Leitlinien).

25. Nach dem HTVI-Ansatz ist die Steuerverwaltung berechtigt, eine Berichtigung vorzunehmen, um bei der Steuerfestsetzung die zusätzlichen Gewinne in Höhe von 300 in Jahr 0 zu berücksichtigen.

Szenario B

26. Die Steuerverwaltung kommt anhand der Indizien, die die Ex-post-Ergebnisse liefern, zu dem Schluss, dass bei der im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls vorgenommenen Bewertung die Möglichkeit einer früher beginnenden Erzielung von Umsätzen nicht berücksichtigt wurde. Die ursprüngliche Bewertung des Steuerpflichtigen wird korrigiert, um der sachgerecht risikoangepassten Möglichkeit einer früheren Erzielung von Umsätzen Rechnung zu tragen, was in einem korrigierten Nettobarwert des Arzneimittels in Jahr 0 von 800 anstelle von 700 resultiert. Für die Zwecke dieses Beispiels wird somit unterstellt, dass in Jahr 0 von einem fremdüblichen Preis von 800 auszugehen gewesen wäre. Dabei gilt es darauf hinzuweisen, dass der Wert 800 nicht zwangsläufig der Nettobarwert der übertragenen Rechte ist, der sich allein aus den tatsächlichen Ergebnissen ergibt (vgl. Ziffer 6 dieser Leitlinien).

27. Nach dem HTVI-Ansatz ist die Steuerverwaltung berechtigt, eine Berichtigung vorzunehmen, um bei der Steuerfestsetzung die zusätzlichen Gewinne in Höhe von 100 in Jahr 0 zu berücksichtigen. In diesem Beispiel greift jedoch die Ausnahme von Ziffer 6.193iii, da sich der Betrag, um den die Vergütung angepasst wird, auf weniger als 20 % des im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls festgelegten Preises beläuft.

Beispiel 2

28. Es liegt derselbe Sachverhalt vor wie unter Ziffer 21–22. Ausgehend davon sei angenommen, dass die Steuerverwaltung von Staat A Unternehmen A in Jahr 7 einer Prüfung der Jahre 3–5 unterzieht und Informationen erhält, wonach mit dem Produkt, das auf dem Patent basiert, in Jahr 5 und 6 deutlich höhere Umsätze erzielt wurden als erwartet. In der ursprünglichen Bewertung war der Steuerpflichtige nicht davon ausgegangen, dass die Umsätze in irgendeinem Jahr mehr als 1 000 betragen würden; in Jahr 5 und 6 beliefen sie sich aber auf 1 500. Der Steuerpflichtige kann nicht nachweisen, dass er in seiner

ursprünglichen Bewertung die Möglichkeit von Umsätzen in dieser Höhe berücksichtigt hat, und er kann auch nicht nachweisen, dass es sich bei der Erzielung dieser Umsatzhöhe um eine unvorhersehbare Entwicklung handelt.

29. Die Steuerverwaltung kommt anhand der Indizien, die die Ex-post-Ergebnisse liefern, zu dem Schluss, dass die Möglichkeit höherer Umsätze in der Bewertung hätte berücksichtigt werden sollen. Die ursprüngliche Bewertung des Steuerpflichtigen wird korrigiert, um der sachgerecht risikoangepassten Möglichkeit höherer Umsätze Rechnung zu tragen, was in einem korrigierten Nettobarwert des Arzneimittels in Jahr 0 in Höhe von 1 300 anstelle von 700 resultiert. Im korrigierten Nettobarwert sind auch die Funktionen, Vermögenswerte und Risiken berücksichtigt, die von den Beteiligten im Zusammenhang mit dem schwer zu bewertenden immateriellen Wert vor dem Geschäftsvorfall jeweils ausgeübt, genutzt bzw. übernommen wurden, sowie die Funktionen, Vermögenswerte und Risiken, von denen im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls zu erwarten war, dass sie die Beteiligten nach dem Geschäftsvorfall jeweils ausüben, nutzen bzw. übernehmen würden. Für die Zwecke dieses Beispiels wird somit unterstellt, dass in Jahr 0 von einem fremdüblichen Preis von 1 300 auszugehen gewesen wäre. Dabei gilt es darauf hinzuweisen, dass der Wert 1 300 nicht zwangsläufig der Nettobarwert der übertragenen Rechte ist, der sich allein aus den tatsächlichen Ergebnissen ergibt (vgl. Ziffer 6 dieser Leitlinien).

