

## 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 in diesem Kapitel aufgeführten Leitlinien sollte sicherstellen, dass Dienstleistungen sachgerecht identifiziert 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 Konzernmitgliedern 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 müssen die den Tochterunternehmen vor Ort entstandenen Kosten jedoch möglicherweise nicht an die Muttergesellschaft oder die Holdinggesellschaft weitergegeben werden, wenn die Identifizierung und Isolierung dieser Kosten mit unverhältnismäßig großem Aufwand verbunden wäre);

- c) Kosten der 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 des Managements und der Kontrolle (Monitoring), die sich auf das Management und den Schutz der Beteiligungs-Investition als solcher beziehen“. Ob diese Tätigkeiten unter den in diesen Leitlinien definierten Begriff „Gesellschaftertätigkeiten“ fallen, richtet sich danach, ob es sich im betreffenden Fall um eine Tätigkeit handelt, für die ein unabhängiges Unternehmen unter vergleichbaren Gegebenheiten und Umständen 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 Gesellschaftertätigkeiten und es sollte davon ausgegangen werden, dass dieses Unternehmen eine Dienstleistung für die Muttergesellschaft oder die Holdinggesellschaft erbringt, für die die in diesem Kapitel aufgeführten Leitlinien gelten.

### **B.1.3 Doppelarbeit**

7.11 Im Allgemeinen wird man von keiner konzerninternen Dienstleistung sprechen können, wenn ein Konzernunternehmen Tätigkeiten für ein anderes Konzernunternehmen durchführt, die lediglich eine Dienstleistung duplizieren, die ein anderes Konzernunternehmen bereits als Eigenleistung erbracht oder von einem Dritten bezogen hat. Eine Ausnahme mag es sein, wenn die Doppelarbeit nur vorübergehender Art ist, beispielsweise wenn ein Konzern

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

#### **B.1.4 Zufällig entstehende Vorteile**

7.12 Es gibt einige Fälle, 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. Gleichmaßen kann bei einigen Einkaufs- und Beschaffungsdienstleistungen ein Provisionselement im Preis der beschafften Produkte oder Dienstleistungen enthalten sein, so dass eine separate Dienstleistungsvergütung möglicherweise nicht angemessen ist.

7.16 Ein weiteres Problem ergibt sich in Bezug auf Dienstleistungen, die „auf Abruf“ erbracht werden. Es stellt sich die Frage, ob die Verfügbarhaltung solcher Dienstleistungen an sich eine gesonderte Dienstleistung darstellt, für die eine fremdübliche Vergütung (zusätzlich zu einer etwaigen Vergütung für tatsächlich erbrachte Dienstleistungen) bestimmt werden sollte. Eine Muttergesellschaft oder 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 Verein-

barungen 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 Identifizierung tatsächlicher Vereinbarungen für die Vergütung konzerninterner Dienstleistungen**

7.20 Um den gegebenenfalls tatsächlich für Dienstleistungen berechneten Betrag zu ermitteln, wird die Steuerverwaltung festzustellen haben, 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 Schätzwerts berechnet werden kann. Dieses Problem kann beispielsweise auftreten, wenn zentral ausgeübte verkaufsfördernde Tätigkeiten (z.B. bei internationalen Messen, in der internationalen Presse oder mittels anderer zentralisierter Werbekampagnen) Einfluss auf die Menge der von einigen Tochtergesellschaften erzeugten oder verkauften Waren haben können. Ein weiterer 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 verdeckt sein, und es kann schwierig werden, den verschafften Nutzen zu beurteilen. Tatsächlich kann dies bedeuten, dass das Unterneh-

men, 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 Fremdg Geschäftsvorfälle 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 Fremdvergleichsprinzip. 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 kön-

nen, 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, gemäß den Leitlinien in Kapitel II, könnte die am besten geeignete Verrechnungspreismethode sein.

