

Anhang II zu Kapitel II

Beispiel zur Veranschaulichung der Anwendung der Restgewinnaufteilungsmethode

Vgl. Kapitel II, Teil III, Abschnitt C dieser Leitlinien 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. 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.

1. Der Erfolg eines Elektronikprodukts beruht auf der innovativen technologischen Gestaltung sowohl seiner elektronischen Prozesse als auch seiner Hauptkomponente. Diese Komponente wird von dem verbundenen Unternehmen A entworfen und gefertigt, an das verbundene Unternehmen B geliefert, das den Rest des Produkts entwirft und fertigt, und durch das verbundene Unternehmen C vertrieben. Es liegen Informationen vor, um anhand einer Wiederverkaufspreismethode zu überprüfen, dass die Vertriebsfunktionen und -risiken von Unternehmen C durch den Verrechnungspreis für das Endprodukt von B an C angemessen vergütet werden.

2. Die am besten geeignete Methode zur Bestimmung des Preises für die von A an B gelieferte Komponente könnte eine Preisvergleichsmethode sein, sofern sich eine hinreichend ähnliche Vergleichsgröße finden lässt. Vgl. Ziffer 2.15 der Leitlinien. Da sich in der von A an B gelieferten Komponente jedoch der innovative technologische Vorsprung von Unternehmen A auf dem betreffenden Markt widerspiegelt, erweist es sich in diesem Beispiel (nach Durchführung einer angemessenen Funktions- und Vergleichbarkeitsanalyse) als unmöglich, einen verlässlichen Fremdvergleichspreis zu finden, um

den korrekten Preis zu schätzen, den A unter fremdvergleichskonformen Bedingungen für sein Produkt verlangen könnte. Die Berechnung eines Ertrags im Verhältnis zum Fertigungsaufwand von A könnte jedoch eine Schätzung des Gewinnelements liefern, mit dem die Fertigungsfunktionen von A vergütet werden (bei Ausklammerung des auf den dabei verwendeten immateriellen Wert entfallenden Gewinnelements). Eine ähnliche Berechnung ließe sich im Hinblick auf die Fertigungskosten von Unternehmen B durchführen, um einen Schätzwert für den auf seine Fertigungsfunktionen zurückzuführenden Gewinn zu erhalten (bei Ausklammerung des auf den 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 immateriellen Werte erzielten Restgewinns ermitteln. Vgl. die Ziffern 2.114 und 2.127 der Leitlinien. In diesem Schritt wird der den einzelnen Unternehmen sachgerecht zuzurechnende Anteil an diesem Restgewinn noch nicht bestimmt.

3. 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. Vgl. Ziffer 2.127 der Leitlinien. Die FuE-Tätigkeit beider Unternehmen ist auf technologische Gestaltung im Zusammenhang mit derselben Produktkategorie ausgerichtet, und für die Zwecke dieses Beispiels wird festgelegt, dass die relative Höhe der FuE-Ausgaben ein verlässlicher Indikator für den relativen Wert der Beiträge der Unternehmen ist. Vgl. Ziffer 2.126 der Leitlinien. Dies bedeutet, dass der Beitrag der einzelnen Unternehmen zu der im Produkt enthaltenen technologischen Innovation verlässlich anhand ihrer relativen Ausgaben für Forschung und Entwicklung gemessen werden kann, so dass der Restgewinn, wenn die FuE-Ausgaben von A 15 und die FuE-Ausgaben von B 10 betragen, zu drei Fünfteln Unternehmen A und zu zwei Fünfteln Unternehmen B zugerechnet werden könnte.