30. Nach dem HTVI-Ansatz ist die Steuerverwaltung berechtigt, eine Berichtigung vorzunehmen, um bei der Steuerfestsetzung die zusätzlichen Gewinne in Höhe von 600 zu berücksichtigen. Für die Zwecke dieses Beispiels wird unterstellt, dass keine der in Ziffer 6.193 von Kapitel VI genannten Ausnahmen greift.

31. Eine Möglichkeit, die Berichtigung vorzunehmen, ist die Neuberechnung des in Jahr 0 gezahlten Preises. Die erhebliche Korrektur der Pauschalzahlung zeigt jedoch, welche Risiken aus der hohen Unsicherheit der Bewertung des immateriellen Werts erwachsen; dies gibt Anlass zu der Überlegung, ob angesichts dieser beträchtlichen Unsicherheit Anpassungen unter Berücksichtigung einer anderen Zahlungsstruktur möglicherweise eher dem entsprechen würden, was fremde Dritte vereinbart hätten (vgl. Ziffer 16 dieser Leitlinien sowie Ziffer 6.183 von Kapitel VI).

32. Daten zu Preisvereinbarungen, die unter vergleichbaren Umständen bei der Übertragung immaterieller Werte getroffen wurden, um der hohen Bewertungsunsicherheit Rechnung zu tragen, können Hinweise auf geeignete Alternativen zur Vornahme der Korrektur in Jahr 0 liefern. So sei beispielsweise angenommen, dass es in der Pharmaindustrie üblich ist, bei der Übertragung von Patentrechten an fremde Dritte eine erste Pauschalzahlung mit späteren bedingten Zahlungen zu kombinieren, die an den erfolgreichen Abschluss der Entwicklung oder die Erteilung der Zulassung auf einem be-

stimmten Markt geknüpft sind. In diesem Fall sei nun unterstellt, dass die erste Marktzulassung in Jahr 3 erteilt wird. Die Steuerverwaltung kann demnach feststellen, dass es unter vergleichbaren Umständen der fremdüblichen Praxis entsprechen würde, den zu niedrigen Zahlungsbetrag durch eine weitere Zahlung in Jahr 3 auszugleichen. Es gilt darauf hinzuweisen, dass aus diesem Absatz nicht gefolgert werden soll und auch nicht zu folgern ist, dass eine Änderung der Zahlungsform nur möglich ist, wenn es im Fall der Übertragung einer bestimmten Art von immateriellem Wert in der betreffenden Branche eine gängige Praxis in Bezug auf die Zahlungsform gibt.

33. Die mit diesem Beispiel veranschaulichten Prinzipien gelten unabhängig davon, ob die Steuerverwaltung tatsächlich eine Prüfung für die Jahre 0–2 und eine zweite Prüfung für die Jahre 3–5 durchführt oder ob sie nur die Jahre 3–5 prüft. In beiden Szenarien ist eine Korrektur der ursprünglichen Bewertung auf Grundlage der Ex-post-Ergebnisse, die sich in Jahr 7 zeigen, gerechtfertigt, und vorbehaltlich etwaiger abkommensrechtlicher oder innerstaatlicher rechtlicher Beschränkungen kann der Fehlbetrag nach dem HTVI-Ansatz von Kapitel VI Abschnitt D.4 (vgl. Ziffer 6.192) ausgeglichen werden.

3. Streitvermeidung und Streitbeilegung beim HTVI-Ansatz

34. Zweck dieser Leitlinien ist es, eine einheitlichere Anwendung des HTVI-Ansatzes durch die einzelnen Staaten zu fördern und so das Risiko wirtschaftlicher Doppelbesteuerung zu verringern. Zusätzlich zu diesen Leitlinien stehen den Steuerpflichtigen möglicherweise weitere Instrumente zur Verfügung, um Fälle von Doppelbesteuerung zu vermeiden und die Steuersicherheit bei Geschäftsvorfällen mit schwer zu bewertenden immateriellen Werten zu erhöhen.

