

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 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)	<u>2 000</u>	(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)	<u>2 100</u>	(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	<u>1 050</u>	
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	<u>1 050</u>	
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 gemessen, 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 den Leitlinien in Ziffer 8.27 kann in Beispiel 1 das gleiche Ergebnis erzielt werden, wenn das nachstehend aufgeführte zweistufige Verfahren genutzt wird.

9. 1. Schritt (an den Kosten gemessene Beiträge): Unternehmen A sollte 50% der Gesamtkosten in Höhe von 5 000, also 2 500, tragen. Die Kosten der Sachleistung von Unternehmen A betragen 3 000. Unternehmen B sollte 50% der Gesamtkosten, also 2 500, tragen. Die Kosten der Sachleistung von Unternehmen B betragen 2 000. Unternehmen B sollte folglich eine zusätzliche Zahlung an Unternehmen A in Höhe von 500 leisten. Dies entspricht einer Ausgleichszahlung in Bezug auf 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 immaterielle Werte, die einem der Teilnehmer gehören. Die zweistufige Methode kann folglich bei KUV, die Entwicklungszwecken dienen, am sinnvollsten angewendet werden.

Beispiel 2

12. Es liegt derselbe Sachverhalt vor wie in Beispiel 1, abgesehen davon, dass der Wert von Dienstleistung 1 je Einheit 103 beträgt (was heißt, dass sowohl Dienstleistung 1 als auch Dienstleistung 2 Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung sind). Es sei deshalb angenommen, dass die Kosten und der Wert der Dienstleistungen folgendermaßen berechnet werden:

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)	<u>2 000</u>	(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)	<u>2 100</u>	(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	<u>1 050</u>	
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	<u>1 050</u>	
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)	<u>2 000</u>	(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)	<u>2 400</u>	(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	<u>1 200</u>	
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	<u>1 200</u>	
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. US-\$ pro Jahr für fünf Jahre veranschlagt). Unternehmen B bringt die Entwicklungsrechte in Bezug auf seine bestehenden immateriellen Werte ein, an denen Unternehmen A im Rahmen der KUV unabhängig vom Ergebnis der KUV Rechte erhält, und führt alle Aktivitäten im Zusammenhang mit der Entwicklung, Erhaltung und Verwertung des immateriellen Werts durch. Der Wert der Beiträge von Unternehmen B (die die Durchführung von Aktivitäten sowie die Nutzung der bereits 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. US-\$ pro Jahr (Jahre 6-15) erwirtschaftet werden. Die KUV sieht vor, dass Unternehmen B Exklusivrechte zur Verwertung des zu entwickelnden immateriellen Werts in Staat B erhält (was in den Jahren 6-15 einen Gewinn von 220 Mio. US-\$ pro Jahr bringen soll) und dass Unternehmen A Exklusivrechte zur Verwertung des immateriellen Werts in den übrigen Teilen der Welt erhält (was einen Gewinn von 330 Mio. US-\$ pro Jahr bringen soll).

20. Unter Berücksichtigung der Unternehmen A und Unternehmen B realistischerweise zur Verfügung stehenden Alternativen wird bestimmt, dass der Wert des Beitrags von Unternehmen A einer risikobereinigten Rendite auf seinen FuE-Finanzierungsaufwand entspricht. Es sei angenommen, dass diese mit 110 Mio. US-\$ pro Jahr (für die Jahre 6-15) veranschlagt wird¹. Für Unternehmen A werden im Rahmen der KUV jedoch Vorteile veranschlagt, die in den Jahren 6-15 einem Gewinn in Höhe von 330 Mio. US-\$ pro Jahr entsprechen (und nicht etwa von 110 Mio. US-\$). Dieser erwartete zusätzliche Wert der Rechte, die Unternehmen A erhält (d.h. der erwartete Wert, der den Wert des Finanzierungsbeitrags von Unternehmen A übersteigt), erklärt sich aus der Einbringung bereits 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. US-\$ pro Jahr entspricht.

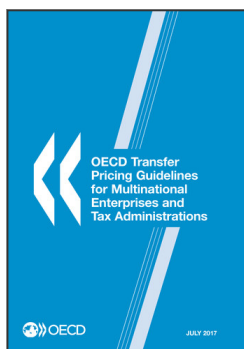
Beispiel 5

21. Der Sachverhalt ist derselbe wie in Beispiel 4, abgesehen davon, dass die Funktionsanalyse darauf schließen lässt, dass Unternehmen A nicht die Kapazität besitzt, Entscheidungen bezüglich der Nutzung oder Nichtnutzung

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. US-\$ 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. US-\$ 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.

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 in den Leitlinien in Ziffer 8.15 vorgesehene Kontrolle über seine spezifischen Risiken im Rahmen der KUV nicht ausübt und folglich keinen Anspruch auf einen Anteil an dem Ergebnis hat, das das Ziel der KUV ist.



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 zu Kapitel VIII. Beispiele zur Veranschaulichung der Leitlinien zu Kostenumlagevereinbarungen", in *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264304529-26-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.