7.41 Forschung ist ebenfalls ein Beispiel für eine Tätigkeit, die konzerninterne Dienstleistungen umfassen kann. Die Bedingungen der Tätigkeit können in einem detaillierten Vertrag mit dem Beteiligten festgelegt werden, der die Dienstleistung in Auftrag gibt, was allgemein als Auftragsforschung bezeichnet wird. Die Tätigkeit kann hochqualifiziertes Personal erfordern und sowohl in ihrer Art als auch in ihrer Bedeutung für den Erfolg des Konzerns erheblich variieren. Die tatsächlichen Vereinbarungen können äußerst unter-

schiedlich gestaltet sein, von der bloßen Durchführung detaillierter, vom Auftraggeber festgelegter Programme bis zu Vereinbarungen, bei denen das Forschungsunternehmen innerhalb grob abgesteckter Vorgaben über seine Arbeit frei entscheiden kann. Im letzteren Fall können zusätzliche Aufgaben, wie die Identifizierung wirtschaftlich wertvoller Bereiche und die Beurteilung des Risikos erfolgloser Forschung, für die Leistung des Gesamtkonzerns einen entscheidenden Faktor darstellen. Es ist deshalb von entscheidender Bedeutung, vor der Prüfung der angemessenen Verrechnungsmethode 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 Verrechnungsmethode 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 identifiziert, 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 Mitgliedern eines multinationalen Konzerns im Auftrag eines oder mehrerer anderer Konzernmitglieder ausgeübt werden, und die

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

7.46 Die Leitlinien in diesem Abschnitt sind nicht anwendbar auf normalerweise als konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung geltende Dienstleistungen, wenn solche Dienstleistungen für unabhängige Kunden der Unternehmen des multinationalen Konzerns erbracht werden. In diesen Fällen kann davon ausgegangen werden, dass verlässliche interne Vergleichs-

werte 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 spezifische Werbe- oder Marketingaktivitäten sowie die Entwicklung der entsprechenden Strategien);

- juristische Dienstleistungen, beispielsweise allgemeine juristische Dienstleistungen interner Rechtsberater wie beispielsweise Entwurf und Überprüfung von Verträgen, Vereinbarungen und sonstigen Rechtsdokumenten, Rechtsberatung und Rechtsgutachten, Vertretung des Unternehmens (Rechtsstreitigkeiten, Schiedsgremien, Verwaltungsverfahren), juristische Recherche sowie juristische und administrative Arbeiten im Hinblick auf die Anmeldung und den Schutz immaterieller Wirtschaftsgüter;
- Tätigkeiten im Hinblick auf Steuerverpflichtungen, beispielsweise Sammlung von Informationen und Erstellung von Steuererklärungen (Ertragsteuer, Umsatz- bzw. Mehrwertsteuer, Grundsteuer, Zölle und Verbrauchsteuer), Leistung von Steuerzahlungen, Unterstützung der Steuerverwaltung bei Steuerprüfungen sowie Beratung in Steuerfragen;
- allgemeine Verwaltungs- oder Bürodienstleistungen.

7.50 Die folgenden Beispiele veranschaulichen ein wichtiges Element der Definition konzerninterner Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung, nämlich dass sie keine Dienstleistungen umfassen sollten, die Teil des Kerngeschäfts des multinationalen Unternehmens sind. Dienstleistungen, die oberflächlich betrachtet ähnlicher Art zu sein scheinen (wie die Kreditrisikoplanalysen 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 Kreditrisikoplanalysen 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 Erfüllung des Vorteilstests und dem Nachweis der Fremdvergleichskonformität der Vergütungen verbundenen Befolgungsaufwands; 2. größere Gewissheit für multinationale Konzerne, 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 Steuer-

verwaltungen, die eine effiziente Überprüfung der Befolungsrisiken ermöglicht. Ein multinationaler Konzern, der sich für die Anwendung dieser vereinfachten Methode entscheidet, wird sie nach Möglichkeit auf einer 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 in diesem Unterabschnitt ermittelt werden oder wurden, als fremdvergleichskonform. Ein möglicher alternativer Ansatz für die Behandlung der in diesem Unterabschnitt erörterten Fragen wäre die Verwendung von Kostenumlagevereinbarungen, was in Kapitel VIII behandelt wird.