35. In Kapitel IV werden insbesondere Vorabverständigungen über die Verrechnungspreise (*advance pricing arrangements* – APA) eingehend erörtert; werden solche Vereinbarungen bilateral oder multilateral zwischen den zuständigen Behörden von Abkommenspartnern geschlossen, schaffen sie in den betreffenden Staaten ein größeres Maß an Sicherheit, verringern die Wahrscheinlichkeit von Doppelbesteuerung und können Verrechnungspreiskonflikten aktiv vorbeugen. Unter Ziffer 6.193 wird die Anwendung des HTVI-Ansatzes ausgeschlossen, wenn die Übertragung eines schwer zu bewertenden immateriellen Werts unter eine bilaterale oder multilaterale APA fällt, die im fraglichen Zeitraum zwischen den Staaten des übernehmenden und des übertragenden Unternehmens wirksam ist; damit wird die Bedeutung anerkannt, die Vorabverständigungen dabei zukommt, Doppelbesteuerung zu vermeiden und den Steuerpflichtigen mehr Sicherheit zu verschaffen.

36. Diesbezüglich empfiehlt der Abschlussbericht zu BEPS-Aktionspunkt 14 *Verbesserung der Effizienz von Streitbeilegungsmechanismen*

(„BEPS-Bericht zu Aktionspunkt 14“) als optimale Vorgehensweise, bilaterale Vorabverständigungen über die Verrechnungspreise einzurichten, sobald ein Staat dazu in der Lage ist (optimale Vorgehensweise 4). Zu den Elementen des BEPS-Berichts zu Aktionspunkt 14 gehört ferner, dass Staaten mit bilateralen Vorabverständigungsverfahren in geeigneten Fällen und vorbehaltlich der einzuhaltenden Fristen die rückwirkende Anwendung von Vorabverständigungen ermöglichen, wenn die relevanten Gegebenheiten und Umstände in den betreffenden früheren Wirtschaftsjahren die gleichen sind, wobei diese Gegebenheiten und Umstände jedoch im Rahmen der Steuerprüfung überprüft werden müssen.

37. Falls die Anwendung des HTVI-Ansatzes zu einer Doppelbesteuerung führt, ist es gemäß Ziffer 6.195 wichtig, die Lösung solcher Fälle im Wege des im geltenden Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen Verständigungsverfahrens zu gestatten. Daher sollten diese Hinweise in Verbindung mit Artikel 25 und dem dazugehörigen Kommentar sowie der im Abschlussbericht zu BEPS-Aktionspunkt 14 eingegangenen Verpflichtung gelesen werden. Dieser Bericht beschreibt den Mindeststandard zur Streitbeilegung, auf den sich die Mitglieder des Inclusive Framework on BEPS verpflichtet haben und der konkrete Maßnahmen zur Beseitigung von Hindernissen für ein effektives und effizientes Verständigungsverfahren umfasst.

38. Im Kontext des HTVI-Ansatzes ist insbesondere von Bedeutung, dass das Verständigungsverfahren nach Artikel 25 vom Steuerpflichtigen in die Wege geleitet werden kann, ohne den Bescheid über die nach seiner Auffassung „dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung“ abwarten zu müssen. Die Einleitung des Verfahrens erfordert lediglich den Nachweis, dass die „Maßnahmen eines Vertragsstaats oder beider Vertragsstaaten“ zu einer derartigen Besteuerung führen werden und dass diese Besteuerung nicht nur ein mögliches, sondern ein wahrscheinliches Risiko darstellt (vgl. Ziffer 14 des Kommentars zu Artikel 25 des Musterabkommens). Wenn das geltende Doppelbesteuerungsabkommen diese Möglichkeit vorsieht, kann einem Teil der aus Zeitfragen resultierenden Bedenken begegnet und die Häufigkeit ungelöster Fälle von Doppelbesteuerung verringert werden.

39. Zu den im BEPS-Bericht zu Aktionspunkt 14 empfohlenen optimalen Vorgehensweisen gehört darüber hinaus die für Geschäftsvorfälle mit schwer zu bewertenden immateriellen Werten relevante Empfehlung, dass die Staaten vorbehaltlich der Anforderungen von Artikel 25 Absatz 1 geeignete Verfahren einrichten, um in bestimmten Fällen und nach einer ersten Steuerfestsetzung Anträge von Steuerpflichtigen auf eine mehrjährige Lösung im Rahmen des Verständigungsverfahrens für relevante wiederkehrende Sachverhalte in Bezug auf für vergangene oder künftige Steuerjahre eingereichte Erklärungen, in denen die maßgeblichen Gegebenheiten und Umstände die gleichen sind, vorbehaltlich der Überprüfung dieser Gegebenheiten und Umstände bewilligen zu können.