4. 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

5. Für beide Staaten wird festgestellt, dass vergleichbare unabhängige Fertigungsunternehmen ohne innovative immaterielle Werte im Verhältnis zu ihrem Fertigungsaufwand (ohne Materialaufwand) einen 10%igen Ertrag erzielen (Nettogewinn im Verhältnis zu den direkten und indirekten Fertigungskosten)¹. Vgl. Ziffer 2.127 der Leitlinien. Die Fertigungskosten von A betragen 15, so dass 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, so dass B auf Basis seines Ertrags im Verhältnis zum Aufwand ein Gewinn aus der Fertigungstätigkeit in Höhe von 2,0 zugerechnet wird. Der Restgewinn beträgt daher 6,5 und wird ermittelt, indem man vom Nettogesamtgewinn (10) den Gesamtgewinn aus der Fertigungstätigkeit (3,5) abzieht.

c) Aufteilung des Restgewinns

6. 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 FuE, die zu einem technologisch fortgeschrittenen Produkt geführt hat, wird jedoch nicht erfasst. Der Restgewinn kann daher auf der Grundlage ihres Anteils an den FuE-Gesamtkosten zwischen A und B aufgeteilt werden, da für die Zwecke dieses Beispiels² verlässlich davon ausgegangen werden kann, dass die relativen FuE-Ausgaben der Unternehmen ihren relativen Beitrag zum Wert der im Produkt enthaltenen technologischen Innovation korrekt widerspiegeln. Die FuE-Ausgaben von A belaufen sich auf 15 und die von B auf 10, so dass die FuE-Ausgaben insgesamt 25 betragen. 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 $6,5 \times 10/25 = 2,6$.

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 dem immateriellen Wert zuzurechnenden Nettoestgewinns erleichtert.
2. Vgl. jedoch Ziffer 6.27 der Leitlinien.

d) Neuberechnung der Gewinne

7. Der Nettogewinn von A beträgt demnach $1,5 + 3,9 = 5,4$.

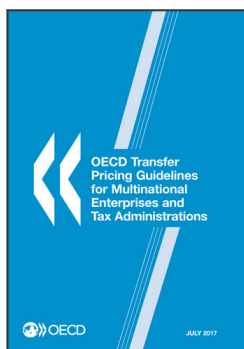
Der Nettogewinn von B beträgt demnach $2,0 + 2,6 = 4,6$.

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	10
Nettogewinn	5.4	4.6

Anmerkung

8. Das Beispiel soll auf einfache Art und Weise die Mechanismen einer Restgewinnaufteilung aufzeigen und sollte nicht so interpretiert werden, als würde es allgemeine Hinweise liefern, wie der Fremdvergleichsgrundsatz bei der Ermittlung fremdüblicher Vergleichswerte und der Festlegung einer angemessenen Aufteilung angewendet werden sollte. Es ist wichtig, dass die Grundsätze, die es veranschaulichen soll, in jedem Einzelfall unter Berücksichtigung der konkreten Gegebenheiten und Umstände des betreffenden Falls angewendet werden. Insbesondere ist zu beachten, dass die Zurechnung der Restgewinnanteile in der Praxis möglicherweise einer beträchtlichen Verfeinerung bedarf, um die geeignete Grundlage für die Zurechnung 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 fremdvergleichskonformen 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.



From:
OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017

Access the complete publication at:

<https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>

Please cite this chapter as:

OECD (2018), "Anhang II zu Kapitel II. Beispiel zur Veranschaulichung der Anwendung der Restgewinnaufteilungsmethode", in *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264304529-16-de>

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 OECD-Mitgliedstaaten wider.

This document and any map included herein are without prejudice to the status of or sovereignty over any territory, to the delimitation of international frontiers and boundaries and to the name of any territory, city or area.

You can copy, download or print OECD content for your own use, and you can include excerpts from OECD publications, databases and multimedia products in your own documents, presentations, blogs, websites and teaching materials, provided that suitable acknowledgment of OECD as source and copyright owner is given. All requests for public or commercial use and translation rights should be submitted to rights@oecd.org. Requests for permission to photocopy portions of this material for public or commercial use shall be addressed directly to the Copyright Clearance Center (CCC) at info@copyright.com or the Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) at contact@cfcopies.com.