### ***D.2.1 Anwendung des Vorteilstests auf konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung***

7.54 Wie unter Ziffer 7.6 erörtert, besteht gemäß dem Fremdvergleichsprinzip nur dann eine Verpflichtung, eine konzerninterne Dienstleistung zu vergüten, wenn das Vorteilskriterium erfüllt ist, d.h. wenn die Tätigkeit dem Konzernmitglied, 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 ob es sie in Eigenleistung erbracht hätte. Aufgrund der Art der in diesem Abschnitt erörterten konzerninternen Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung kann eine solche Bestimmung jedoch schwierig sein oder größere Anstrengungen erfordern, als der Betrag der Vergütung rechtfertigt. Die Steuerverwaltungen sollten deshalb generell davon absehen, den Vorteilstest zu überprüfen oder anzufechten, wenn der vereinfachte Ansatz unter den in diesem Abschnitt erörterten Bedingungen und Umständen und insbesondere in Übereinstimmung mit 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 Dienstleistungskategorien und nicht auf einer bestimmten Vergütungsbasis prüfen. Die Steuerpflichtigen müssen folglich nur nachweisen, dass beispielsweise bei der Lohn- und Gehaltsabrechnung Unterstützung geleistet wurde, und sind nicht verpflichtet, die einzelnen Vorgänge, die zu den angerechneten Kosten führen, anzugeben. Falls der Steuerverwaltung die unter Ziffer 7.64 aufgeführten Informationen zur Verfügung gestellt werden, dürfte eine einzige Jahresabrechnung, in der eine Dienstleistungskategorie beschrieben wird, als Nachweis für die Vergütung ausreichen, und es sollte nicht 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 Konzernmitglied im Auftrag nur eines anderen Konzernmitglieds erbracht werden. Wenn beispielsweise Konzernunternehmen A nur für Konzernunternehmen B Lohnbuchhaltungsdienste erbringt, sollten die entsprechenden Kosten separat ermittelt und aus dem Pool herausgenommen werden. Wenn dagegen Konzernunternehmen A Lohnbuchhaltungsdienste sowohl für sich selbst als auch für Unternehmen B erbringt, sollten die entsprechenden Kosten im Pool verbleiben.

7.58 In diesem Stadium der Berechnung hat der multinationale Konzern einen Kostenpool in Bezug auf Kategorien von Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung ermittelt, die für mehrere Mitglieder des multinationalen Konzerns erbracht werden.

### ***D.2.3 Aufteilung der bei Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung anfallenden Kosten***

7.59 Der dritte Schritt dieser vereinfachten Preisverrechnungsmethode für konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung besteht darin, die in den Kostenpool einbezogenen Kosten, von denen mehrere 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 die Dienstleistungen erbringende Unternehmen des multinationalen Konzerns 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 Konzernmitglied im Auftrag nur eines anderen Konzernmitglieds erbracht werden, wobei die Kosten gemäß den Leitlinien unter Ziffer 7.57 separat ermittelt werden. Es ist zu beachten, dass der Aufschlag für konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung nicht ohne weitere Begründung und Analyse als Vergleichsmaßstab für die Bestimmung des fremdvergleichskonformen Preises von nicht unter die Definition konzerninterner Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung fallenden Dienstleistungen oder ähnlicher nicht 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 einem Konzernmitglied 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.

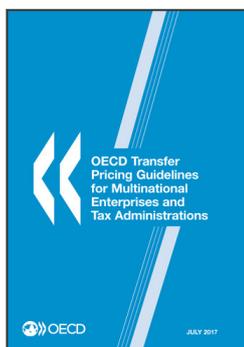
- Eine Beschreibung der Kategorien der erbrachten konzerninternen Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung; Informationen zur Identität der Begünstigten; die Begründungen dafür, dass die einzelnen Dienstleistungskategorien konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung nach der in Abschnitt D.1 dargelegten Definition sind; die

Argumente für die Dienstleistungserbringung im Kontext der Geschäftstätigkeit des multinationalen Unternehmens; eine Beschreibung der Vorteile oder erwarteten Vorteile der einzelnen Dienstleistungskategorien; eine Beschreibung der gewählten Umlageschlüssel und die Begründungen dafür, dass diese Umlageschlüssel Ergebnisse liefern, die die erhaltenen Vorteile angemessen 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 Konzernmitglied 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.



**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), "Besondere Überlegungen bezüglich konzerninterner Dienstleistungen", in *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264304529-11-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](mailto: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](mailto:info@copyright.com) or the Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) at [contact@cfcopies.com](mailto:contact@cfcopies.com).