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 gehören einem multinationalen Konzern an und beschließen, eine KUV (Kostenumlagevereinbarung) einzugehen. 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 entsteht ein Vorteil durch die von Unternehmen B erbrachte Dienstleistung 2, und Unternehmen B entsteht ein Vorteil durch die von Unternehmen A erbrachte 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 Vorteilen folgendermaßen:

Kosten von Unternehmen A für die Dienstleistungserbringung (30 Einheiten × 100 je Einheit)	3 000	(60 % der Gesamtkosten)
Kosten von Unternehmen B für die Dienstleistungserbringung (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:		
Vorteil 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)

Vorteil 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. Gemäß der KUV sollte der Wert der Beiträge von Unternehmen A und Unternehmen B ihrem jeweiligen Anteil an den erwarteten Vorteilen 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. Würden die Beiträge an den Kosten und nicht am Wert gemessenen, wären die beiden Unternehmen aufgrund der Tatsache, dass Unternehmen A und Unternehmen B jeweils 50 % der Gesamtvorteile erhalten, verpflichtet, jeweils 50 % der Gesamtkosten, also jeweils 2 500, beizutragen, d. h., Unternehmen B wäre verpflichtet, 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 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 laufende 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 zuvor 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 kann es sich bei dem zusätzlichen Wertbeitrag um bereits zuvor existierende Werte handeln, die für die Zwecke der KUV relevant sind, beispielsweise immate-

rielle 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:

Kosten von Unternehmen A für die Dienstleistungserbringung (30 Einheiten × 100 je Einheit)	3 000	(60 % der Gesamtkosten)
Kosten von Unternehmen B für die Dienstleistungserbringung (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 zur 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:		
Vorteil 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)

Vorteil 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. Gemäß der KUV sollte der Wert der Beiträge von Unternehmen A und Unternehmen B ihrem jeweiligen Anteil an den erwarteten Vorteilen 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 der beiden Dienstleistungen eine Dienstleistung mit geringer Wertschöpfung ist).

Kosten von Unternehmen A für die Dienstleistungserbringung (30 Einheiten × 100 je Einheit)	3 000	(60 % der Gesamtkosten)
Kosten von Unternehmen B für die Dienstleistungserbringung (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:		
Vorteil 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)

Vorteil 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. Gemäß der KUV sollte der Wert der Beiträge von Unternehmen A und Unternehmen B ihrem jeweiligen Anteil an den erwarteten Vorteilen 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 gehören einem multinationalen Konzern an 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 dieser 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. Gemäß der KUV leistet Unternehmen A einen Finanzierungsbeitrag im Zusammenhang mit der Entwicklung des immateriellen Werts (sein Anteil an den Entwicklungskosten wird auf 100 Mio. USD 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 zuvor existierenden immateriellen Werte umfassen) muss in Einklang mit den Leitlinien in Kapitel VI bestimmt werden und wird wahrscheinlich auf dem voraussichtlichen 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. USD 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. USD 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. USD 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 risikoangepassten Rendite auf seinen FuE-Finanzierungsaufwand entspricht. Es sei angenommen, dass diese mit 110 Mio. USD pro Jahr (für die Jahre 6–15) veranschlagt wird.[1] Für Unternehmen A werden im Rahmen der KUV jedoch Vorteile veranschlagt,

1. 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. USD pro Jahr während eines Zeitraums von fünf Jahren in ein Projekt dieses Risikoniveaus in den folgenden zehn Jahren ein fremdüblicher voraussichtlicher Gewinn von 110 Mio. USD pro Jahr erzielt werden dürfte. 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.

die in den Jahren 6–15 einem Gewinn in Höhe von 330 Mio. USD pro Jahr entsprechen (und nicht etwa von 110 Mio. USD). 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 zuvor existierender immaterieller Werte und der Durchführung von FuE-Aktivitäten durch Unternehmen B im Rahmen der KUV. Unternehmen A muss diesen zusätzlichen von ihm erhaltenen Wert vergüten. Dementsprechend sind Ausgleichszahlungen von Unternehmen A an Unternehmen B erforderlich, um dem Differenzbetrag Rechnung zu tragen. Unternehmen A muss 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. USD 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 Risikominderungstätigkeiten 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 unter 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.

Anlage

Empfehlung des Rats über die Bestimmung von Verrechnungspreisen zwischen verbundenen Unternehmen [C(95)126/Final, geänderte Fassung]

DER RAT,

GESTÜTZT auf Artikel 5b des Übereinkommens über die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung vom 14. Dezember 1960;

GESTÜTZT auf die „Declaration on International Investment and Multinational Enterprises and the Guidelines" (Erklärung über internationale Investitionen und multinationale Unternehmen) und die Leitlinien im Anhang dieser Erklärung [C(76)99(Final)];

GESTÜTZT auf die „Declaration on Base Erosion and Profit Shifting" („BEPS" – Erklärung zu Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung) [C/ MIN(2013)22/FINAL] sowie auf die BEPS-Erläuterung und die in den BEPS-Abschlussberichten (dem BEPS-Maßnahmenpaket) enthaltenen Maßnahmen, die vom Rat am 1. Oktober 2015 [C(2015)125/REV1] und von den Staats- und Regierungschefs der G20 auf dem Gipfeltreffen in Antalya am 15.–16. November 2015 gebilligt wurden;

GESTÜTZT auf die *Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen*, im Folgenden als die „Leitlinien" bezeichnet, in der jeweiligen gegebenenfalls durch den Ausschuss für Steuerfragen geänderten Fassung;

GESTÜTZT auf die „Recommendation of the Council on Base Erosion and Profit Shifting Measures Related to Transfer Pricing" (Empfehlung des Rats über Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen) [C(2016)79], die den der Empfehlung beigetretenen Mitgliedstaaten und Nichtmitgliedstaaten rät, die in den Berichten von 2015 zu den BEPS-Aktionspunkten 8–10, „Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung" [C(2015)125/ADD8], und zu BEPS-Aktionspunkt 13, „Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung" [C(2015)125/ADD11], ausgeführten und in die Leitlinien aufgenommenen Hinweise zu befolgen;

GESTÜTZT auf die Einrichtung des vom Ausschuss für Steuerfragen vereinbarten Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting [CTPA/CFA/NOE2(2016)1/REV3], über das dem Rat berichtet wurde [C/M(2016)3] und das von den Finanzministern der G20 bei ihrem Treffen vom 26.–27. Februar 2016 in Shanghai (China) gebilligt wurde und in dessen Rahmen über 100 Staaten und Gebiete zur Mitwirkung als Mitglieder eingeladen wurden [C(2016)78], d. h. mit den OECD-Mitgliedern und auf Basis derselben Verpflichtungen, die auch die OECD-Mitglieder und die bisherigen assoziierten Teilnehmer im Hinblick auf das BEPS-Projekt eingegangen sind;

IN ANBETRACHT der grundlegenden Notwendigkeit einer Zusammenarbeit zwischen den Steuerverwaltungen zur Beseitigung der Hindernisse, die internationale Doppelbesteuerung für den freien Waren-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr zwischen den Staaten darstellt;

IN ANBETRACHT der gleichermaßen grundlegenden Notwendigkeit einer effektiven Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung sowie fehlender oder niedriger Besteuerung infolge einer falschen Anwendung der internationalen Standards für Verrechnungspreisvorschriften, die zu Ergebnissen führt, bei denen die Aufteilung der Gewinne nicht mit der entsprechenden wirtschaftlichen Tätigkeit übereinstimmt;

IN ANBETRACHT der Tatsache, dass Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen möglicherweise unter anderen Bedingungen stattfinden als solche zwischen unabhängigen Unternehmen;

IN ANBETRACHT der Tatsache, dass die Preise für solche Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen (in der Regel als Verrechnungspreise bezeichnet) im Einklang mit Artikel 9 Absatz 1 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens für steuerliche Zwecke dennoch denen entsprechen sollten, die zwischen unabhängigen Unternehmen berechnet würden (in der Regel als Fremdvergleichspreise bezeichnet);

IN ANBETRACHT der Tatsache, dass Probleme hinsichtlich der Verrechnungspreisbestimmung bei internationalen Geschäftsvorfällen angesichts des erheblichen Volumens solcher Geschäftsvorfälle besondere Bedeutung erlangen;

IN ANBETRACHT der Notwendigkeit, eine Übereinstimmung zu erzielen zwischen Herangehensweisen der Steuerverwaltungen einerseits und der verbundenen Unternehmen andererseits bei der Ermittlung der in einem Staat zu berücksichtigenden Einkünfte und Aufwendungen einer zu einem multinationalen Konzern gehörenden Gesellschaft;

Auf Vorschlag des Ausschusses für Steuerfragen,

I. **EMPFIEHLT**, dass Mitglied- und Nichtmitgliedstaaten, die dieser Empfehlung beitreten (nachstehend „die Teilnehmer“)

i) bei der Prüfung und gegebenenfalls Berichtigung von Verrechnungspreisen zwischen verbundenen Unternehmen zur Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte die Leitlinien befolgen – unter Berücksichtigung der Gesamtheit der Leitlinien sowie der verschiedenen Kapitel im Zusammenspiel miteinander –, um zu fremdvergleichskonformen Verrechnungspreisen für Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen zu gelangen.

ii) die Steuerpflichtigen zur Befolgung der Leitlinien ermutigen; zu diesem Zweck sollten die Teilnehmer die Leitlinien bekannt machen und gegebenenfalls in ihre Landessprache(n) übersetzen lassen.

iii) die Zusammenarbeit in Verrechnungspreisfragen auf bilateraler oder multilateraler Basis ausbauen.

II. **ERSUCHT** die Teilnehmer, den Ausschuss für Steuerfragen von etwaigen Änderungen der für die Verrechnungspreisbestimmung maßgeblichen Gesetze oder sonstigen Rechtsvorschriften oder die Einführung neuer Gesetze und sonstiger Rechtsvorschriften in Kenntnis zu setzen.

III. **ERSUCHT** die Teilnehmer und den Generalsekretär, diese Empfehlung und die Leitlinien zu verbreiten.

IV. **ERSUCHT** die Nichtteilnehmer, dieser Empfehlung gebührend Rechnung zu tragen und ihr beizutreten.

V. **WEIST** den Ausschuss für Steuerfragen **AN**,

i) seine Arbeiten zu Verrechnungspreisfragen fortzusetzen und die Leitlinien bei Bedarf zu ändern,

ii) die Umsetzung dieser Empfehlung in Zusammenarbeit mit den Steuerbehörden der Teilnehmer und unter Beteiligung der Wirtschaft und anderer Interessengruppen zu überwachen und dem Rat auf der Grundlage dieses Monitorings alle fünf Jahre Bericht zu erstatten,

iii) seinen Dialog mit Staaten auszubauen, die dieser Empfehlung nicht beigetreten sind, um ihnen zu helfen, sich mit den Leitlinien vertraut zu machen und der vorliegenden Empfehlung beizutreten.

OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen

In einer globalen Wirtschaft, die von multinationalen Unternehmen geprägt ist, müssen die Staaten sicherstellen, dass die steuerpflichtigen Gewinne dieser Unternehmen nicht künstlich in andere Steuerhoheitsgebiete verlagert werden und dass die von diesen Unternehmen in ihrem Steuerhoheitsgebiet ausgewiesene Besteuerungsgrundlage der dort ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeit entspricht. Für die Steuerpflichtigen ist es entscheidend, dass die Risiken einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung begrenzt werden. Die *OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen* helfen bei der Anwendung des „Fremdvergleichsgrundsatzes", der den internationalen Konsens für die Bewertung grenzüberschreitender Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen darstellt.

Die Neuauflage von 2022 enthält nun auch die überarbeiteten Leitlinien zur Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethode, die Leitlinien für Steuerverwaltungen zur Anwendung des 2018 vereinbarten Ansatzes für schwer zu bewertende immaterielle Werte sowie die 2020 verabschiedeten neuen Verrechnungspreisleitlinien für Finanztransaktionen. Im übrigen Text der *OECD-Verrechnungspreisleitlinien* wurden zudem Änderungen zur Verbesserung der Gesamtkohärenz vorgenommen. Die *OECD-Verrechnungspreisleitlinien* wurden 1995 in ihrer ursprünglichen Fassung vom Rat der OECD angenommen.

PRINT ISBN 978-92-64-54467-3
PDF ISBN 978-92-64-61872-5

2022